

جامعة قاصدي مرباح . ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي
ميدان العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة
من إعداد الطالبة: جميلة بن هجيرة
بعنوان:

اثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية
دراسة حالة: مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير
(BATI SUD)
لفترة شهري افريل – ماي 2013

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ: 2013/06/19

أمام اللجنة المكونة من الأساتذة

الدكتور / الحاج عرابة (جامعة قاصدي مرباح-ورقلة) رئيسا.

الدكتور / محمد زرقون (جامعة قاصدي مرباح-ورقلة) مشرفا.

الأستاذ / طاهر خامرة (جامعة قاصدي مرباح-ورقلة) مناقشا.

السنة الجامعية 2012/2013

" لا تقراً لتعارض وتفند، ولا لتؤمن وتسلم، ولا
لتجد ما تتحدث عنه، بل لتزن وتفكر"

فرانس بيكون

الإهداء

إلى روح أبي الطاهرة.....رحمة الله عليه.

إلى أمي الغالية.....حفظها الله.

إلى إخواني وأخواتي، وأزواجهم وأبنائهم.....كل باسمه.

إلى صديقاتي الأوفياء.....في كل مكان.

إلى كل الشرفاء والخيريين.....في هذا لعالم.

شكر وتقدير

أشكر الله الذي وهبني نعمة العلم ووفقني على إنجاز هذه المذكرة.
أوجه شكري وتقديري الخالصين إلى الأستاذ المشرف
الدكتور محمد زرقون الذي قبل الإشراف على مذكرتي هذه،
وعلى نصائحه وتوجيهاته القيمة، وعلى جميل صبره.
ويشرفني أن أتوجه بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة والحكم،
لتفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة والحكم عليها.
كما أتقدم بالشكر العميق إلى كل من وقف إلى جانبي من أكاديميين ومهنيين
وأصدقاء.

وأتقدم بالشكر إلى كل من شجعني ولو بكلمة.
وكل من مد لي يد العون، سواء من قريب أو من بعيد.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان دور أدوات القياس المحاسبي في تقييم الأصول الثابتة العينية، وذلك بالتعرض لمداخل ومفاهيم القياس المحاسبي والمتمثلة في التكلفة التاريخية والقيمة العادلة. ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تطبيق احد المداخل المقترحة على تثبيات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (BATI SUD).

وخلصت هذه الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للاستثمارات المعاد تقييمها باستخدام القيمة العادلة والأرقام المحاسبية للتثبيات المعدة على أساس التكلفة التاريخية، وهذا ما يبين مدى مساهمة أدوات القياس المحاسبي في التأثير على مصداقية المعلومات المالية ومدى وملاءمتها.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي، تقييم الأصول الثابتة، إعادة التقييم، التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، النظام المحاسبي المالي ، المعايير المحاسبية الدولية.

Résumé :

Cette étude vise à démontrer le rôle des outils d'évaluation comptable dans l'évaluation des actifs immobilisés, et l'exposition à des entrées et des concepts de la comptabilité et de la mesure du coût historique et la juste valeur.

Cette étude a conclu qu'il existe des différences importantes entre les chiffres de comptabilisation des placements réévalués à la juste valeur et la comptabilisation des numéros pour les investissements ventre sur la base du coût historique, et c'est ce qui montre à quel point les outils de mesure de la comptabilité d'influer sur la crédibilité de l'information financière et la pertinence.

Mots-clés : mesure la comptabilité , Le coût historique, La juste valeur, Système de comptabilité financière, Les normes comptables internationales.

قائمة المختصرات باللغة الأجنبية:

IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبين الأمريكية
SCF	Système de comptabilité financière	النظام المحاسبي المالي

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الإهداء
7	الشكر
	الملخص
	قائمة المختصرات
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
	المقدمة
ا	توطئة
ب	إشكالية البحث
ب	فرضيات البحث
ب	مبررات اختيار الموضوع
ج	أهداف البحث
ج	أهمية البحث
ج	حدود الدراسة
د	منهج البحث
د	هيكل البحث
	الفصل الأول: الدراسة النظرية والتطبيقية
06	تمهد الفصل
07	المبحث الأول: الأدبيات النظرية المستخدمة في التقييم
07	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول تقييم وجودة المعلومات المحاسبية
10	المطلب الثاني: أدوات القياس المحاسبي المستخدمة في التقييم
15	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
15	المطلب الأول: عرض و قراءة الدراسات السابقة
23	المطلب الثاني: نقد وتحليل للدراسات السابقة

24	خلاصة الفصل:
	الفصل الثاني الدراسة الميدانية
26	تمهيد الفصل:
27	المبحث الأول: تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع القيمة العادلة لتقييم تثبيتات شركة BATI (SUD)
27	مدخل موجز للمؤسسة محل الدراسة (BATI SUD)
27	المطلب الأول: أهم الطرق والأدوات المستخدمة لتقييم تثبيتات المؤسسة
31	المطلب الثاني : تقييم تثبيتات واهتلاكات المؤسسة
36	المبحث الثاني: دراسة النتائج ومناقشتها
36	المطلب الأول: نتائج الدراسة
39	المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
40	خلاصة الفصل:
	الخاتمة
42	اختبار فرضيات البحث
43	نتائج وتوصيات الدراسة
44	آفاق البحث
	قائمة المراجع
46	مراجع اللغة العربية
49	مراجع اللغة الأجنبية
	قائمة الملاحق
51	الملحق (01): بطاقة تقنية تقييمه للمركبة أو العربة الآلية
52	الملحق (02): تقييم المنقولات
54	الملحق (03): ملحق تثبيتات واهتلاكات المؤسسة

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	تقييم نماذج القياس المحاسبي وفق محددات جودة القياس	(1-1)
32	تقييم أراضي المؤسسة	(1-2)
33	حسابات تقييم المباني	(2-2)
35	حسابات تقييم المنقولات	(2-3)
37	تجميع حسابات التثبيتات العينية	(2-4)
38	تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع القيمة العادلة	(2-5)

قائمة الملحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
51	بطاقة تقنية تقييمه للمركبة أو العربة الآلية	الملحق (01)
52	تقييم منقولات المؤسسة	الملحق (02)
54	تقييم تثبيتات واهتلاكات المؤسسة	الملحق (03)

المقدمة

- توطئة.
- إشكالية البحث.
- فرضيات البحث.
- مبررات اختيار الموضوع.
- أهداف البحث.
- أهمية البحث.
- محددات الدراسة.

1. توطئة:

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

ولقد اعتبر الاقتصاديون أن التسجيل وفق التكلفة التاريخية ، يعد احد أهم مصادر المعلومات التي تكون درجة الدقة والموثوقية فيها كبيرة، كون أن أساس التكلفة التاريخية هو تسجيل لوقائع وأحداث اقتصادية وقعت بالفعل خلال فترة مضت، مع افتراض ثبات قيمة النقد، إلا أن هذا الافتراض لا يعبر عن الحقيقة وغير واقعي لان قيمة النقد تتغير من فترة إلى أخرى. وان الاستمرار في تطبيق أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى التظليل في عرض القوائم المالية .

ولقد أصبح مستخدمو المعلومات المالية بحاجة إلى معلومات مفيدة وملائمة، تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة، وما يتم هذا المبتغى هو التوجه في القياس بالقيمة السوقية العادلة، أي تلك القيمة الحقيقية المتحصل عليها في السوق النشطة. ومع إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية لتلك المعايير السبعة الخاصة بالإبلاغ المالي، والمعيار المحاسبي الدولي رقم (39) الخاص " بالاعتراف والقياس"، أصبح مهم جدا الانتقال من القياس بالتكلفة التاريخية إلى القياس بالقيمة العادلة، وذلك من اجل عرض القوائم المالية في صورة صادقة ومعبرة عن الوقائع والأحداث المالية.

وتحظى مشكلة تقييم الأصول الثابتة منذ زمن طويل باهتمام الفكر الأكاديمي والمهني على حد سواء. حيث نشر مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة دراسة عن دور تقييم الأصول في إعداد القوائم المالية وقد أوضحت هذه التقارير أن مجلس معايير المحاسبة ينوي التحول تدريجيا من نظام تقييم الأصول علي أساس التكلفة التاريخية إلي نظام القيمة الجارية وبالتحديد في " قيمة الأصول الثابتة للوحدة الاقتصادية " وقد حدثت تطورات مماثلة في كل من استراليا و نيوزلند، وذلك لان تقييم الأصول الثابتة وفق التكلفة التاريخية، يعطي معلومات مالية مضللة وخاطئة، على خلاف القياس بالقيمة العادلة الذي يعتمد في تقييمه على السوق كمرجع أساسي للقياس.

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

2. إشكالية البحث:

وتأسيسا لما سبق يطرح الإشكالات الآتي:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم أدوات القياس المحاسبي عند تقييم الأصول الثابتة العينية بإعطاء معلومات مالية صادقة ومعبرة ؟

ويمكننا تفريغ الإشكالية الرئيسية إلى إشكاليات فرعية مستنبطة منها، والمتمثلة في الآتي:

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

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

- ما هي الأسباب التي أدت إلى عدم تفاعل البيئة الجزائرية مع القيمة العادلة ؟

3. فرضيات البحث:

وللإجابة على الأسئلة الفرعية تم تبني الفرضيات الآتية:

- إعادة تقييم الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية تعطي معلومات مالية مضللة.
- إعادة تقييم الأصول الثابتة بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة.
- ارتفاع تكلفة عملية إعادة التقييم تؤدي إلى عدم تنشيط وتفعيل السوق الجزائرية.

4. مبررات اختيار الموضوع:

تبرز مبررات اختيار الموضوع من خلال مايلي:

- مبررات موضوعية: إصلاح المنظومة المحاسبية بالجزائر، حيث أدرج مفهوم القيمة العادلة ضمن هذه الإصلاحات ، والتي نص عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية ، وذلك من اجل مواكبة التطورات المحاسبية على المستوى الدولي. وأيضا من اجل ضبط الممارسات المحاسبية و عولمتها .
- مبررات ذاتية: الرغبة في التعرف والتعمق أكثر في دراسة مستجدات المشاكل المحاسبية.

5. أهداف البحث:

في ضوء ما تقدم يسعى البحث لتحقيق الأهداف الآتية:

- التعرف على العلاقة ما بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على تقييم الأصول الثابتة.
- التحكم في مفاهيم القياس المحاسبي.
- تبيان مزايا وعيوب كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.
- دراسة وتوضيح الفروقات ما بين تطبيق القياس بالتكلفة التاريخية والقياس بالقيمة العادلة.

6. أهمية البحث:

تتمثل أهمية هذا البحث في الجوانب الآتية:

- تكمّن أهمية البحث من أهمية موضوع القياس المحاسبي، و بالضبط في أهمية تطبيق القيمة العادلة عند المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال تقييم أهم أصولها وهي الأصول الثابتة العينية والتي تؤثر على دخل المؤسسة عن طريق المحافظة على رأس المال.

7. حدود الدراسة:

تتلور أهداف حدود هذا البحث فيما يلي:

- **حدود موضوعية:** ونقصد بها البعد المفاهيمي حيث يتركز البحث على تحديد أهم مفاهيم القياس المحاسبي التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية، وأيضاً بتطبيق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- **حدود مكانية:** تم تطبيق الدراسة في مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير بورقلة.
- **حدود زمانية:** ولقد أعدت الدراسة النظرية بناءً على مفاهيم القياس المحاسبي التي جاءت في الفترة ما بين النظرية الكلاسيكية والنظرية الحديثة للقياس المحاسبي، حيث امتدت النظرية الكلاسيكية من فترة 1887 إلى غاية 1946 والتي حصر فيها القياس على الخاص الطبيعية الملموسة فقط، في حين تعدت النظرية الحديثة لتشمل قياس الخواص المعنوية أيضاً وبذلك امتدت مجالات القياس إلى العلوم الاجتماعية بعدما كانت محصورة في العلوم الطبيعية فقط. أما الدراسة التطبيقية فأعدت خلال شهر افريل وماي من سنة 2013.

8. منهج البحث:

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

9. هيكل البحث:

قصد الإمام بدراسة الموضوع وتحليل إشكالية البحث المطروحة والإجابة على التساؤلات التي تضمنتها واخذ الفرضيات بعين الاعتبار، ارتأينا إلى تقسيم وهيكله البحث إلى فصلين بعد المقدمة الأول خاص بالإطار النظري للدراسة والثاني خاص بالجانب التطبيقي بالإضافة إلى خاتمة تناولت استنتاجات وتوصيات الدراسة، وذلك حسب مايلي:

الفصل الأول: تناول هذا الفصل الدراسة النظرية والتطبيقية، ففي الدراسة النظرية تم سرد المفاهيم الأساسية للقياس المحاسبي وتقييم الأصول الثابتة، أما الدراسة التطبيقية فجاءت من خلال عرض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع في محاولة تحليلها ومقارنتها بالدراسة الحالية.

الفصل الثاني: تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية، من خلال تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع القيمة العادلة في تقييم التثبيتات العينية لشركة البناء للجنوب والجنوب الكبير.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

- تمهيد
- المبحث الأول: الأدبيات النظرية الخاصة بأدوات القياس المستخدمة في التقييم.
- المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية المتناولة لعرض وتحليل للدراسات السابقة.
- خلاصة الفصل.

تمهيد الفصل

لقد مرت نظرية المحاسبة خلال تطورها بالعديد من المراحل حيث كان لكل مرحلة مميزاتا وخصائصها. وكان من بين أهم ثمار تطور هذه النظرية، هو التوجه من المنهج التقليدي الذي كان يتمحور حول الدور الحمائي للمحاسبة إلى المناهج الحديثة التي تعتبر دور المحاسبة كنظام للمعلومات يسمح بإعداد تقارير مالية تقدم معلومات مالية كاملة، ذات نوعية واضحة وجيدة، مفهومة ولها مصداقية، تمكن المسيرين والمساهمين من اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة. ولكن الناظر إلى واقع علم المحاسبة يجد أن عناصر وتطبيقات هذا النظام عانت ولازالت تعاني من مشاكل عدة في أدوات القياس المحاسبي تسببت في قصور النظرية المحاسبية، مما كثف من جهود الهيئات والمنظمات العالمية للبحث والخروج بحلول لهذه المشاكل.

أما على مستوى الدراسات الجزئية فقد أجريت دراسات مختلفة، منها الأجنبية والعربية لتبحث في أدوات القياس المحاسبي المستخدمة في التقييم وخاصة تقييم الأصول الثابتة، للمساهمة في تطوير طرق وأدوات القياس المستخدمة في المؤسسة الاقتصادية من اجل ترشيد القرارات الإدارية والمالية خاصة. وللإحاطة والإلمام بالموضوع قسمنا الدراسة إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: الأدبيات النظرية الخاصة بأدوات القياس المستخدمة في التقييم.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية المتناولة لعرض وتحليل للدراسات السابقة.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لأدوات القياس المحاسبي المستخدمة في تقييم الأصول الثابتة العينية

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول تقييم وجودة المعلومات المحاسبية

أولاً- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

لقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية الخواص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية في أربع خواص هي كالآتي:

1. القابلية للفهم: وتعريفها **IASC** "من بين الصفات الأساسية الواجب توفرها في المعلومات الواردة في التقارير المالية هو أن تكون سهلة ومفهومة من قبل الأطراف المستخدمة لها كما يفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى مقبول من المعرفة بحيث يمكنهم من ذلك، ويجب التنويه هنا إلى ضرورة عدم استبعاد المعلومات المهمة بحجة صعوبة فهمها"¹.

1. محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع بالأردن، 2008، ص 335.

2. الملاءمة: بمعنى أن تكون للمعلومات القدرة على التأثير على عملية اتخاذ القرارات، ولذلك من الواجب أن تكون للمعلومات المحاسبية قدرة تنبؤية حتى تكون مناسبة².

3. الموثوقية (الموضوعية): تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطور أسس قياس موحدة ومقبولة عملية. ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يلزم أيضا توافر ثلاث خصائص فرعية هي³:

(أ) **الصدق في التمثيل:** ونعني إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر والأحداث. ولتعبير بصدق عن المعلومات ينبغي مراعاة نوعين من التحيز وهما:

- التحيز في عملية القياس: أي طريقة القياس سواء كانت توصل إلى نتائج موضوعية أم لا.
 - التحيز القائم بعملية القياس: وفيه التحيز المقصود والتحيز غير المقصود.
- (ب) **التحقق والتثبت بالمعلومات:** وتعني التوصل إلى نفس النتائج باستخدام نفس الأساليب للقياس والإفصاح من طرف أشخاص مختلفة.
- (ج) **حيادية المعلومات:** ويقصد به التحيز المقصود، والذي يكون بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين.

4. القابلية للمقارنة: وهي خاصية تسمح بالمفاضلة بين حالتين ماليتين من خلال المقارنة بينهما وهي نوعان⁴:

- أ- مقارنة المعلومات لعدة سنوات لنفس المؤسسة.
- ب- من خلال مقارنة بعض المعلومات المالية لعدة مؤسسات تتوافر على خصائص متجانسة.

ثانيا- محددات جودة القياس المحاسبي

لكي يكون نموذج القياس المحاسبي على قدر من الجودة لا بد أن تتوفر فيه محددات الجودة حسب ما اقره الفكر المحاسبي، والمتمثلة في⁵:

- 1- **خلو أخطاء التوقيت:** وتنتج هذه الأخطاء عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة، ولكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات والتقارير عنها محاسبيا في دورة أخرى، الأمر الذي يؤدي إلى تداخل نتائج الدورات.
- 2- **خلو أخطاء وحدة القياس:** وتنتج هذه الأخطاء عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود.

2. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبية، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت، الطبعة الأولى، 1990، ص 109.

3. بالرفقي تجاني، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في الأسواق المالية الناشئة، الملتقى الدولي حول صنع القرار بالمؤسسة الاقتصادية، أيام 14-15 افريل 2009، ص 06، 07.

4- نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية- تجربة الجزائر في النظام المحاسبي المالي SCF - الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة، ص 05.

5- محمد العربي قزون، دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، سنة 2013، ص 40.

3- القابلية للتفسير: ونقصد بها أن القوائم المالية المعدة ينبغي أن تكون قابلة للفهم من حيث المعنى ومن حيث الاستخدام.

سيكون تفسير القوائم المالية واحدا مما يلي:

- إذا اعتمد القياس المحاسبي أيًا من خواص وحدات النقود، فسوف يتم التعبير عن النتائج بعدد من وحدات النقد الوطني المعتمد.

- إذا اعتمد القياس المحاسبي قياس التكلفة التاريخية وفق وحدات القوة الشرائية العامة للنقود، فإن نتائجه ما تزال معبرا عنها بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة (وحدات النقد الوطني المعتمد).

إذا اعتمد القياس المحاسبي قياس القيم الجارية بوحدات القوة الشرائية العامة للنقود، فإن نتائجه سيكون معبرا عنها بوحدات السيطرة والتحكم السلعي، التي تستبعد وهم النقود باعتبارها وسيلة للتبادل وحفظ القيمة وليس غاية بحد ذاتها.

4- الملاءمة: ونقصد بها ملاءمة المعلومات المحاسبية المنتجة لاتخاذ القرارات من قبل المستخدمين المعنيين؛ وبما أن " وحدات السيطرة والتحكم السلعي " تعبر عن تغيرات كل من المستوى الخاص والمستوى العام للأسعار، فإنه ينظر إليها باعتبارها الخاصة الأكثر ملاءمة.

ونوه أن المعيارين، أخطاء التوقيت وأخطاء وحدة القياس، هما لمقارنة نماذج القياس المحاسبي، أما معيار القابلية للتفسير ومعيار الملاءمة فهما لتقييم تلك النماذج.

ثالثا- المرجعيات المحاسبية لتقييم الأصول الثابتة (الثبتات العينية)

تعرف الأصول الثابتة بمعهد المحاسبين القانونيين بالإنجلترا وولز فيعرفها في توصياته التاسعة " بأنها تمتاز الأصول الثابتة مهما كانت طبيعتها، ومهما كان نوع الوحدة الاقتصادية التي تستخدمها. بخاصية رئيسية تتمثل في انه يتم الاحتفاظ بها بقصد الحصول على إيرادات من استخدامها وليس بقصد بيعها أثناء النشاط العادي للوحدة الاقتصادية⁶

"

كما يعرف الثبيت العيني، على انه أصل عيني يجوز الكيان من اجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية⁷.

1) تقييم الأصول الثابتة على حسب المعايير المحاسبية الدولية.

⁶ - 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 والمصرفية، جامعة بني سويف، القاهرة، 2006، ص 03.

⁷ - القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، النظام المحاسبي المالي، ص 53.

تقييم الأصول الثابتة على حسب المعايير المحاسبي الدولي رقم (16) " الممتلكات والمصانع والمعدات " في تقييمها الأولي أو المبدئي بالتكلفة الحالية لتملك الأصل، وهي التكلفة التاريخية.

وبعد الاعتراف المبدئي للأصل يجب أن يظهر بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات بقيمة إعادة التقييم والمتمثلة في القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه الاهتلاك المتراكم اللاحق وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة لاحقا. ويجب تنفيذ إعادة التقييم بشكل دوري بما يحقق عدم اختلاف القيم المسجلة جوهريا عن تلك التي ستحدد باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الميزانية. وتكمن إعادة التقييم للممتلكات والمعدات كالاتي⁸:

- القيمة العادلة للأراضي والمباني هي عادة قيمتها السوقية المحددة بالثمين الذي يجريه مئمنون مهنيون أكفاء.
- القيمة العادلة لبنود التجهيزات والمعدات هي قيمتها السوقية المحددة بالثمين، وحينما لا يوجد ما يدل على القيمة السوقية بسبب أنها نادرا ما تباع إلا كجزء من نشاط مستمر فيتم تقييمها بالتكلفة الجارية الخاضعة للاستهلاك.

2) تقييم الأصول الثابتة على حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري.

التقييم الأولي: وتشمل هذه التكلفة ثمن الشراء الذي يتضمن الرسوم الجمركية والضرائب غير قابلة للاسترجاع وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة للأصل وتطرح كل الخصومات التجارية⁹.

التقييم اللاحق: تتركز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها التنظيم إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى¹⁰:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)،
 - قيمة الانجاز،
 - القيمة المحينة(أو القيمة النفعية).
- وتقييم العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبتينا عينيا، إما بتكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبتينات العينية(طريقة الكلفة)، وإما على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية).

⁸ - المعيار المحاسبي الدولي رقم (16)، الممتلكات والمصانع والمعدات، بتصرف.

⁹ - بدوي الياس، دور تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS) في معالجة اثر التضخم من القوائم المالية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2010 ص 29.

¹⁰ - القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 51، 57.

المطلب الثاني: أدوات القياس المحاسبي المستخدمة في التقييم.

أولاً- مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي والمحافظة على رأس المال:

1) مفهوم القياس المحاسبي الصادر عن تقرير جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"¹¹.

2) مفاهيم المحافظة على رأس المال:

ومن الملاحظ بان هناك مفاهيم يتفق الجميع عليها ويختلفوا في جزئياتها وهي مفاهيم (المحافظة على رأس المال) والتي تركز على فكرة "أن هناك عائد على رأس المال المستثمر، ويحصل العائد على رأس المال المستثمر فقط بعد أن يكون المبلغ قد استرد أو تمت المحافظة عليه" ويندرج تحت هذا المفهوم مفهومان رئيسيان¹²:

- مفهوم المحافظة على رأس المال المالي

- مفهوم المحافظة على رأس المال العيني

ويحصل مفهوم المحافظة على رأس المال المالي عندما يكون المبلغ المالي (التقدي) لصافي أصول المشروع في نهاية المدة يزيد عن المبلغ المالي لصافي الأصول في بداية المدة. ومن ابرز عيوبه استبعاد العمليات مع أصحاب المشروع (الزيادة والنقصان في رأس المال) وبالتالي عدم اخذ التضخم في الحسبان، ويطلق على هذا الأسلوب "قاعدة أو أساس العمليات لاحتساب الدخل" وهو الأسلوب التقليدي المتبع من قبل المحاسبين، والسبب في إتباعه رغم عيوبه العقبات التي تواجه تطبيق مفهوم المحافظة على رأس المال العيني والذي يعني بأن العائد على رأس المال (الدخل) يحصل عندما تكون الطاقة الإنتاجية المادية في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة، حيث ووفقاً له يتم الاعتراف بالدخل فقط عند الأخذ بعين الاعتبار الإحلال المادي للأصول التشغيلية ويعادل الطاقة الإنتاجية المادية عند نقطة معينة من الزمن القيمة الجارية لصافي الأصول المستخدمة في توليد الكسب (الإيراد)، وتحتوي القيمة الجارية التوقعات بالنسبة للقوة الايرادية المستقبلية لصافي الأصول. رغم أن مفهوم المحافظة على رأس المال العيني هو المفهوم المرغوب تطبيقه نظراً لاعتباره أرباحاً وخسائر الاقتناء كاسترداد لرأس المال، وبناءاً عليه يعالجها مباشرة في حقوق الملكية، إلا أن عملية تطبيقه يعيقها كيفية إثبات ومعالجة القيم الجارية.

¹¹ - نورة عريف، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، غي منشورة، تخصص دراسات جيبانية ومحاسبية معمقة، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، الجزائر، سنة 2011، ص 54.

¹² - حازم الخطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي وأثره على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، سنة 2004، ص 16، 17.

وبشكل أوضح يتطلب مفهوم المحافظة على رأس المال العيني بأن تكون جميع الأصول والالتزامات مسجلة على أساس قيمتها الجارية، واعتماد الأساليب المختلفة لاحتساب القيم الجارية بالشكل التالي:

1- السعر الداخلى أو تكلفة الاستبدال (الإحلال).

2- القيمة الخارجة أو سعر البيع.

3- القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة

3) أساليب عملية القياس المحاسبي:

- أ- أساليب قياس أساسية أو مباشرة: وهي عبارة عن الثمن أو التكلفة المثبتة على الفاتورة.
- ب- أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة: وهي عبارة عن عملية احتساب تضم فيها أثمان الأجزاء معا للوصول إلى التكلفة الإجمالية.
- ج- أساليب القياس التحكيمية: وهذا الأسلوب يشبه في إجراءاته أسلوب القياس المشتق إلا أن أسلوب القياس التحكيمي يفتقر إلى قواعد الموضوعية. مما يجعله عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات الشخصية¹³.

ثالثا- مداخل القياس المحاسبي

1) مدخل التكلفة التاريخية:

- مفهوم التكلفة التاريخية: هي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل¹⁴. وتسجل الأصول بقيمة نقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها في تاريخ اقتنائها، وتسجل الالتزامات بقيمة المتحصلات المستلمة في مقابل التعهد أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقدية أو ما يعادلها المتوقع سدادها للوفاء بالالتزام في دورة النشاط العادية¹⁵.
- أسباب التركيز على ممارسة مدخل التكلفة التاريخية:
 - أنها تتلاءم مع فرضية الموضوعية ومبدأ تحقق الإيراد وسياسة الإفصاح التام¹⁶.
 - وجود وثيقة تثبت القيمة التاريخية المسجلة بالقوائم المالية.
 - عدم الحاجة إلى انتداب خبير لتقييم الأصول، مما يعني الاستغناء عن جزء من التكاليف الاستغلالية¹⁷.

¹³ - - وليد ناجي الحيايلى، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك- 2007، ص 110، 111.
¹⁴ - وهيبه لبوز، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، سنة 2011 ص 06.

¹⁵ - Mary E. Barth, **Measurement in Financial Reporting: The Need for Concepts**, Stanford University AMIS Conference June 2012, from the cite of www.iaaer.org/publications/files/Barth.Measurement.pdf

¹⁶ - شناي عبد الكريم، تكيف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة لحاج لخضر باتنة، سنة 2008-2009، ص 37.

• الانتقادات الموجهة لمدخل التكلفة التاريخية:

- التقلبات الكبيرة في القوة الشرائية لوحدة النقد في حالة التضخم، بحيث تصبح القيم التاريخية غير واقعية وبالتالي لا تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للمؤسسات الاقتصادية، فضلا عن صعوبة المقارنة بين المراكز المالية لفترات محاسبية متتالية¹⁸.
- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، وذلك لاشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغيير في عناصر المركز المالي¹⁹.
- إن عدم التجانس في مقابلة الإيرادات تمثل القيمة الجارية مع مصروفات ممثلة بقيم تاريخية تختلف باختلاف الأوقات التي حدثت فيها، وهذا يؤدي إلى عدم الدقة في قياس نتائج الأعمال على أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات وتأثير ذلك على التغيير في بنود قائمة حقوق الملكية²⁰.

(2) مدخل القيمة العادلة (القيمة الجارية بالسوق أي السوقية):

- **مفهوم القيمة العادلة:** يعرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) القيمة العادلة "بأنها القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية"²¹، وتنشأ القيمة العادلة من خلال إحدى المستويات الثلاثة (سوق القيمة العادلة)²²:
 - **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.

17 - بوعتروس عبد الحق، سحنون عقبة، محاسبة الأصول وفق معايير المحاسبة الدولية ومتطلبات تطبيقها في الجزائر، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أيام 25-26 ماي 2010، بالمركز الجامعي سوق أهراس، ص04.

18 - فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، سنة 2009، ص 52.

19 - سالم عبد الله حلس، يوسف محمود جربوع، تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة، مجلة الدراسات التجارية، العدد 1، 2006، ص 15.

20 - قوادي محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دراسة النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، سنة 2010، ص28.

21 - Lionel ESCAFFRE, Réda SEFSAF, L'impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titres bancaires : Cas de la France, l'Italie, et l'Allemagne, Centre de recherche – LARGO, univ-angers, version 1 - 5 May 2010, p 05.

22 - By: Lutamila Sallu, CPA, CMA, CFM, CFE, CI, Fair Value Accounting, Volume 1 Issue 2 APRIL 2009, from the cite of www.deleonandstang.com/news-articles/credit-union-edge-article/fair-value-accounting.

- المستوى الثالث: القيمة العادلة هي تلك التي لا يمكن الحصول عليها أو المستمدة من بيانات سوق يمكن ملاحظتها، ولكن يتم تحديدها باستخدام نماذج التقييم الداخلية. وتنشأ معظم القضايا العملية لتطبيقات محاسبة القيمة العادلة في المستوى الثالث وأحياناً المستوى الثاني.

● أوجه القيمة العادلة:

- القيمة النفعية(الحالية): هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به²³.
- التكلفة الاستبدالية: ويقصد بها سعر السوق الحالي اللازم لاستبدال أصل مماثل تماماً أو مكافئ بأصل موجود²⁴.
- القيمة القابلة للتحقق: وهي المبلغ النقدي أو ما يعادله الذي يمكن الحصول عليه إذا تم بيع الأصل²⁵.

● الانتقادات الموجهة للقيمة السوقية العادلة:

- ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية في تقييمها وهذا يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها. وهذا قد يؤدي إلى فتح مجالات التلاعب بما يخدم مصالح الإدارة.
 - عدم اتساق أساس القيمة العادلة مع كثير من المبادئ والأسس المحاسبية.
 - في ظل اعتماد أساس القيمة العادلة ومع التقلب المستمر للأسعار فان 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 حقيقية²⁶.
- وبعداً تم عرض نماذج القياس المحاسبي المتعارف عليها وخصوصياتها، سنحاول أن نناقشها انطلاقاً من محددات جودة القياس، وذلك وفق الملخص في الجدول الآتي:

²³ - عمورة جمال، **الاهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد SCF**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (AIS/FRS)، ص09.

²⁴ - ابراهيم خليل حيدر، **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة فيلادلفيا، الأردن، العدد الحادي والعشرون، 2009، ص 16.

²⁵ - بسمة سويد، **دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي- التكلفة التاريخية- القيمة العادلة- دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة**، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، سنة 2012، ص34.

²⁶ - بوكساني رشيد، وآخرون، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة**، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17 و 18 جانفي 2010، ص 10.

الجدول رقم (1-2): تقييم نماذج القياس المحاسبي وفق محددات جودة القياس

الملاءمة	القابلية للتفسير	أخطاء التوقيت	أخطاء القياس	
غير ملائمة تماما	توجد	توجد	توجد	التكلفة التاريخية
غير ملائمة نسبيا	توجد	توجد	لا توجد	التكلفة التاريخية المعدلة
غير ملائمة نسبيا	توجد	لا توجد	توجد	تكلفة الاستبدال
ملائمة	توجد	لا توجد	توجد	تكلفة الاستبدال المعدلة
غير ملائمة نسبيا	توجد	لا توجد	توجد	القيمة البيعية الصافية
ملائمة تماما	توجد	لا توجد	لا توجد	القيمة البيعية الصافية المعدلة
ملائمة تماما	توجد	لا توجد	لا توجد	القيمة المحينة (النفعية)

المصدر: محمد العربي قزون، دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، مرجع سابق، ص 53.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

المطلب الأول: عرض و قراءة الدراسات السابقة

في حدود المطالعة تم الاطلاع على الدراسات التي لها علاقة بالموضوع والمتمثلة في:

1- دراسة (محمد العربي قزون، 2013)²⁷:

²⁷ - محمد العربي قزون، دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، سنة 2013.

هدفت الدراسة إلى البحث في فعالية القياس المحاسبي باستخدام نموذج القيمة العادلة، وذلك وفق سياق تحليلي لما ورد في الأدبيات المحاسبية، وأيضاً هدفت إلى معرفة جدوى تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، ومدى جاهزيتها لذلك من خلال استقصاء آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المهتمين بالشأن المحاسبي. وفي الأخير خلصت الدراسة إلى أن القيمة العادلة تتمتع بإجماع نظري نظراً لما تقدمه من وقوف حقيقي على ثروة المؤسسة وأدائها والحفاظ على رأس المال، وذلك نتيجة اعتماد السوق كمرجع أساسي في القياس، كما خلصت أيضاً إلى أن البيئة الجزائرية ليست ملائمة للقياس وفق القيمة العادلة في الوقت الحالي. وذلك نظراً لحدثة المفهوم وعدم وجود أسواق نشطة، بالإضافة لعدم وجود خبراء مقيمين ملمين بمتطلبات قياس القيمة العادلة عند استعمال النماذج الداخلية.

2- دراسة (بسمة سويد، 2012)²⁸ :

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 لأن المجتمع الجزائري لا يهتم بالمعايير المحاسبية الدولية وهذا يرجع لنقص التكوين والتعليم في المحاسبة بالإضافة إلى غياب أسواق مالية نشطة وعدم دخول الجزائر في الممارسات المحاسبية الدولية.

3- دراسة (نورة عريف، 2011)²⁹ :

وهدفت هذه الدراسة إلى إبراز العناصر التي يمسها القياس المحاسبي بصفة مباشرة وذلك بتحديد المقياس المناسب لكل عنصر، وباستعراض بعض نماذج القياس المحاسبي كالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة والمشاكل التي تواجه أي من النموذجين، ثم قامت استقصاء عينة من المجتمع الجزائري ومعرفة آرائهم حول عملية القياس المحاسبي والمشاكل التي تواجهه سواء باستخدام التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة. وفي الأخير توصلت الدراسة إلى نتائج تمثلت في:

- أن التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كلاهما من نماذج القياس المحاسبي وكل منهما تمتاز بخصائص وتعاني نقائص من شأنها التأثير على عملية القياس المحاسبي.

²⁸ - بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي- التكلفة التاريخية- القيمة العادلة- دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، سنة 2012.

²⁹ - نورة عريف، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، غير منشورة، تخصص دراسات جبائية ومحاسبية معمقة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، سنة 2011.

- وان البيئة الجزائرية لا تتوفر على مرجعية سوق نشط الأمر الذي يؤدي إلى اعتماد التكلفة التاريخية ون القيمة العادلة، وعليه يجب النهوض بالبورصة الجزائرية وتفعيل نشاطها.

4- دراسة (وهيبة لبوز، 2011)³⁰ :

تعرضت الدراسة إلى مشكلة قواعد قياس آليات سير ومعالجة حسابات الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي. وهدفت هذه الدراسة إلى تبيان التطور التاريخي للقياس المحاسبي والمبادئ التي يعمل وفقها، وطرح المشاكل التي يعاني منها وحلولها. وأيضاً هدفت إلى إيضاح كيفية قياس ومعالجة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري. وتوصلت هذه الدراسة إلى نتائج وهي أن النظام المحاسبي الجزائري عاجل النقص الذي كان يعتري الميزانية المحاسبية والمغالطات التي كانت تظهر بسبب التقييم بالتكلفة التاريخية. فجاء بإعادة التقييم وفق القيمة العادلة، أي أن النظام المحاسبي المالي طرح عدة بدائل للقياس المحاسبي. - وان قواعد القياس المحدثة على النظام المحاسبي المالي الرامية لإزالة آثار التضخم ، هي لست كلها ذات موثوقية وموضوعية، فقياس الأصول بواسطة خبير يفتقد لخاصيتي الموضوعية الموثوقية.

5- دراسة (قوادري محمد، سنة 2010)³¹ :

تناولت الدراسة أهداف عدة تمثلت في توضيح قواعد وإجراءات القياس المحاسبي واهم العراقيل التي تواجهه، وأيضاً التطرق لأهم بدائل التكلفة التاريخية، ثم مقارنة إجراءات القياس المحاسبي الواردة في النظام المحاسبي المالي الجزائري مع تلك المطبقة في معايير المحاسبة الدولية. وفي الأخير خلصت الدراسة إلى نتائج هي : - أن التطبيق الجيد لمتطلبات القياس المحاسبي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية يتطلب الاجتهاد أكثر من طرف الشخص القائم بالعملية نظراً لتعدد بدائل القياس، مما يفرض إشراك أطراف أخرى في العملية المحاسبية الجانب المحاسبين مثل الخبراء الاستشاريين الاقتصاديين وذلك في إطار فريق متكامل - وأيضاً تم التوصل إلى أن عملية القياس وفق المعايير المحاسبية الدولية يوفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وكذلك قابليتها للمقارنة.

6- دراسة (بوكساني رشيد، وآخرون، سنة 2010)³² :

³⁰ - وهيبة لبوز، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة ، الجزائر، سنة 2011.

³¹ - محمد قوادري، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دراسة النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، سنة 2010.

³² - بوكساني رشيد، وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17 و 18 جانفي 2010.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بأساس القياس بالتكلفة التاريخية وإلى أهم الانتقادات الموجهة إليها وإلى معرفة دوافع توجه معايير المحاسبة الدولية نحو استعمال القيمة السوقية العادلة وإلى أهم الصعوبات التي تواجه عملية القياس المحاسبي وفقها.

وفي الأخير توصلت الدراسة إلى نتائج تجيب فيها على إشكالية البحث وأهدافه، وهي أن القيمة العادلة أكثر ملاءمة من التكلفة التاريخية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، ولكن بالمقابل تعتبر أقل موثوقية. وباعتبار أن المفاضلة بين الملاءمة والموثوقية كانت في صالح الملاءمة، فإن المفاضلة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية هي لصالح القيمة العادلة.

7- دراسة (بدوي الياس، 2010)³³:

هدفت الدراسة إلى تبيان آثار التضخم على القوائم المالية خاصة منها الميزانية وجدول حسابات النتائج، ويرجع ذلك بشكل أساسي للأهمية البالغة لهذه القوائم لدى مستخدميها في اتخاذ القرارات المالية وتقييم الأداء، إلى جانب عرض مختلف المداخل المحاسبية المقترحة من طرف المفكرين الأكاديميين والمحاسبين والمنظمات المهنية المحاسبية المعالجة آثار التضخم من القوائم المالية، ثم تطبيق إحدى هذه المداخل المقترحة على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية من أجل معالجة آثار التضخم في المؤسسات.

وفي الأخير خلصت هذه الدراسة إلى وجود فروق جوهرية ما بين طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة وما بين الطريقة التقليدية للتكلفة التاريخية غير المعدلة المعدلة على الأرقام الحسابية للقوائم المالية، وهذا ما بين مدى تأثير التضخم على مصداقية وملاءمة المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية.

8- دراسة (فريد زعرات، سنة 2009)³⁴:

تعرضت الدراسة إلى إشكالية رئيسية تدور حول الكيفية التي يتم فيها استبعاد آثار التضخم على القوائم المالية حتى تعكس الوضع المالي الحقيقي والأداء الفعلي للمؤسسة. وهدفت هذه الدراسة إلى البحث عن إمكانية استعمال بدائل أخرى للتكلفة التاريخية ومقارنة وتقييم مختلف نماذج القياس المحاسبي المقترحة من طرف مختلف الهيئات المهنية، مع إجراء دراسة تطبيقية لمعرفة مدى إمكانية ونجاعة تطبيق هذه النماذج المحاسبية، وملاءمتها في تحقيق أهداف القوائم المالية.

³³ - بدوي الياس، دور تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS) في معالجة أثر التضخم من القوائم المالية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2010.
³⁴ - فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، سنة 2009.

وفي الأخير خلصت الدراسة إلى اقتراح في حالة وجود معدلات تضخم مرتفعة فانه من الأفضل استعمال محاسبة وحدة النقد الثابتة مع نموذج القيمة العادلة حتى تكون النتائج أكثر موضوعية، وتوحيد القوة الشرائية لجميع بنود القوائم المالية الحالية والسابقة من اجل تحقيق خاصية قابلية القوائم المالية للمقارنة.

9- دراسة (محمد مطر، عبد الناصر نور، ظاهر القشي، 2009)³⁵:

هدفت هذه الدراسة إلى الاطلاع على حيثيات مسببات الأزمة المالية العالمية وفحص مدى صحة الاتهام الموجه لمعايير المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة بأنها السبب الرئيس وراء حدوث الأزمة، ثم الاطلاع أيضا على جميع الإجراءات والتدابير المتخذة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المالية الأمريكية بهذا الخصوص. وقد تم بناء هذه الدراسة وفق منهجين هما المنهج الوصفي، وذلك من خلال رصد للإجراءات والتدابير المتخذة بشأن الأزمة ورصد لأراء الخبراء حولها بشكل علمي، وأيضا تم الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال الاستلانة من اجل رصد آراء المتخصصين.

وفي الأخير توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أن هذه الأزمة تنفرد من حيث الكم والنوعية، وأنها أثرت على جميع القطاعات، كما أكد الجميع بما فيهم عينة الدراسة على انه ليس هناك علاقة لمعايير القيمة العادلة بالتسبب، وأنهم لا يوافقوا على إيقاف لتعامل بها، وأبدو كذلك تأييدهم لحقيقة أن مجلس معايير المحاسبة ومن خلال الشفافية التي تتمتع بها ستساهم بشكل مباشر في الحد من تداعيات الأزمة، كما اعتقد في الأخير باحثي هذه الدراسة أن السبب الحقيقي الكامن وراء هذه الأزمة هو الأزمة الأخلاقية والتفرد السياسي والاقتصادي من قبل قطب وحيد (و. م. أ).

10- دراسة (ابراهيم خليل حيدر السعدي، 2009)³⁶:

تعرض الباحث في دراسته إلى مشكلة اختيار البديل المناسب للقياس المحاسبي في ظل ظاهرة التضخم واثرت ذلك على قرارات الإدارة، المتمثلة في قرار إحلال الأصول الثابتة. وهدفت هذه الدراسة إلى هدفين مهمين هما: أولا- معرفة أهم مشكلات القياس المحاسبي في ظل ظروف التضخم. وتوضيح هذه اثر هذه المشكلات على قرارات استبدال الأصول. ثم ثانيا- استعراض أهم البدائل المطروحة لحل هذه المشكلات.

وفي الأخير توصلت الدراسة إلى أن ظاهرة التضخم تؤدي إلى حدوث مشاكل مالية عند استبدال الأصول. وانه رغم القرارات الإدارية الخاطئة التي تتسبب فيها التكلفة التاريخية إلا أن جزءا كبيرا من الشركات تفضل العمل على أساسها في القياس المحاسبي.

11- دراسة (نبيل عبد الرؤوف ابراهيم، 2009)³⁷:

³⁵ - محمد مطر، وآخرون، العلاقة المتبادلة بين معايير القيمة العادلة والأزمة المالية العالمية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 20، سنة 2009.

³⁶ - ابراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة فيلادلفيا، الأردن، العدد الحادي والعشرون، 2009.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم العوامل المؤثرة على قياس القيمة العادلة لكل من الأصول المالية والأصول الثابتة والأصول غير المتداولة، كما هدفت أيضا إلى دراسة الأهمية النسبية لخصائص جودة المعلومات المحاسبية واختبار لترتيب العوامل المؤثرة على قياس القيمة العادلة في ظل الظروف الراهنة.

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بدراسة ميدانية لقياس مدى وجود علاقة سببية بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية عند قياس الربح المحاسبي والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة، وأتضح من التحليل الإحصائي وجود تأثير معنوي بما يفيد وجود علاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على قياس القيمة العادلة عند قياس الربح المحاسبي كما تم الترتيب للأهمية النسبية لخصائص جودة المعلومات المحاسبية وكذا ترتيب للأهمية النسبية للعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة.

12- دراسة (رولا كاسرلايقة، 2007) ³⁸:

تعرضت هذه الدراسة إلى مشكلة المعوقات والقيود التي تتحكم في الإفصاح المحاسبي الكلي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، لدى القوائم المالية لكل من المصارف الحكومية والمصارف الخاصة. وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية التقارير المالية في اتخاذ القرارات على المستوى الداخلي والخارجي للمصرف، وأيضا إلى تبيان قصور وعدم فعالية القوائم المالية المنشورة حاليا من قبل المصرف السوري. وإلى ضرورة إعداد هذه القوائم وفقا للمعيار المحاسبي الدولي (30).

وفي الأخير توصلت الدراسة إلى نتائج تجيب فيها على الإشكالية المطروحة والأهداف المسطرة، وهي عدم كفاية ومطابقة المعلومات التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية للمصرف، وفقا للمعايير المحاسبية الدولية. لتساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

13- دراسة (محمد نواف حمدان عابد، 2006) ³⁹:

هدفت 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 الواقع لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة في ضوء المعايير الدولية باعتبارها احد مجالات البحث الحديثة في مجال الفكر المحاسبي المعاصر.

وقد خلصت الدراسة 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

37 - نبيل عبد الرؤوف ابراهيم، دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة، مجلة المعهد العالي للحسابات وتكنولوجيا المعلومات، العدد 17، اوت 2009.

38 - رولا كاسرلايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية، غير منشورة، جامعة تشرين بسورية، سنة 2007.

39 - 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 والمصرفية، جامعة بني سويف، القاهرة، 2006.

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. أما نتائج الدراسة الميدانية فتمثلت في اتفاق الأكاديميين والمهنيين حول تطبيق محددات المعيار المحاسبي الدولي (36).

14- دراسة (سالم عبد الله حلس، يوسف محمود جربوع، 2006)⁴⁰:

تعرض الباحث للدراسة من خلال إشكالية رئيسية وهي: هل أن استخدام التكلفة التاريخية يحقق العدالة والصدق في القوائم المالية المنشورة للشركات والمؤسسات الاقتصادية الفلسطينية؟ وما مدى اثر عرض القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية على مفهوم الإفصاح المحاسبي؟ وهدفت الدراسة إلى التعرف على مدى الالتزام بتطبيق الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المعدة والمنشورة في فلسطين والى التعرف إلى الآثار السلبية الناجمة عن عدم الأخذ بأثر التضخم في الحساب عند إعداد القوائم المالية. وفي الأخير خلصت الدراسة إلى نتائج تجيب فيها على الإشكالية الرئيسية وتحقق بها الأهداف المرجوة وهي: - إن الاستمرار في تطبيق أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم سوف يؤدي إلى التضليل في عرض القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي - وان احتساب الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية في ظروف ارتفاع الأسعار يؤدي إلى تضخيم الدخل وزيادة حجم الضرائب عليه، وتوزيع أرباح وهمية على المساهمين.

15- دراسة (جمال علي عطية الطرايرة، 2005)⁴¹:

هدفت الدراسة إلى لقاء الضوء على أهم قواعد الإفصاح عن القيمة العادلة أو أي معلومة تفيد في تقدير القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، وبناء مؤشر الإفصاح المتعلق بذلك فيما يتعلق بالبيانات المالية للبنوك، وأيضا هدفت الدراسة إلى تحديد مدى توافق لبنك المركزي الأردني مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية بمحاسبة القيمة العادلة، وكذلك اقترح الإفصاح عن معلومات أخرى متعلقة بالقيمة العادلة لم توجبها معايير المحاسبة الدولية. ولتحقيق أهداف الدراسة، قام الباحث بإعداد مؤشر لقواعد الإفصاح المتعلقة بالقيمة العادلة لتي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية والخاصة بقاع البنوك، كما تم الاعتماد على أداة الاستبيان، من اجل سرد مجموعة قواعد الإفصاح ودراسة مدى أهميتها من طرف المحلل المالي والمستثمر الفرد المؤسسي في بورصة عمان.

40 - سالم عبد الله حلس، يوسف محمود جربوع، تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 1، 2006.

41 - جمال علي عطية الطرايرة، التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن، رسالة دكتوراه فلسفة، غير منشورة، تخصص محاسبة، سنة 2005.

وفي الأخير خلصت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن هناك بعض الاختلافات بين متطلبات الإفصاح المتعلقة بالقيمة العادلة في تعليمات البنك المركزي الأردني ومعايير المحاسبة الدولية، كما تبين أن البنوك المدرجة في بورصة عمان غير ملتزمة بالإفصاح عن قواعد الإفصاح المتعلقة بالقيمة العادلة.

16- دراسة (يامن خليل الزعبي، 2005)⁴²:

تناولت هذه الدراسة مشكلة اختيار إحدى بدائل القياس والطريقة التي يمكن أن تمثل أكثر مصداقية في إظهار القيم المحاسبية لدى القوائم المالية، حيث اهتمت وتبنت الدراسة طريقة القيمة السوقية العادلة، كونه الطريقة الأنسب وأكثر الطرق حداثة، كم هدفت الدراسة إلى تحديد أهمية القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي لدى الشركات الصناعية الأردنية، وذلك من خلال استخدام أداة الاستبيان في الدراسة الميدانية للبحث. وقد خلصت الدراسة إلى نتائج تجيب فيها على إشكالية وأهداف الدراسة متمثلة في عدم رغبة جميع فئات الدراسة عن التحول من طريقة التكلفة التاريخية، رغم معرفتهم بالمشاكل التي تعترضها. كما توصلت الدراسة إلى أن هناك غموض في فهم مدخل القيمة السوقية العادلة لدى البيئة الأردنية رغم اعترافهم بان المعلومات التي تقدمها عن الشركات الصناعية هي أكثر موثوقية وأكثر ملاءمة من التكلفة التاريخية.

17- دراسة (حازم الخطيب، ظاهر القشي، 2004)⁴³:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الأسباب التي دعت مجالس معايير المحاسبة نحو التوجه إلى القيمة العادلة والدخل الاقتصادي، والتعرف على معايير المحاسبة الموجه نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي، وذلك للوقوف على أهم إيجابياتها وسلبياتها، والتعرف على معوقات تطبيق تلك المعايير، والتعرف على انعكاسات ذلك التوجه على الاقتصاد. وقد توصلت الدراسة إلى الاستنتاجات التالية:

- عدم توفر أسواق جاهزة لكثير من الأصول والأمور التي تقوم على معالجتها معايير القيمة العادلة، وبالتالي لجوء إدارات الشركات إلى التقييم الذاتي، والذي سيساهم في تخوف المستثمرين من القوائم المالية المعدة وفقا لتلك المعايير، انطلاقا من أن إدارات الشركات تستطيع استخدامها في التلاعب المتعمد.
- عدم جدوى تطبيق المعايير الدولية، التي تتضمن معايير القيمة العادلة في دول العالم الثالث، (عدم تمكن الشركات من تحمل تكاليف تطبيقها).

⁴² - يامن خليل الزعبي، القياس المحاسبي المستند الى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة اليرموك، الأردن، سنة 2005.

⁴³ - حازم الخطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي وأثره على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، سنة 2004.

المطلب الثاني: نقد وتحليل للدراسات السابقة

يعد موضوع القياس المحاسبي من المواضيع المهمة التي اهتمت بها المنظمات المهنية المحاسبية والجهات الأكاديمية في الدول الغربية وحتى الدول العربية. كون أن موضوع القياس المحاسبي هو مشكل تسبب في قصور النظرية المحاسبية منذ القرن العشرين وإلى غاية يومنا هذا.

ففي الدراسات السابقة التي تم التعرض لها، نجد أنها في الغالب ركزت على مجالين هما:

الأول: الجانب النظري والمتمثل في التأصيل العلمي لمحاسبة مشاكل ومداخل القياس المحاسبي.

الثاني: أن أغلب الدراسات ركزت على دراسة القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، ولم تنطرق للدراسة التطبيقية للدولة محل الدراسة. وإذا تمت الدراسة التطبيقية فإنها تكون عبارة عن رصد لآراء المتخصصين والمهتمين بالمحاسبة، عن طريق استمارة الاستبيان. أو إذا كان هناك دراسة عملية في المؤسسات، فتخلص هذه الدراسة إلى انه لم يتم التقيد بالطرق والممارسات المحاسبية (وبالأخص المؤسسات المالية والبنوك، كما جاء في دراسة رولا كاسرلايقة).

أما عن الدراسات القائمة بالجزائر، وفي حدود ما تم الاطلاع عليه. فنجد أن هذه الدراسات سارت في نفس منحى الدراسات السابقة العربية، حيث ركز في دراسة القياس المحاسبي على مدخل القيمة العادلة، عن طريق رصد لآراء المتخصصين (بواسطة الاستبيان). إلا أن هناك بعض الدراسات التي قامت بدراسة تطبيق القياس المحاسبي على المؤسسات الاقتصادية، لكن موضوع هذه الدراسات تمحور حول معالجة محاسبة التضخم، أي أن هذه الدراسات قامت بتعديل القياس بالتكلفة التاريخية (بتعديل وحدة النقد)، ولم يتطرق إلى تطبيق القياس بالقيمة العادلة، رغم أن النظام المحاسبي المالي الذي ساند المعايير المحاسبية الدولية نصا على الاختيار في التطبيق بإحدهما، في التقييم اللاحق(التقييم الأولي نصت المعايير المحاسبية الدولية على وجوب التقييم بالقيمة العادلة في الأصول البيولوجية والأصول المالية). وأرجعت أغلب الدراسات الجزائرية هذا القصور إلى عدم توفر الجزائر على سوق نشطة.

وفي سياق ما تقدم تضم هذه الدراسة وتطرح مشكلة مدى مساهمة أدوات القياس المحاسبي في عملية تقييم الأصول الثابتة، بحيث تم التطرق سريعا إلى المقومات العلمية للقياس المحاسبي ثم التركيز أكثر على الدراسة العملية، وذلك من خلال تقييم استثمارات المؤسسة الاقتصادية لبناء الجنوب والجنوب الكبير بمدينة ورقلة. وهذا من اجل رصد ومعرفة الواقع العملي للقياس المحاسبي في تقييم أصول المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة النظرية والتطبيقية الخاصة بدراسة علاقة أدوات القياس المحاسبي بتقييم الأصول الثابتة. واستنتجنا أن عملية القياس المحاسبي هي أساس وجوهر العمليات المحاسبية، وبدون عملية قياس موثوقة وملائمة في نفس الوقت لا يمكن الوصول إلى معلومات محاسبية معبرة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

وتتم إعادة تقييم الأصل أو مجموعة الأصول الثابتة المنخفضة القيمة بناء على قيمتها السوقية العادلة، و بعد عملية إعادة التقييم يتم إثبات هذه الخسائر ضمن مصروفات قائمة الدخل والإفصاح عن هذا الانخفاض ضمن بنود قائمة الدخل.

ولقد توجهت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى انتهاج نموذج القيمة العادلة القائم على القيم الجارية في تقييم الأصول والخصوم، وذلك لان مدخل التكلفة التاريخية ووجهت له عدة انتقادات كونه لا يحقق خاصيتي الملاءمة والموثوقية للمعلومات المحاسبية، بحيث يعتبر مدخل القيمة العادلة أكثر موضوعية وتحقيقا للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تساعد مستخدمي التقارير المالية في ترشيد قراراتهم المالية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

- تمهيد.
- تعريف موجز للمؤسسة محل الدراسة (BATI SUD).
- المبحث الأول: الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة.
- المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها.
- خلاصة الفصل.

تمهيد الفصل:

بعد التطرق للدراسة النظرية لأدوات القياس المحاسبي وعلاقتها بتقييم الأصول الثابتة ، حاولنا في هذا الفصل إسقاط الدراسة العلمية لتقييم الأصول الثابتة وفق القياس المحاسبي على الدراسة الميدانية من خلال المؤسسة الاقتصادية الجزائرية " مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير " لمدينة ورقلة. ونظرا لان المؤسسة الجزائرية تتبع مبدأ التكلفة التاريخية لإعداد قوائمها المالية، وفي حساب وتقييم استثماراتها، فلقد سارت المؤسسة موضوع الدراسة هي الأخرى نفس منحى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. إلا أن القانون المحاسبة الجزائري المتمثل في النظام المحاسبي المالي أعطى حرية الاختيار ما بين التقييم بالتكلفة التاريخية والتقييم بالقيمة العادلة (الحقيقية). ولذلك في هذه الدراسة سوف نركز على دراسة طرق تقييم الاستثمارات بالقيمة العادلة بدلا من التقييم بالتكلفة التاريخية، كون أن هذه الأخيرة قد درستها المؤسسة بنفسها (بالاعتماد على طرق المعالجة و التقييم المحاسبي الواردة في النظام المحاسبي المالي)، ولذلك لا داعي لدراستها.

وسوف نتناول في هذه الدراسة كل من :

- تعريف موجز للمؤسسة محل الدراسة.
- الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة.
- تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها.

المبحث الأول: تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع القيمة العادلة لتقييم تشبيطات شركة (BATI SUD)

• مدخل للتعريف بمؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير (BATI SUD)

في سنة 1972 كانت تتواجد في الجنوب المؤسسة العامة للسكن بورقلة EGB تحت وصاية DNC/ANP ، ثم مندوبية ورقلة سنة 1976، ومنها انحدرت مؤسسة البناء المجموعة ECO سنة 1982 والتي هي تشغل مراكز أشغال (ورقلة ، عين أمناس، وحاسي مسعود)، ولقد انحدرت مؤسسة مجموعة البناء من جراء إعادة هيكلة التنظيم لمؤسسة DNC مع بقاء المركز الاجتماعي الثابت بورقلة.

وفي سنة 1996 تحولت إلى شركة ذات أسهم SPA برأس مال اجتماعي قدره 1,000,000,000.00 دج، ورأس مال الشركة خاضع كليا إلى الشركة القابضة العمومية الوطنية للبناء ومواد البناء. وتتفرع مؤسستنا موضوع الدراسة BATI SUD من شركة ECO.

وتأسست شركة البناء للجنوب والجنوب الكبير BATI SUD بتاريخ 18 ديسمبر 1997، وتأخذ هذه الشركة شكل شركة ذات أسهم تحت رأسمال مقدر ب 447,700,000.00 دج ، وكانت بداية نشاطها في 15 مارس 1998، حيث يتمثل نشاطها في عملية إنجاز مشاريع المباني الإدارية والصناعية والتجارية والاجتماعية والتربوية بمختلف أنواعها، وكذلك الأشغال التكميلية للبناء، وكذا الهندسة المدنية في منطقة الجنوب والجنوب الكبير، ويتمحور نشاطها الجغرافي من خلال ثلاث وكالات هي مشروع ورقلة، مشروع حاسي مسعود، مشروع تقرت.

المطلب الأول: أهم الطرق والأدوات المستخدمة لتقييم تبيئات المؤسسة

من اجل إعادة تقييم استثمارات المؤسسة موضوع الدراسة، تم الاعتماد على ميزانية المؤسسة وملحق التبيئات الاهتلاكات لسنة 2011 ، أما عن الأدوات المتعلقة بجمع المعلومات، فهي عبارة عن مقابلة شخصية مع رئيس قسم المحاسبة والمالية بالمؤسسة ، وأيضا الأشخاص الذين يعملون في الميدان ولديهم خبرة ومعطيات حول القيمة العادلة (موظفو قسم الخبرات لمفتشية أملاك الدولة بورقلة، محافظ البيع بالمزايدة بورقلة، وأيضا مكاتب المحاسبة ومكاتب تقييم العقارات والمنقولات بورقلة)، أما الأدوات التي استخدمت في التحليل ، فهي عبارة عن جداول جمعت فيها مختلف المعلومات و الأرقام الحسابية الخاصة بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة، والتي طبقت عليها مختلف الطرق العلمية والعملية المتوفرة والمتحصل عليها. علما أن هذه الجداول أعدت من طرف الباحث لذلك فهي عبارة عن تقدير لتفاعل بين المعاملات وتقدير للخطأ التجريبي ، واعدت من اجل استخدامها في التحليل. وبعدها تم العمل في التقييم على استخدام وإتباع مختلف الطرق والإجراءات العلمية والعملية، ثم تحميل هذه الطرق المستخدمة في معالج البيانات الحسابية Excel .

ونقصد بالطرق العلمية تلك الطرق المتبعة في التقييم تك التي جاءت في مذكرة داخلية خاصة بأمالك الدولة تحت عنوان بيع المنقولات وتقييم الأملاك المنقولة، أما الطرق العملية فهي تلك الطرق الموضوعية التي تكون وفق السعر الحالي للسوق.

أولا- الطرق العملية المتبعة في تقييم الشبكات

طريقة المقارنة: وتخص هذه الطريقة تقييم العقارات، بحيث تقييم الأراضي بالقيمة الحقيقية لها، بالرجوع إلى أسعار الأراضي المماثلة المباعة سابقا، وذلك بالاعتماد على المعلومات المسجلة بفهرس المعاملات المعمول بها حديثا أثناء المزايدات العامة المتعلقة بالأملاك التي تحمل نفس الخصائص، أو بالاعتماد على متوسط سعر السوق⁴⁴.

1- طريقة التقييم بالمنطقة: ونقصد به تقييم الأراضي على حسب العمق، ويخص تلك الأراضي التي لها واجهة صغيرة على

الطريق ووسط ومؤخرة كبيرة، فتقييم الأراضي في هذه الحالة الواجهة بسعر السوق، أما وسط الأرض ومؤخرتها فتقييم بنسبة 30% من سعر السوق المعطى للواجهة. ويلجا للتقييم على حسب المنطقة في حالة ما إذا كانت تضاريس الأرض صعبة وغير متساوية، مما يتطلب نفقات إضافية لتسوية سطحها، وهذا ما ينقص من قيمتها السوقية. وتقييم الأراضي والمباني بناء على عدة عوامل منها⁴⁵:

- الموقع (أهمية المدينة، الحي والشارع).
- التزويد بمختلف الشبكات.
- شكل الأرض هندسي منتظم(مستطيل) أو غير منتظم(شبه منحرف).
- واجهة الأرض(طولها).
- الوضعية القانونية للعقار(عربي أو رسمي).
- الوضعية الإدارية للأرض(صالحة للبناء وقابلة للتعوير).
- التحقيق الميداني(عامل موضوعي).
- أما عوامل تقييم المباني فهي تأخذ بالقيمة الجمالية للمبنى.

أما عن تقييم المباني فيكون بمعرفة مبالغ أسعار إعادة البناء اليوم في السوق، وتختلف هذه الأسعار من البناءات الفخمة إلى البناءات العادية إلى البناءات الهشة، ويرجع في الاعتماد على هذه الأسعار على أسعار مرجعية مصالح التعوير. وبعد معرفة سعر إعادة البناء للمتر المربع الواحد نضربه في مساحة المبنى الذي نريد تقييمه ثم نخضع القيمة

⁴⁴ - محمد بوخرىص، اسماعيل سماحي، موسى كبور، قسم الخبرات، مقابلة شخصية بمفتشية محافظة أملاك الدولة لورقلة، يومي 8 و9 ماي 2013، في الفترة الصباحية.

⁴⁵ - مصطفى بوعصيدة، مهندس معماري معتمد وخبير قضائي معتمد، مقابلة شخصية بمكتب الدراسات التقنية للهندسة المعمارية والخبرة، الكائن بحي 24 فيفري لاسليس محل S2 ورقلة، يوم 20 ماي 2013 على الساعة 10.00 صباحا.

الجديدة لمعامل تصحيح القدم، بحيث يحسب هذا المعامل بضرب العمر المستهلك للمبنى (من سنة الحيازة إلى غاية سنة التقييم) في معامل الصيانة الذي يتراوح ما بين الصيانة الجيدة ب 0.6 والصيانة الرديئة ب 1.2 . أي تقييم المباني وفق العلاقة الآتية:

سر إعادة البناء للمتر المربع الواحد × مساحة المبنى × معامل تصحيح القدم

2- طريقة تقييم المنقولات: في هذه الطريقة تم الاعتماد على تقييمات محافظ البيع بالمزاد العلني، كون أن هذه الطريقة تستوجب المعاينة الموضوعية للملك المنقول، ويعمل محافظ البيع على البيع بدون ضمان والذي يؤدي به إلى الاعتماد على السعر الموضوعي وهو سعر السوق الحالي مع مراعاة نسبة الاهتلاك والسوق الحالية وتقاطع دالة الطلب والعرض بالسوق، ويوضع السعر الموضوعي بناء على جرد لمواصفات ومميزات المنقول المقيم. انظر الملحق (01) الخاص بعرض بطاقة تقنية تقييمية للمركبة أو العربة الآلية.

ويلجا لتقييم منقولات المؤسسات الاقتصادية في حالتين هما⁴⁶:

- حالة التقييم إذا أنتجت المؤسسة لنفسها؛ ويكون من اجل تحرير عقد القسمة أو من اجل تكوين حصص أو لرفع رأس مال المؤسسة.
- حالة التقييم من اجل البيع؛ وهو تقييم غير ملزم ويكون على سبيل الاستثناس. ويقيم مبدئيا بإعطاء قيمة دني لا يتجاوزها، بحيث تكون هذه القيمة الدنيا بناء على معرفة متوسط مجموعة الأسعار الحالية بالسوق. وتجدد الإشارة إلى انه بعد إعطاء القيمة الحقيقية للملك المنقول تضاف إليه نسبة 11% كحق للدولة وحق لمحافظ البيع بالمزاد العلني.

ثانيا- الطرق العلمية المتبعة في تقييم الاستثمارات:

1- تقييم العقارات⁴⁷: إن عملية تحديد القيمة الحقيقية للأراضي، هي عملية تقنية محضة خاضعة لطرق ومناهج محددة، غير أن تطبيق إحدى هذه الطرق يستلزم معرفة كافية بالمعاملات التي تجري في السوق (أي دراسة السوق العقارية)، والتي تأتي بإحصاء منتظم للمعلومات المجمعة بطريقة علمية وموضوعية بعد استبعاد أي معلومة استثنائية تظهر فيها القيم مرتفعة أو منخفضة بصورة غير معتادة، وتدون هذه المعلومات في سجل خاص يعرف بفهرس المعاملات، وتسجل فيه المعلومات وفق الترتيب الآتي:

- الموقع الجغرافي للأرض (المدينة، البلدية، الحي، الشارع).

⁴⁶ - سليمان خملاوي، عمار الشاوي، محافظ بيع معتمد لدى محكمة ورقلة، مقابلة شخصية بمكتب محافظ البيع بالمزايدة، يوم 21 ماي 2013 على الساعة 8.30 صباحا.

⁴⁷ - سماعيل شامة، النظام القانوني الجزائري للتوجيه العقاري، دار هومه للطباعة والنشر، سنة 2002 ، ص92 إلى ص95.

- الخصائص التقنية للعقار (طبيعته، نوعه وصنفه).
 - المساحة ثم الارتفاعات.
 - وتقييم الأراضي وفقا لثلاث عوامل هي:
 - العامل المادي؛ والمتمثل في اتصال الأرض بالطرق العامة وبمختلف الشبكات.
 - العامل الاقتصادي؛ ويقصد به موقع الأرض، أي هي وسط المدينة أو في ضاحية، وأيضا يقصد به حالة السوق العقارية، أي حالة الأثمان في السوق إذا كان الطلب اقل من العرض...
 - العامل القانوني؛ وهي تلك الارتفاعات المثقلة للملكية الأراضي باختلاف أنواعها وأيضا طبيعة وحجم البناء المرخص بانجازه وفقا لقواعد التعمير...
- أما عن طرق التقييم المتبعة في تقييم العقارات هي نفسها تلك الطرق المقيمة عمليا، إلا أن الفرق ما بينهما هو أن الطرق العملية يحكمها السوق أما الطرق العلمية فهي تخضع لقواعد علمية بالإضافة لقواعد السوق.

2- تقييم المنقولات وفق طريقة تكلفة التعويض⁴⁸:

وهي تلك الطريقة التي تبحث في السعر الحالي للملك محل التقييم في حالته الجديدة، ثم تطبق عليه تخفيض القدم المصحح الذي يأخذ بمعامل الصيانة.

ويرتبط المعدل السنوي للتخفيض بسبب القدم، بالمدة المتوسطة لحياة الملك المعني، وانطلاقا من التجارب المعروفة في هذا الشأن نستطيع عموما تحديد الحياة المتوسطة لهذا النمط من التقييم (لاسيما السيارات) تحديدها ب 8 سنوات وتخفيض نظري متوسط ب 11% سنويا على امتداد 8 سنوات مع إمكانية تصحيح هذا المعدل بمعامل الصيانة الذي يتراوح ما بين الصيانة الجيدة ب 0.9 وصيانة متوسطة ب 1 وصيانة رديئة ب 1.1 ، وعند\ ما يكون عمر العتاد اقل من المدة المتوسطة لحياته وان إلغاء استعماله أصبح ضروريا نتيجة لحادث الحق به أضرار معتبرة، ينبغي تطبيق تخفيض خاص على قيمته يحدد بسبب التصليحات الواجب القيام بها، على أساس جدول تقييمي معد من طرف المصلحة المخصص لها. وتجدر الإشارة انه نظرا لكون أن الأملاك المنقولة تحتفظ دائما على قيمة سلعية، لا يمكن بأي حال من الأحوال أن تقل قيمتها التجارية عن 3% من قيمتها التعويضية.

3- طريقة إيجاد القيمة الحالية لثمن الاكتساب: وتعتمد هذه الطريقة على معرفة سعر اكتساب الملك المنقول ثم إيجاد قيمته الحالية أثناء يوم التقييم مع تطبيق معامل تطور الأسعار. ثم نخضع قيمة الشراء بعد تحديثها إلى تخفيض معامل القدم المصحح (كما هو في طريقة تكلفة التعويض)، ويجب الإشارة أيضا إلى أن القيمة المتبقية للملك المنقول لا يجب أن تقل عن 3% من قيمة الاكتساب المحدثة.

48 - سعيد رواج، عبد الوهاب سويسي، قسم الخبرات، مقابلة شخصية بمفتشية محافظة أملاك الدولة لورقلة، يوم 12ماي 2013 ، في الفترة المسائية.

ونونه إلى انه لم يتم الاعتماد على هذه الطريقة، رغم أن هذه الطريقة هي المطبقة في إعادة تقييم المنقولات المادية القابلة للاهلاك المبينة والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، والتي جاءت في المرسوم التنفيذي رقم 90-103 الصادر بتاريخ 27/03/1990. وذلك كون أن هذه الطريقة اعتمدت على معاملات تطور الأسعار التي تقيس قيمة النقود في فترات التضخم، وبالتالي إذا اتبعنا هذه الطريقة فإننا نكون قد قسنا قيمة تطور الأسعار في حالة الارتفاع العام لمستوى الأسعار ولم نقيس قيمة الشيء أو الملك في حد ذاته، أي هذه الطريقة لا تعبر على مصداقية أكثر إلا في حالات التضخم.

المطلب الثاني : تقييم تبيئات المؤسسة:

أولاً- تقييم العقارات:

1) تقييم الأراضي: لحساب سعر السوق للمتر المربع الواحد تم اخذ قيمة 85000.00 دج عن طريق جدول اعد من طرف مفتشية أملاك الدولة بورقلة، واعد هذا الجدول وفق تصنيف الأراضي العمرانية التابعة لكل بلدية، بحيث صنفت البلديات إلى أربع مناطق، كل منطقة بها ثلاث مناطق فرعية. ويتم تصنيف الأراضي الحضرية داخل كل بلدية عن طريق أدوات التهيئة والتعمير وهذا حسب طبيعة النشاط الممارس على إقليم كل منطقة (حضري أو سكني- صناعي أو تجاري... الخ)، وعملا بعوامل التقييم (المادي، القانوني والاقتصادي) يتم تحديد القيمة التجارية بالنسبة لكل منطقة⁴⁹. ومن خلال المعطيات المتوفرة لدينا حددنا القيمة السوقية للأراضي للمتر المربع الواحد بمبلغ 85000.00 دج، وذلك بمتوسط الأسعار في المنطقة الصناعية بورقلة، والذي تراوح في المجال ما بين 500000.00 دج إلى 1200000.00 دج.

أما القيمة السوقية أو القيمة التجارية لأراضي المؤسسة فهي 85000.00 × مساحة كل ارض على حدى. ونشير إلى أن القيمة التجارية أو السوقية لأراضي حاسي مسعود أعطيت لنا من طرف مكتب محافظ البيع بالمزاد العلي⁵⁰.

⁴⁹ - سماعين شامة، مرجع سابق، ص 104.

⁵⁰ - عمار الشاوي، مساعد، أعطى هذه القيم بناء على تقييمهم لمؤسسة الدراسة في سنة 2007، وأيضا لخبرة ومعلومات المساعد بالمؤسسة سابقا وحاليا كونه اشتغل بالمؤسسة المدرسة سابقا.

ولتوضيح طريقة تطبيق التكلفة التاريخية مع القيمة العادلة عند تقييم استثمارات المؤسسة، قمنا بإعداد الجدول

رقم (2-1): تقييم أراضي المؤسسة

رقم الحساب	اسم الحساب	تاريخ الحيازة	مساحة الأرض (م ²)	تكلفة الشراء (قيمة تاريخية)	سعر السوق ل (م ²)	القيمة الحقيقية
21100	أراضي الوحدة	01-01-1998	11082.26	114,877,184.00	850,000.00	9,419,921,000.00
21100	أراضي المديرية	01-01-1998	13100.10	1.00	850,000.00	11,135,085,000.00
21100	أراضي حاسي مسعود	01-01-1998		2.00	850,000.00	170,000,000.00
مجموع أراضي المؤسسة				114,877,187.00		20,725,006,000.00

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على ملحق تقييمات المؤسسة.

(2) تقييم المباني:

يعبر مبلغ 36000.00 دج عن سعر السوق للمتر المربع الواحد الخاص بسعر إعادة البناء لسنة 2011 ، بحيث اخذ هذا السعر من طرف مفتشية أملاك الدولة بورقلة والتي بدورها اعتمدته بناء على معرفة مرجعية أسعار إعادة البناء اليوم (سنة 2011)، ولقد أدلت هذه الأخيرة بسعر يتراوح ما بين 32000.00 دج و 40000.00 دج للبناء العادي، وفي هذه الدراسة اخذ بمتوسط متراوح هذه الأسعار.

ولحساب القيمة السوقية أو التجارية للمبنى نضرب قيمة 36000.00 × مساحة كل مبنى على حدى.

أما عملية حساب معامل تصحيح القدم فهي تساوي العمر المستهلك للمبنى ضرب 1.2 (معامل صيانة

ردئية)، أي 2011 - 1998 = 13 سنة × 1.2 = 15.6%

ومن هذا المعامل نحسب القدم التجاري والذي يساوي القيمة السوقية الجديدة للمبنى × 15.6%.

فأما القيمة السوقية الصافية للمبنى = القيمة السوقية الجديدة للمبنى - القدم التجاري، أو القيمة السوقية الصافية للمبنى =

القيمة السوقية الجديدة للمبنى × (100 - 15.6) / 100

وتكون تفاصيل حسابات تقييم المباني في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-2): حسابات تقييم المباني

رقم الحساب	اسم الحساب	مساحة المبنى (م ²)	تكلفة الشراء (القيمة التاريخية) منذ سنة 1998	نسبة الاهتلاك (%)	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
21300	مباني الوحدة	3542.60	22,032,157.00	5%	11,202,341.89	10,829,815.11
21300	مباني صناعية	1943.95	11,685,366.50	5%	5,940,061.34	5,745,305.16
21300	مباني المديرية	1262.43	8,116,421.50	5%	4,125,847.63	3,990,573.87
مجموع المباني			41,833,945.00	15%	21,268,250.86	20,565,694.14
رقم الحساب	اسم الحساب	سعر السوق للمتر المربع الواحد (م ²)	التكلفة السوقية الجديدة	معامل تصحيح القدم (%)	القدم التجاري	القيمة التجارية الصافية
		36,000.00	127,533,600.00	16%	19,895,241.60	107,638,358.40
		36,000.00	69,982,200.00	16%	10,917,223.20	59,064,976.80
		36,000.00	45,447,480.00	16%	7,089,806.88	38,357,673.12
			242,963,280.00	47%	37,902,271.68	205,061,008.32

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ملحق التقييمات و الاهتلاكات.

ثانيا- تقييم المنقولات:

إن عملية حساب معامل القدم النظري المصحح عند تقييم منقولات المؤسسة موضوع الدراسة تأخذ 11 % كتحفيض نظري متوسط على امتداد متوسط عمر المنقول و المحدد نظريا بحسب التجارب المعروفة على هذا النمط من المنقولات ب 8 سنوات.

$$\text{ومنه لدينا القدم النظري: } 11\% \times 8 = 88\%$$

$$\text{ومعامل القدم النظري المصحح: } 88\% \times 1.1 \text{ (صيانة رديئة)} = 96.8\% \cong 97\%$$

ويحسب القدم التجاري: القيمة التعويضية (معطاة من طرف مكتب محافظ البيع بالمزاد) \times معامل القدم النظري المصحح.

$$\text{وتحسب القيمة التجارية الصافية: القيمة التعويضية - القدم التجاري أو بالقيمة التعويضية} \times (100 - 96.8) / 100$$

أما بالنسبة لتقييم باقي الاستثمارات مثل تجهيزات مكتبية والالكترونية، فنجد أن قيمتها السوقية أو التجارية متدنية جدا على قيمتها التاريخية، لان مثل هذه التجهيزات العرض فيها بكثرة وذلك بسبب كون أن عرض هذه التجهيزات يعتبر نقطة تقاطع عرض مختلف المؤسسات، لذلك قيمتها السوقية تظهر متدنية. ومنه تفاصيل حسابات تقييم المنقولات في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-3) : حسابات تقييم المنقولات

رقم الحساب	اسم الحساب	تكلفة الشراء (القيمة التاريخية)	نسبة الاهتلاك (%)	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة التعويضية (السعر الحالي)
213200		16.00	10%	16.00	16.00	140,000.00
213200		290,000.00	10%	289,999.00	1.00	290,000.00
213200		3.00	10%	3.00	3.00	160,000.00
	مجموع بازارات جاهزين	290,019.00	30%	290,018.00	20.00	590,000.00
213010		60,000.00	15%	59,999.00	1.00	20,000.00
213010		150,000.00	15%	149,999.00	1.00	35,000.00
	مجموع ابار متحركة لتخزين	210,000.00	30%	209,998.00	2.00	55,000.00
				معامل القدم النظري المصحح (%)	القدم لتجاري	القيمة التجارية الصافية
				97%	135,520.00	4,480.00
				97%	280,720.00	9,280.00
				97%	154,880.00	5,120.00
				290%	571,120.00	18,880.00
				97%	19,360.00	640.00
				97%	33,880.00	1,120.00
				194%	53,240.00	1,760.00

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد على ملحق التثبيتات و واهتلاكات المؤسسة

ولتوسع أكثر في تقييم حسابات باقي الاستثمارات بالمؤسسة راجع الملحق رقم(02) : تقييم منقولات المؤسسة

المبحث الثاني: دراسة النتائج ومناقشتها

المطلب الأول: نتائج الدراسة

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل النتائج بعدما تطرقنا لطرق وأدوات الدراسة المستخدمة، ولقد قمنا بتلخيص نتائج الدراسة من خلال تلخيص أرقام وحسابات الدراسة في جدولين ، لتوضيح تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع القيمة العادلة على تلك التثبيتات العينية الواردة في ملحق استثمارات المؤسسة موضوع الدراسة.

أولاً- وصف دراسة الجدول رقم (2-4) : الخاص بتجميع حسابات التثبيتات العينية

ولقد قمنا في هذا الجدول بوضع المبالغ المعطاة لنا في ملحق تثبيبات واهتلاكات المؤسسة لسنة 2011 ، ونوضح هنا انه لم توضع كامل حسابات التثبيتات للمؤسسة ، فقد تم استبعاد تلك التثبيتات ضعيفة القيمة السوقية لسنة إعادة التقييم (مثل التجهيزات المكتبية، ومعدات إعلام آلي)

الجدول رقم (2-4) : الخاص بتجميع حسابات التثبيتات العينية

القيم التاريخية الإجمالية لاستثمارات المؤسسة				
رقم الحساب	اسم الحساب	القيمة التاريخية الكلية	الاهتلاك المتراكم الكلي	لقيمة محاسبية الصافية الكلية
21100	أراضي	427,464,851.00		427,464,851.00
21300	مباني	97,281,852.42	45,124,731.47	52,157,120.95
213200	بازارات جاهزين	290,027.00	289,999.00	28.00
213010	آبار متحركة	545,402.00	386,691.00	158,711.00
215020	معدات تخطيط	1,748,644.80	1,748,636.80	8.00
215030	معدات تفريغ	7,558,025.50	7,558,018.50	7.00
215040	معدات طاقة	10,205,001.00	10,204,983.00	18.00
215070	معدات الورشات	7,184,665.00	5,395,342.51	1,789,322.49
215080	معدات الأمن	2,376,818.98	288,436.90	2,088,382.08
21800	سيارات سياحية	20,984,275.14	12,149,098.33	8,835,176.81
218020	معدات ثقيلة (كميونات، سيميات)	20,167,554.69	19,595,654.02	571,900.67
	مجموع التثبيتات العينية	595,807,117.53	102,741,591.53	493,065,526.00

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد على ملحق تثبيبات واهتلاكات المؤسسة

ثانيا- وصف دراسة الجدول رقم (2-5) : الخاص بتطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع القيمة العادلة

في هذا الجدول تم تقييم التثبيتات العينية للمؤسسة وفق أداتي القياس ، التكلفة التاريخية والقيمة العادلة معا. علما أن التكلفة التاريخية هي تلك القيمة المحاسبية المعمول بها في التقييم الأولي لدى المؤسسة، أما القيمة العادلة فهي القيمة السوقية التي تم الإشارة لها فيما سبق (الطرق العلمية والعملية)، المتبعة والمعمول بها في إعادة التقييم.

ولقد أدخلت هذه الطريقة على الحسابات التجميعية للتثبيتات العينية التي توفرت على قيمة سوقية لها، أي طبق القياس وفق القيمة العادلة على أساس تلك الاستثمارات التي أعطيت لها قيم تعويضية كقيمة تجارية لها في السوق لسنة التقييم، ثم تطبيق القياس وفق التكلفة التاريخية على نفس الاستثمارات من اجل استخراج الفروقات مابين القياس وفق الأداةين (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة)، والتي تمثلت في مجموعة مبالغ إضافية للتثبيتات العينية من جراء استخدام القيمة العادلة.

الجدول رقم (2-5) : تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع القيمة العادلة

رقم الحساب	اسم الحساب	القيم التاريخية الجزئية لاستثمارات المقيمة بالمؤسسة			القيمة العادلة (السوقية) للاستثمارات المقيمة		
		القيمة المحاسبية (التكلفة لتاريخية) الجزئية	الاهتلاك المتراكم الجزئي	القيمة المحاسبية الصافية الجزئية	القيمة الحقيقية (التجارية) _	القدم التجاري (الاهتلاك المتراكم)	القيمة التجارية الصافية
21100	اراضي	114,877,187.00		114,877,187.00		20,725,006,000.00	
21300	مباني	41,833,945.00	21,268,250.86	20,565,694.14	37,902,271.68	205,061,008.32	
21300	بازارات جاهزين	290,019.00	290,018.00	20.00	571,120.00	18,880.00	
213010	آبار متحركة	210,000.00	209,998.00	2.00	53,240.00	1,760.00	
215020	معدات تخطيط	335,000.00	334,997.00	3.00	813,120.00	26,880.00	
215030	معدات تفرغ	633,750.00	633,749.00	1.00	532,400.00	17,600.00	
215040	معدات طاقة	1,332,501.00	357,498.00	4.00	3,678,400.00	121,600.00	
215070	معدات الورشات	2,148,252.00	2,148,246.00	6.00	11,344,960.00	375,040.00	
215080	معدات الأمن	115,001.00	114,999.00	2.00	348,480.00	11,520.00	
21800	سيارات سياحية	7,174,164.03	7,174,155.03	9.00	3,136,320.00	103,680.00	
218020	معدات ثقيلة	1,001,001.00	1,000,997.00	4.00	3,823,600.00	126,400.00	
	مجموع التثبيتات العينية	169,950,820,03	33,532,907.89	135,442,932.14	62,203,911.68	20,930,870,368.32	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على ملحق التثبيتات الاهتلاكات

ملاحظة: نشير إلى أن القيمة الجزئية نقصد بها مبالغ الاستثمارات المقيمة فقط، أي هناك مبالغ تثبيتات فرعية تنتمي إلى نفس رقم الحساب ولم نقيمها (نظرا لعدم توفر القيمة التعويضية لتلك التثبيتات الفرعية). للفهم أكثر اطلع على الملحق رقم (03) ملحق تثبيبات واهتلاكات المؤسسة.

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

بعدما تم وصف وتحليل نتائج الدراسة المحملة في معالج البيانات Excel ، ناقش ونفسر النتائج المتوصل إليها، حيث نجد أن القيمة الإجمالية للتشبيات العينية بالقيمة العادلة الصافية قد ارتفعت بقيمة 20,255,437,436.18 دج عن تلك القيمة المحاسبية الصافية المعدة من طرف المؤسسة على أساس التقييم بالتكلفة التاريخية.

ويفسر سبب الزيادة في انه توجد بعض من التشبيات العينية (كالعقارات بالأخص) أعطيت لها مبالغ رمزية والتي تكاد تكون معدومة، وذلك من جراء القرارات السياسية التي جاءت تقضي بتحويل ممتلكات شركة DNC للبناء (بسبب أن هذه الشركة كانت في طريقها إلى الإفلاس أو أفلست)، إلى مجموعة وحدات لشركة البناء للجنوب والجنوب الكبير، موضوع الدراسة. ويعتبر هذا السبب أساسي وثانوي في نفس الوقت ، فتكمن الأساسية فيه كونه اثر بقوة على ارتفاع القيمة فيما بعد ، أما التأثير الثانوي فكان في كونه غير مرتبط بشكل أساسي بمضمون الدراسة، حيث يكمن السبب الرئيسي المرتبط بالدراسة وبشكل مباشر ، في كون أن اغلب منقولات الشركة امتلك محاسبيا إلا انه في الواقع لا تزال تستعمل. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى التي تقضي بان إعادة التقييم على أساس التكلفة التاريخية يعطي معلومات مالية مضللة وغير صحيحة . ومن هذه الفرضية جاءت الفرضية الثانية التي تعزم على ضرورة إعادة التقييم وفق القيمة العادلة لتوفرها على خاصية الملاءمة، وقد أثبتت صحة هذه الفرضية في كون أن إعادة التقييم وفق أساس القيمة العادلة يحافظ على رأس مال المؤسسة من خلال الزيادة في أسهمها، ومن ثم فهي تعطي معلومات مالية صادقة ومعبرة على واقع المؤسسة الحقيقي، أي تعطي معلومات مالية ملائمة لمستخدمي هذه المعلومات.

أما الفرضية الثالثة فهي تقضي ما بين الممكن وغير الممكن في تطبيق القيمة العادلة وسط البيئة الجزائرية ، فنجد أن غير الممكن جاء نظرا لحدائة مفهوم القيمة العادلة ، وعدم توفر البيئة على أسواق نشطة (وهذا ما جاء في الدراسات السابقة الجزائرية) ، أما الممكن في تطبيق القيمة العادلة وسط البيئة الجزائرية ، فقد تمثل في تطبيق القيمة العادلة في أسواق مماثلة وبناءا على خبراء التقييم والتشمين، مثلما جاء في نموذج الدراسة المطبق والمقترح.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة التطبيقية لنموذج المقترح للتقييم بالتكلفة التاريخية مع القيمة العادلة على مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير. ولقد لاحظنا أن المؤسسة لا تقوم بعملية إعادة التقييم في نهاية كل سنة مالية، أو بالأحرى هي قامت بها في سنوات متقطعة وبعيدة (سنة 1996 قامت بتقييم على أساس تعديل وحدة النقد)، وهذا ماثر على قوائمها المالية بحيث لم تعكس قوائمها المالية حقيقتنا الوضع المالي للمؤسسة.

وعند إعادة تقييمنا لبعض الاستثمارات المهمة للمؤسسة في سنة 2011 ، وجدنا أن اغلب أصولها الثابتة قد امتلك محاسبيا إلا أنها لازالت تستغل هذه الأصول بالمؤسسة، وهذا من أهم عيوب القياس بالتكلفة التاريخية ، لذلك قمنا في هذه الدراسة بإعادة تقييم الأصول الثابتة (التشبيات العينية) بالقيمة العادلة . وقد تؤدي عملية التقييم وفق القيمة العادلة إلى زيادة أسهم المؤسسة والحفاظة على رأس مالها.

الخاتمة

- اختبار الفرضيات.
- نتائج وتوصيات البحث.
- آفاق البحث.

خاتمة

وفي الأخير نجد أن التكلفة التاريخية قد أثبتت عدم قدرتها على عكس الواقع الحالي للمؤسسة ،
ولذلك من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية وأيضا بالنسبة للدراسة الميدانية، فلذلك قمنا في هذه
الدراسة بتطبيق القياس بالقيمة العادلة كنموذج مقترح.

وتعتبر عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة أمرا ضروريا من اجل معرفة القيم الحقيقية في نهاية
كل سنة مالية ، ولقد اخترنا في بحثنا هذا تطبيق إحدى أهم الأدوات القياس المستخدمة في عملية إعادة
التقييم ، ألا وهي القيمة العادلة.
وانطلاقا من ذلك حاولنا تسليط الضوء على تقييم بعض استثمارات المؤسسة (الأصول الثابتة العينية)
باستخدام أدوات القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، لنخلص في الأخير إلى نتائج
اختبار الفرضيات ، والى جملة نتائج وتوصيات وآفاق للبحث.

أولا-اختبار فرضيات البحث:

بعد معالجتنا للإشكالية المعروضة، ومحاولة إثبات صحة الفرضيات المتبناة توصلنا إلى تأكيد
وقبول جل هذه الفرضيات، وذلك كما يلي:

- **الفرضية الأولى:** " إعادة تقييم الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية تعطي معلومات مالية مضللة " ، فقد تم تأكيد
هذه الفرضية وذلك بسبب أن تجاهل التكلفة التاريخية لعامل الزمن الذي يؤثر على القيمة (
قيمة الأصل، وقيمة النقود)، افقد التكلفة التاريخية مصداقيتها وأدى ذلك إلى تشويه الدخل
ولتوزيع أرباح صورية.

- **الفرضية الثانية:** " إعادة تقييم الأصول الثابتة بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة " ، ولقد تم تأكيدها
وذلك بدليل أن القيمة العادلة تراعي مختلف الظروف المحيطة بالمؤسسة كتغيرات الأسعار،
وأیضا لان القياس بالقيمة العادلة تعتمد على أسعار السوق كمرجع أساسي لها عند التقييم،
ويؤدي القياس بالقيمة العادلة على المحافظة على رأس مال المؤسسة، ولذلك هي تعطي
معلومات مالية ملائمة وصادقة.

- **الفرضية الثالثة:** " إمكانية تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر " ، ولقد تم قبول هذه الفرضية حيث تمكن هذه الإمكانية في البحث على الأسعار في أسواق مماثلة، أو بتشخيص وتحكيم المنخصين في التثمين والتقييم، وذلك من اجل تفعيل وتنشيط السوق الجزائرية.

ثانيا- نتائج وتوصيات البحث:

من خلال ما تم عرضه في الدراسة في إطار الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، خلصنا إلى النتائج والتوصيات التالية:

(1) النتائج:

- إن التقييم الأولي لممتلكات المؤسسة يكون على أساس التكلفة التاريخية ، التي تأخذ صفة ومحل القيمة العادلة في فترة ولحظة دخولها للمؤسسة.
- ضرورة إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة الاقتصادية وفق القيمة العادلة، لان ذلك يعبر عن الوضعية المالية والحقيقية للمؤسسة ، وأيضا يقوي مكانة المؤسسة ويجعلها تجاري منافسيها في السوق.
- لإجراء عملية إعادة التقييم وفق القيمة العادلة وجب التطبيق وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، أي بتوفير أسواق نشطة من اجل ذلك.
- إعادة التقييم وفق القيمة العادلة في الجزائر غير مطبق ، وذلك بحجة عدم توفر الأسواق الكفاً إلا انه في واقع الأمر هناك خبراء متخصصين في التقييم والتثمين ، لم يستند إليهم . وذلك بسبب ارتفاع تكاليف عملية إعادة التقييم.

2) التوصيات.

انطلاقاً من النتائج المتوصل إليها سابقاً، يمكن إبداء التوصيات التالية للمؤسسة موضوع الدراسة.

- ضرورة إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة وبالأخص مجموعة الأصول الثابتة، في نهاية كل سنة مالية بالقيمة العادلة.
- البحث في تطوير العمل بالقيمة العادلة في ظل عدم توفر أسواق نشطة.
- التنسيق مابين أكاديمي ومهنيي المحاسبة ، من اجل التعرف والتقرب من مستجدات المشاكل المحاسبية، ثم القضاء عليها.
- أما في البيئة الجزائرية فنوصي أيضا بالتنسيق مابين البحوث الجامعية، في النظرة العلمية، وخبرة المهنيين في النظرة العملية للتقييم والقياس وفق القيمة العادلة.

ثالثاً- آفاق البحث :

لقد كانت الخطوط العريضة للبحث تدور حول تقييم التثبيبات العينية وفق القياس المحاسبي بمدخله، التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، من خلال نظرة الفكر المحاسبي والتي تمثلت في نظرة المعايير المحاسبية الدولية، وواقع ونظرة البيئة الجزائرية لذلك.

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

- نحو ترشيد القرارات المالية بالمؤسسة الاقتصادية باستخدام القياس المحاسبي.
- علاقة أدوات القياس المحاسبي باتخاذ القرار.
- إمكانية تفعيل نموذج القياس بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

قائمة المراجع

- المراجع العربية.
- المراجع الأجنبية.

قائمة المراجع

مراجع اللغة العربية

أولاً- الكتب

- 1.عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت، الطبعة الأولى، سنة1990.
- 2.محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية 2008، دار وائل للنشر والتوزيع بالأردن.
- 3.وليد ناجي الحيايلى، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك- 2007.

ثانياً- المجلات

- 4.ابراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة فيلادلفيا الأردن، العدد الحادي والعشرون، 2009.
- 5.حازم الخطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي وأثره على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، سنة 2004.
- 6.سالم عبد الله حلس، يوسف محمود جربوع، تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد 1، 2006.
- 7.محمد مطر، وآخرون، العلاقة المتبادلة بين معايير القيمة العادلة والأزمة المالية العالمية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 20، سنة2009.
- 8.نبيل عبد الرؤوف ابراهيم، دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة، مجلة المعهد العالي للحسابات وتكنولوجيا المعلومات، العدد 17، اوت 2009.

ثالثاً- الرسائل والأطروحات

9. بدوي الياس، دور تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS) في معالجة اثر التضخم من القوائم المالية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر، سنة 2010.
10. بسمه سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي- التكلفة التاريخية- القيمة العادلة- دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، الجزائر، سنة 2012.
11. جمال علي عطية الطرايرة، التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن، رسالة دكتوراه فلسفة، غير منشورة، تخصص محاسبة، سنة 2005.
12. رولا كاسرلايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية، غير منشورة، جامعة تشرين بسورية، سنة 2007.
13. فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، سنة 2009.
14. محمد العربي قزون، دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، الجزائر، سنة 2013.
15. محمد قوادري، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دراسة النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، سنة 2010.
16. 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 والمصرفية، جامعة بني سويف، القاهرة، 2006.
17. نورة عريف، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية، غير منشورة، تخصص دراسات جبائية ومحاسبية معمقة، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، الجزائر، سنة 2011.
18. وهيبه لبوز، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة ، الجزائر، سنة 2011.
19. يامن خليل الزعي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة اليرموك باريد، الاردن، سنة 2005.

رابعاً- الملتقيات والمحاضرات

20. بالرفقي تجاني، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في الأسواق المالية الناشئة، الملتقى الدولي حول صنع القرار بالمؤسسة الاقتصادية، أيام 14-15 افريل 2009.
21. بوعتروس عبد الحق، سحنون عقبة، محاسبة الأصول وفق معايير المحاسبة الدولية ومتطلبات تطبيقها في الجزائر، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أيام 25-26 ماي 2010، بالمركز الجامعي سوق أهراس.
22. بوكساني رشيد، وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17 و 18 جانفي 2010.
23. عمورة جمال، الاهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية (AIS/IFRS).
24. نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية- تجربة الجزائر في النظام المحاسبي المالي SCF - الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي ، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة ورقلة.

خامساً- قوانين، مراسيم وقرارات

25. القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، النظام المحاسبي المالي.
26. المعيار المحاسبي الدولي رقم (16)، الممتلكات والمصانع والمعدات.

مراجع اللغة الأجنبية

27. Lionel ESCAFFRE, Réda SEFSAF, *L'impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titres bancaires : Cas de la France, l'Italie , et l'Allemagne*, Centre de recherche – LARGO, univ-angers , version 1 - 5 May 2010.

مواقع الانترنت

28. <http://www.deleonandstang.com/news-articles/credit-union-edge-article/fair-value-accounting>
29. <http://www.iaaer.org/publications/files/Barth.Measurement.pdf>

الملاحق

- الملحق (01): بطاقة تقنية تقييميه للمركبة أو العربة الآلية.
- الملحق (02): تقييم المنقولات.
- الملحق (03): ملحق تثبيبات واهتلاكات المؤسسة.

وزارة العدل

من أضاء ورقة

تمة ورقة

مكتب الأستاذ: خملاوي سليمان

محافظ البيع بالمزايدة

عمارة 1 سيدي عبد القادر ورقة

الهاتف: 70-92-95 (09)

بطاقة تقنية لتقييم المركبة أو العربة الآلية
FICHE TECHNIQUE D'ESTIMATION
DE VEHICULE OU D'ENGIN

مميزات المركبة أو العربة الآلية التابعة لـ:

Caracteristiques du Vehicule ou de L'Engin Appartenant a:

GENRE VP النوع :
TYPE : الطراز :
PUISSANCE : القوة :
Etat du VEHICULE ou de L'ENGIN: حلة المركبة أو العربة :
MARQUE MATIS
NB/SERIE
MATRICULE
A.M.C.
NATURE DES AVARIES العطب :

المحرك MOTEUR	علبة السرعة B.V.	علبة التحويل TRANS	المقود DIRECTION	الصدوق CABINE	الأبواب PORTES	ضوء ECLAIR
القاعدة CHASSIS	ص. الفني MALIE	الزجاج VITRES	المقاعد SIEGE	جهاز الكهرباء CIRCUIT ELEC	العجلات PNEUS	

ضع علامة عن كل قطعة موجودة METRE UNE CROIX SUR L'ORGANE EXISTANT

الإستهلاك أو العطب :
الكنسي : ()

محافظ البيع بالمزايدة

الملحق رقم (٠٢): تقييم منقولات المؤسسة

رقم الحساب	اسم الحساب	تكلفة الشراء (القيمة التاريخية)	نسبة الاهتلاك (%)	الاهتلاك المتراكم	القيمة الصافية	القيمة التوضيحية (السعر الحالي)	معامل القدم النظري (المصحح %)	القدم لتجاري	القيمة التجارية الصافية	رقم الحساب
213200		16.00	10%	16.00	16.00	140,000.00	97%	135,520.00	4,480.00	
213200		290,000.00	10%	289,999.00	1.00	290,000.00	97%	280,720.00	9,280.00	
213200		3.00	10%	3.00	3.00	160,000.00	97%	154,880.00	5,120.00	
مجموع بازارات جاهزين		290,019.00	30%	290,018.00	20.00	590,000.00	290%	571,120.00	18,880.00	
213010		60,000.00	15%	59,999.00	1.00	20,000.00	97%	19,360.00	640.00	
213010		150,000.00	15%	149,999.00	1.00	35,000.00	97%	33,880.00	1,120.00	
مجموع ابار متحركة لتخزين		210,000.00	30%	209,998.00	2.00	55,000.00	194%	53,240.00	1,760.00	
215020		80,000.00	15%	79,999.00	1.00	140,000.00	97%	135,520.00	4,480.00	
215020		75,000.00	15%	74,999.00	1.00	250,000.00	97%	242,000.00	8,000.00	
215020		180,000.00	15%	179,999.00	1.00	450,000.00	97%	435,600.00	14,400.00	
مجموع معدات تفريغ في خزانا		335,000.00	45%	334,997.00	3.00	840,000.00	290%	813,120.00	26,880.00	
215030	معدات تفريغ	633,750.00	15%	633,749.00	1.00	550,000.00	97%	532,400.00	17,600.00	
مجموع معدات تفريغ في خزانا		633,750.00	15%	633,749.00	1.00	550,000.00	97%	532,400.00	17,600.00	
215040		975000	15%	974,999.00	1.00	1,200,000.00	97%	1,161,600.00	38,400.00	
215040		1	15%	1	1.00	650,000.00	97%	629,200.00	20,800.00	
215040		260000	15%	259,999.00	1.00	1,200,000.00	97%	1,161,600.00	38,400.00	
215040		97500	15%	97,499.00	1.00	750,000.00	97%	726,000.00	24,000.00	
مجموع معدات الطاقة انتاج		1,332,501.00	60%	357,498.00	4.00	3,800,000.00	387%	3,678,400.00	121,600.00	
215070		1.00	15%	1.00	1.00	650,000.00	97%	629,200.00	20,800.00	
215070		1.00	15%	1.00	1.00	320,000.00	97%	309,760.00	10,240.00	
215070		633,750.00	15%	633,749.00	1.00	4,200,000.00	97%	4,065,600.00	134,400.00	
215070		497,250.00	15%	497,249.00	1.00	3,500,000.00	97%	3,388,000.00	112,000.00	
215070		910,000.00	15%	909,999.00	1.00	2,500,000.00	97%	2,420,000.00	80,000.00	
215070		107,250.00	15%	107,249.00	1.00	550,000.00	97%	532,400.00	17,600.00	
مجموع معدات الورشات		2,148,252.00	90%	2,148,246.00	6.00	11,720,000.00	581%	11,344,960.00	375,040.00	
215080	معدات الامن	1.00	15%	1.00	1.00	140,000.00	97%	135,520.00	4,480.00	
215080	معدات الامن والوقاية	115,000.00	15%	114,999.00	1.00	220,000.00	97%	212,960.00	7,040.00	
مجموع معدات الامن والوقاية		115,001.00	30%	114,999.00	2.00	360,000.00	194%	348,480.00	11,520.00	

رقم الحساب	اسم الحساب	تكاليفه الشراء (القيمة التاريخية)	نسبة الاهلاك (%)	الاهلاك المتركم	القيمة الصافية	القيمة التوضيحية (السعر الحلي)	معامل النظري (%)	القدم تجاري	القيمة التجارية الصافية
218000		741,000.00	20%	740,999.00	1.00	150,000.00	97%	145,200.00	4,800.00
218000		997,500.00	20%	997,499.00	1.00	170,000.00	97%	164,560.00	5,440.00
218000		530,000.00	20%	529,999.00	1.00	350,000.00	97%	338,800.00	11,200.00
218000		624,000.00	20%	623,999.00	1.00	220,000.00	97%	212,960.00	7,040.00
218000		621,000.00	20%	620,999.00	1.00	200,000.00	97%	193,600.00	6,400.00
218000		561,600.00	20%	561,599.00	1.00	800,000.00	97%	774,400.00	25,600.00
218000		654,000.00	20%	653,999.00	1.00	200,000.00	97%	193,600.00	6,400.00
218000		1,515,064.03	20%	1,515,063.03	1.00	600,000.00	97%	580,800.00	19,200.00
218000		930,000.00	20%	929,999.00	1.00	550,000.00	97%	532,400.00	17,600.00
مجموع السيارات السياحية		7,174,164.03	180%	7,174,155.03	9.00	3,240,000.00	871%	3,136,320.00	103,680.00
218020		195,000.00	20%	194,999.00	1.00	1,200,000.00	97%	1,161,600.00	38,400.00
218020		1.00	20%	1.00	1.00	1,700,000.00	97%	1,645,600.00	54,400.00
		195,001.00	40%	194,999.00	2.00	2,900,000.00	194%	2,807,200.00	92,800.00
		237,250.00	20%	237,249.00	1.00	450,000.00	97%	435,600.00	14,400.00
218020		237,250.00	20%	237,249.00	1.00	450,000.00	97%	435,600.00	14,400.00
		568,750.00	20%	568,749.00	1.00	600,000.00	97%	580,800.00	19,200.00
		568,750.00	20%	568,749.00	1.00	600,000.00	97%	580,800.00	19,200.00
مجموع المعدات الثقيلة شاحنات		1,001,001.00	80%	1,000,997.00	4.00	3,950,000.00	352%	3,823,600.00	126,400.00

DEPARTEMENT FINANCES ET COMPTABILITE
 SOCIETE DE BATIMENT DU SUD ET GRAND SUD
 BATI-SUD OUARGLA



RECAP GENERALE PAR COMPTES DES AMORTISSEMENTS

AU 31/12/2011

Comptes	DESIGNATIONS	V.BRUTES	%	ANNUITE	AMORT.ANTER	TOTAL.AMORT	
211 000	TERRAIN DE CONSTRUCTION	427 464 851,00					427 464 851,00
213 000	BATIMENT INDUSTRIEL	97 281 852,42	0,65	4 864 092,62	40 260 638,85	45 124 731,47	52 157 120,95
213 100	BATIMENT ADM						
213 200	BARAQUEMENT DE CHANTIER	290 027,00	0,70		289 999,00	289 999,00	28,00
213 010	PUITS ET RESERVOIRS D'EAU	545 402,00	1,90	9 195,00	377 496,00	386 691,00	158 711,00
215 000	MAT,ALIMENT EN EAU ET EPUIS						
215 020	MAT,DE PROD,AIR COMPRIME	1 748 644,80	1,20	110 813,48	1 637 823,32	1 748 636,80	8,00
215 030	MAT,DE TERRASSEMENT	7 558 025,50	1,05	80 872,95	7 477 145,55	7 558 018,50	7,00
215 040	MATERIEL DE LEVAGE	10 205 001,00	2,70		10 204 983,00	10 204 983,00	18,00
215 070	MAT,DE FAB ET MIS EN BETON	7 184 665,00	5,25	516 472,95	4 878 869,56	5 395 342,51	1 789 322,49
215 080	MAT,DE PROD ENARGIE	2 376 818,98	0,75	105 260,20	183 176,70	288 436,90	2 088 382,08
215 100	MATERIEL D'ATELIER	417 944,36	8,22	61 290,72	148 995,71	210 286,43	207 657,93
215 200	MATERIEL DE SECURITE	62 679,50			62 665,50	62 665,50	14,00
215 900	OUTILLAGE DE CHANTIER						
218 000	VEHICULE LEGERS DE TOURISME	20 984 275,14	4,00	1 407 228,32	10 741 870,00	12 149 098,33	8 835 176,81
218 020	VEHICULE DE TRANSP EN COM						
218 030	VEHICULE UTILITAIRE INF A 3.5						
218 040	VEHICULE LOURDS R/ET SR	20 167 554,69	4,73	179 800,00	19 415 854,02	19 595 654,02	571 900,67
218 700	MOBILIER DE BUREAU	2 105 965,81	9,80	47 482,63	1 708 403,57	1 755 886,20	350 079,61
218 100	EQUIPMENT DE BUREAU						
218 110	MATERIEL INFORMATIQUE	3 774 864,72	6,75	286 058,75	679 662,22	965 720,97	2 809 143,75
218 350	MAT,DE CHAUFF ET DE REFRIG	1 763 020,80	10,25	77 756,95	599 023,87	676 780,82	1 026 239,98
218 360	INSTALLATION TELECONIC	165 652,65	0,85	2 559,38	124 697,65	127 257,03	38 395,63
218 370	AUTRES INSTALLATIONS /GLE	41 000,00	0,10		40 999,00	40 999,00	1,00
218 410	MOBILIER -EQUIPEMENT LOGTS PERSO						
218 420	MOBILIER .EQUIP.SOCIAUX	698 995,26	3,25	26 940,56	123 713,30	150 653,86	548 341,40
218 400	MOBILIER & EQUIP.DE CANTINE						
	TOTAL	604 777 240,63	62,35	7 775 824,51	98 956 016,82	106 731 841,33	100 045 000,00

**SOCITE DE BATIMENT DE SUD ET GRAND SUD
UNITE OUARGLA**

**CODE : 19210
COMPTE : 211000**

TERRAIN DE CONSTRUCTION AU : 31/12/2011

N° ORDRE	DATE D'ACQUIS	DESIGNATION	MARQUE	N° SERIE	NOMBRE	VALEUR D'ACQUIS	OBSERVATIONS
01	01/01/1998	TERRAIN DE SIEGE UNITE OGX 1 1082,26M2				114,877 184,00	
03	01/01/1998	TERRAIN DE CENTRAL A BETON 13100,10M2				1,00	
04	01/01/1998	TERRAIN DE SIEGE, TGT, 59 776,00M2				295 298 000,00	
05	01/01/1998	TERRAINS SIEGE DG				17 289 664,00	
06	01/01/1998	TERRAINS BASE HMD				2,00	
TOTAL						427 464 851,00	

90 <

SOCITE DE BATIMENT DE SUD ET GRAND SUD
UNITE OUARGLA

CODE : 19210

COMPTE : 213200

BARAQUEMENT DE CHANTIER AU : 31/12/2011

N° ORDRE	DATE D'ACQUIS	DESIGNATION	MARQUE	N° SERIE	NOMBRE	VALEUR D'ACQUIS	TAUX	ANNUIT	AM. ANTERIEUR	TOTAL AMORT	V.N.C
01	01/01/98	CABINE SAHARIENNE			16	16,00	10%				16,00
02	01/01/98	CABINE D'HEBERGEMENT			7	290 000,00	10%		289 999,00	289 999,00	1,00
03	01/01/98	CABINE SAHARIENNE			3	3,00	10%				3,00
04	01/01/98	BARAQUES S L B		75X31	43	2,00	10%				2,00
05	01/01/98	BARAQUES E C O		75X31	40	2,00	10%				2,00
06	01/01/98	BARAQUES AMANE		75X31	7	2,00	10%				2,00
07	01/01/98	BARAQUES PATISSIER		75X31	1	2,00	10%				2,00
TOTAL						290 027,00	0,70	-	289 999,00	289 999,00	28,00

SOCITE DE BATIMENT DE SUD ET GRAND SUD
UNITE OUARGLA

CODE : 19210
COMPTE : 213010

PUITS ET RESERVOIRS D'EAU AU : 31/12/2011

N°	Désignations	Référence	Date Acquisit	Valeur Acquisition	TAUX	ANNUIT	AMORT. ANTER.	TOTAL AMORT	V.N.C
1	CITERNE A EAU 3200L		31/05/1999	60000,00	15%		59 999,00	59 999,00	1,00
2	CITERNE A EAU ACTM			150 000,00	15%		149 999,00	149 999,00	1,00
3	CITERNE A GAS OIL			145 000,00	15%		144 999,00	144 999,00	1,00
4	CITERNE A EAU			22 500,00	15%		22 499,00	22 499,00	1,00
5	RESIRVOIRE 2000 L	DPH	30/07/2011	32 000,00	15%	2 000,00		2 000,00	30 000,00
6	RESIRVOIRE 2000 L	DPH	30/07/2011	32 000,00	15%	2 000,00		2 000,00	30 000,00
7	RESIRVOIRE 2000 L	DPH	14/09/2011	32 000,00	15%	1 600,00		1 600,00	30 400,00
8	RESIRVOIRE 2000 L	DPH	14/09/2011	32 000,00	15%	1 600,00		1 600,00	30 400,00
9	RESIRVOIRE 2000 L	DPH	14/09/2011	32 000,00	15%	1 600,00		1 600,00	30 400,00
10	RESIRVOIRE 500 L	DPH	14/09/2011	7 900,00	15%	395,00		395,00	7 505,00
11	CITERNE D' AEU	BEN BADIS		1,00	15%				1,00
12	CITERNE D' AEU	BEN BADIS		1,00	15%				1,00
TOTAL				545 402,00	1,80	9 195,00	377 496,00	386 691,00	158 711,00

SOCITE DE BATIMENT DE SUD ET GRAND SUD
UNITE OUARGLA

CODE : 19210
COMPTE : 213000

BATIMENT ADMINISTRATIF AU : 31/12/2011

N° ORDRE	DATE D'ACQUIS	DESIGNATION	NOMBRE	VALEUR D'ACQUIS	TAUX	ANNUIT	AMORTI ANTERIEUR	TOTAL AMORT	V.N.C
1	01/01/1998	BATIS DE SIEGE UNITE OGX 3542,60M2	1	22 032 157,00	5%	1 101 607,85	10 100 734,04	11 202 341,89	10 829 815,11
2	01/01/1998	BATIS DE BASE DE VIE 1943,95M2	1	11 685 366,50	5%	584 268,33	5 355 793,02	5 940 061,34	5 745 305,16
3	01/01/1998	BATIS DE CENTRAL A BETON 1262,43M2	1	8 116 421,50	5%	405 821,08	3 720 026,56	4 125 847,63	3 990 573,87
4	01/01/1998	BATIS DE SIEGE TGGT	1	31 216 207,00	5%	1 560 810,35	14 307 428,20	15 868 238,55	15 347 968,45
5	31/10/2001	BATIS DIRECTION GENERALE	1	5 469 026,50	5%	273 451,33	2 506 637,18	2 780 088,50	2 688 938,00
6	31/12/2010	BATIS TECHNIQUE AU SIEGE/ DG	1	8 667 888,02	5%	433 394,40		433 394,40	8 234 493,62
7	31/12/2001	BLOC CTC HMD	1	3 967 617,00	5%	198 380,85	1 785 427,65	1 983 808,50	1 983 808,50
8	31/12/2001	DIVERS CLOTURE HASSI MESSAOUD	1	3 711 034,56	35%	185 551,73	1 518 138,46	1 703 690,19	2 007 344,37
9	31/12/2002	VILLA 01 HMD	1	1 864 700,00	5%	93 235,00	745 880,00	839 115,00	1 025 585,00
10	31/12/2002	VILLA 02 HMD	1	509 426,19	5%	25 471,31	203 770,48	229 241,79	280 184,40
11	31/12/2002	SALLE DES CADRES HMD	1	42 008,15	5%	2 100,41	16 803,28	18 903,69	23 104,47
Total				97 281 852,42	0,85	4 864 092,62	40 260 638,85	45 124 731,47	52 157 120,95