



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



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية , علوم التسيير وعلوم تجارية

تخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالب : صالح محمد شرف الدين

بعنوان :

إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية

دراسة حالة المديرية الإقليمية لبريد الجزائر - وحدة ورقلة -

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2013/06/18 .

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الدكتور: عرابة الحاج رئيسا

الأستاذ: قوجيل محمد / أستاذ مساعد مشرفا

الدكتور: غوالي محمد البشير ممتحنا

السنة الجامعية 2012/2013

الإهداء

بادئاً ببداء أهدي هذا العمل
المتواضع إلى الوالد الكريم الذي بذل كل شيء من أجل أن أتم دراستي وأن
أنال أعلى الشهادات .

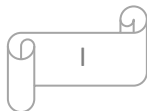
إلى الوالدة الكريمة التي أنارت لي الطريق الصحيح بدعواتها
راجياً من الله أن يطيل لهما حياتهما .
إلى إختوتي الطاهر وعبد المجيب وأخواتي صفاء , رباب , ريان وريحان
إلى جدي الطاهر وجدتي خيرة رحمهما الله برحمته الواسعة وإلى جدي محمد
وجدتي الزهرة أطل الله في عمرهم .

إلى أعمامي جلول وعمر وعمتي عالية وإلى خالتي عائشة وصليحة
وإلى كل أسرتي .
إلى جميع أصدقاء الطفولة.....وإلى كل زملاء الدراسة من الابتدائية إلى
الجامعة .

إلى كل من علمني حرفاً , أساتذتي الكرام .

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

صالح بن محمد شرف الدين

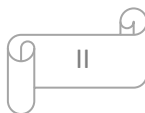


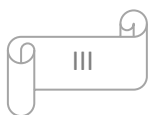
التشكرات

أشكر الله عز وجل على نعمه التي أنعمها علينا
ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك، وعظيم سلطانك
الحمد لله والشكر له أولاً وأخيراً .

كما أتقدم بالشكر الجزيل والإخلاص إلى الأستاذ المشرف قوجيل محمد من خلال
إشرافه على المذكرة، وعلى ملاحظاته القيمة وتوجيهاته ونصائحه الطيبة .
كما أتقدم بالشكر إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم
التجارية وإلى كل من ساعدني في هذا العمل من قريب أو من بعيد .

صالحى محمد شرف الدين





الملخص :

تعالج هذه الدراسة موضوع إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية وهذا من خلال إبراز أهم العيوب التي تعاني منها طريقة القياس المحاسبي المستند للتكلفة التاريخية ومدى تأثيرها على كل من التقييم الفعلي والواقعي للأصول الثابتة من جهة ومدى انعكاس هذا التقييم على مصداقية وموثوقية القوائم المالية المعدة وفقا لهذه الطريقة من جهة أخرى , وهل خاصية الموضوعية التي تميز طريقة القياس باستخدام التكلفة التاريخية تعتبر كافية في عملية القياس المحاسبي أم أن غياب خاصية الملاءمة في المعلومات المقدمة وفق هذه الطريقة يستوجب اللجوء إلى طريقة قياس بديلة تكون أكثر ملاءمة وواقعية وتعبر بصورة صادقة وفعلية عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة .

وبتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات توصلنا أنه بالرغم من موضوعية التكلفة التاريخية ودرجة الموثوقية التي تحظى بها إلا أنها عجزت عن التقييم الفعلي والواقعي للأصول الثابتة وبشكل يسمح لمستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة , مما يزيد من حدة الأصوات التي تدعوا وتنادي إلى ضرورة إيجاد طريقة قياس بديلة تكون أكثر ملاءمة وواقعية .

الكلمات المفتاحية:

القياس المحاسبي ، التكلفة التاريخية ، الأصول الثابتة ، القوائم المالية ، النظام المحاسبي المالي ، المعايير المحاسبية الدولية.

Résumé :

Cette étude traite le sujet de la problématique de mesure de la comptabilité des immobilisations en utilisant le cout historique et cela en démontrant les inconvénients que subit cette méthode de mesure de la comptabilité relative au cout historique et son influence sur l'évaluation effective des immobilisations d'une part et l'intérêt de cette évaluation des listes comptables conçues selon cette méthode d'une autre part .

La question qui se pose . est : est ce que la méthode spécifique et objective qui favorise la méthode de mesure en utilisant le cout historique est considérée comme suffisante dans l'opération de mesure de la comptabilité ? ou bien l'absence d'une méthode convenable dans les informations qui ont été présentées selon cette méthode , demande l'utilisation d'une autre méthode plus bénéfique et plus objective qui exprime et indique le vrai centre financier de l'établissement ?

En analysant les résultats de cette étude et les probabilités, on est arrivé a dire que malgré l'objectivité du cout historique et son degré d'importance , il n'est pas arrivé a faire une évaluation effective et objective des immobilisations qui permet aux utilisateurs des listes financières de prendre des décisions adéquates , c'est ce qui a laisser les opposants dire qu'il est nécessaire de trouver une autre méthode de mesure plus appropriée et plus objective .

Mots-clés : la mesure de la comptabilité , Le coût historique, les actifs non courant , les états financiers ,Système de comptabilité financière, Les normes comptables internationales .

قائمة المحتويات :

I	الإهداء
II	الشكر
III	الملخص
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
VIII	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
01	الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية
02	تمهيد
03	المبحث الأول : الأدبيات النظرية
12	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية
16	خلاصة الفصل
17	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
18	تمهيد
19	المبحث الأول : تقديم المديرية الإقليمية لبريد الجزائر - وحدة ورقلة -
26	المبحث الثاني : محاولة إبراز أهم عيوب القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية
45	خلاصة الفصل
47	الخاتمة
52	قائمة المراجع
56	الملاحق
69	الفهرس

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
20	توزيع المديرية الجهوية لبريد الجزائر عبر كامل التراب الوطني	الجدول (01.1)
26	الميزانية الافتتاحية المختصرة لسنة 2009	الجدول (02.1)
32	الميزانية الختامية المختصرة لسنة 2009	الجدول (03.1)
33	الميزانية الختامية المختصرة لسنة 2009 (المفصلة)	الجدول (04.1)
34	أسعار التثبيتات العينية في نهاية سنة 2009	الجدول (05.1)
35	الميزانية الختامية لسنة 2010	الجدول (06.1)
37	أسعار التثبيتات العينية في نهاية سنة 2010	الجدول (07.1)
38	الميزانية الختامية لسنة 2011	الجدول (08.1)
40	أسعار التثبيتات العينية في نهاية سنة 2011	الجدول (09.1)
41	المبلغ القابل للاسترجاع عند نهاية العمر الإنتاجي	الجدول (10.1)

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
21	الهيكل التنظيمي للمديرية الإقليمية لبريد الجزائر - وحدة ورقلة -	الشكل (01.1)
22	التنظيم الهيكلي لمصلحة المالية والمحاسبة	الشكل (02.1)
34	أعمدة بيانية توضح الفرق بين القيم الدفترية والقيم السوقية لسنة 2009	الشكل (03.1)
37	أعمدة بيانية توضح الفرق بين القيم الدفترية والقيم السوقية لسنة 2010	الشكل (04.1)
40	أعمدة بيانية توضح الفرق بين القيم الدفترية والقيم السوقية لسنة 2011	الشكل (05.1)

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
56	الميزانية في 2008/12/31	الملحق (01)
58	الميزانية في 2009/12/31	الملحق (02)
60	الميزانية في 2010/12/31	الملحق (03)
62	الميزانية في 2011/12/31	الملحق (04)
64	فاتورة انجاز المبنى	الملحق (05)
65	جدول اقتناء السيارة السياحية	الملحق (06)
66	جدول اقتناء السيارة المتوسطة الحجم	الملحق (07)
67	جدول اقتناء الشاحنة	الملحق (08)

قائمة الاختصارات والرموز :

الرمز	مدلول الرمز باللغة العربية
IAS	المعايير المحاسبية الدولية
SCF	النظام المحاسبي المالي
DTP	المديرية الإقليمية لبريد الجزائر
DFC	مديرية المحاسبة والمالية

1. طرح الإشكالية :

تعد المحاسبة من الأدوات المهمة التي تساعد على ضبط أعمال المنشآت بأنواعها المختلفة وتساعد القائمين عليها على اتخاذ القرارات الصائبة التي تكفل استمرار تلك المنشآت ومساهمتها في تقوية وتدعيم الاقتصاد الوطني , كما واجهت وظيفة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي واختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير المصدقية للمعلومات المحاسبية وإشباع حاجات مستخدمي المعلومات لتساعدهم على اتخاذ القرار السليم .

حيث أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل من عدد طرق القياس التي لكل واحدة منها مؤيدوها ومعارضوها خصوصاً أن كل طريقة من تلك الطرق سوف يؤدي إتباعها للوصول إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية في القوائم المالية , وبالتالي اختلاف القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية باختلاف طرق القياس المستخدمة .

ومن نماذج القياس المحاسبي نجد التكلفة التاريخية التي شكلت على مدى عدة عقود عمود القياس المحاسبي لتمييزها بالموضوعية مما جعلها محل ثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية , ولكن مع تزايد التعقيد في الأعمال المحاسبية أصبحت التكلفة التاريخية عاجزة عن حل بعض المشكلات فوجهت لها العديد من الانتقادات من بينها أن هذه الأخيرة تفتقد لخاصية الملاءمة وأنها تتأثر بالتضخم وهذا ما عزز الثقة فيها وأصبح البحث عن بديل يتميز بالملاءمة هو الحل ليكون البديل الأمثل لهذه الطريقة .

وعلى ضوء دراستنا للموضوع نطرح الإشكالية العامة للموضوع :

ما مدى تأثير استخدام التكلفة التاريخية على التقييم الفعلي والواقعي للأصول الثابتة ؟

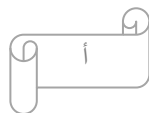
ولمعالجة هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- هل القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام التكلفة التاريخية يعبر بصدق عن القيمة الفعلية والحقيقية لهذه الأصول ؟
- هل القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام التكلفة التاريخية يساعد على إحلال هذه الأصول ؟
- هل خاصية الموضوعية لمبدأ التكلفة التاريخية تعتبر كافية في عملية القياس المحاسبي ؟
- هل القوائم المالية المعدة وفق لمبدأ التكلفة التاريخية تعكس بصورة صادقة الوضعية المالية للمؤسسة ؟

2. الفرضيات :

ولإجابة على الإشكالية والأسئلة المقترحة وضعنا الفرضيات التالية :

- القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام التكلفة التاريخية لا يعبر بصدق عن القيمة الفعلية والحقيقية لهذه الأصول .
- القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام التكلفة التاريخية لا يساعد على إحلال هذه الأصول .



- خاصية الموضوعية لمبدأ التكلفة التاريخية مهمة جدا في عملية القياس المحاسبي ولكنها غير كافية .
- القوائم المالية المعدة وفق لمبدأ التكلفة التاريخية تعتبر قوائم مظللة ولا تعكس بصورة صادقة الرضعية المالية للمؤسسة.

3. دوافع اختيار الموضوع :

هناك عدة أسباب ودوافع لاختيار هذا الموضوع منها ماهو ذاتي ومنها ماهو موضوعي نوجزها فيمايلي :

1. أسباب ذاتية :

- ارتباط الموضوع بتخصص الطالب (دراسات محاسبية وجبائية).
- رغبة الطالب في توسيع المعارف فيما يخص عملية القياس المحاسبي وإلقاء نظرة عن قرب عن كيفية تقييم الأصول الثابتة في المؤسسات .

2. أسباب موضوعية:

- صورة المؤسسة تتوقف على مدى شفافية وصدق قوائمها المالية التي تعتبر المرآة العاكسة لأداء المؤسسة .
- الأهمية الكبيرة التي يكتسبها القياس المحاسبي .
- تعدد نماذج القياس المحاسبي وتعدد الاتجاهات المؤيدة والناقدة لكل نموذج .

4. أهمية البحث :

تتمثل أهمية الموضوع في كون مخرجات المحاسبة مرجحة للعديد من الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية فكان لزاما أن تتميز هذه الأخيرة بنوع من الثقة والمصادقية فضلا عن الجودة والنوعية .

5. أهداف الدراسة :

الهدف الأساسي للبحث هو الإجابة على التساؤلات الأساسية المطروحة وذلك من خلال اختبار صحة الفرضيات المطروحة , وبالتالي فهي تهدف إلى :

- التعرف على ماهية عملية القياس المحاسبي المستند لمبدأ التكلفة التاريخية .
- إبراز النواقص والعيوب التي تميز عملية القياس المحاسبي للأصول الثابتة وفق مبدأ التكلفة التاريخية .
- إبراز مدى تأثير عملية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة على مصداقية وموثوقية القوائم المالية للمؤسسة.

6. المنهج المستخدم :

بغية الوصول إلى أهداف البحث تمت معالجة البحث بإتباع كل من المنهج الوصفي في التطرق إلى كل من ماهية القياس المحاسبي وكذا مفهوم الأصول الثابتة والتكلفة التاريخية , كما تتبعنا كل من المنهج التحليلي عند التطرق إلى الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع وعند التطرق إلى النقائص التي تعاني منها عملية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام

مدخل التكلفة التاريخية . وكذلك استعملنا المنهج الاستنباطي فيما يتعلق بالجزء الخاص بدراسة حالة من خلال محاولتنا إسقاط الدراسة النظرية لطريقة القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية على المديرية الإقليمية لبريد الجزائر -وحدة ورقلة- .

7. حدود الدراسة :

وفي دراسة الحالة التي تمت على مستوى المديرية الإقليمية لبريد الجزائر - وحدة ورقلة - في الفترة الممتدة بين 2013/04/10 الى غاية 2013/05/09 , فقد حاولنا إسقاط الدراسة النظرية وهذا من خلال إبراز أهم عيوب القياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية حيث ركزنا على الأصول الثابتة للمؤسسة .

8. هيكل البحث (الخطة) :

ولإجابة على إشكالية البحث وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة فقد تم تقسيم البحث إلى مقدمة, فصلين و خاتمة, تضمنت المقدمة العناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها كل مقدمة بحث علمي , سواء فيما تعلق بالإشكالية , الفرضيات ,أهداف الدراسة , المنهج المستخدم الخ .

احتوى الفصل الأول على عموميات حول كل من القياس المحاسبي , الأصول الثابتة والتكلفة التاريخية , وكذا الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع .

أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة الميدانية وهذا من خلال دراسة حالة إحدى المؤسسات المحلية (المديرية الجهوية لبريد الجزائر بورقلة) حيث تم تسليط الضوء على قوائمها المالية وبالتحديد طريقة قياسها للأصول الثابتة وما هي أهم العيوب التي يمكن اكتشافها واستنتاجها .

9. صعوبات الدراسة:

- العراقيل التي تضعها بعض المؤسسات والتي تحول دون الدراسة المثلى لقوائمها المالية .
- فترة التربص التي تتزامن مع انشغال معظم المؤسسات بإعداد قوائمها المالية وعدم تفرغ العمال لتلبية احتياجات الطالب من المعلومات وتوضيح الغموض واللبس الذي يكتنف بعض القضايا المتعلقة بالدراسة .
- عدم وجود رأي موحد حول طريقة القياس المحاسبي باستخدام التكلفة التاريخية .
- طريقة (الايمراد) التي حدث نوعا ما من الدراسة النظرية بالاعتبار أن الموضوع يعتمد بشكل كبير على الجانب النظري .

تمهيد :

تعتبر المحاسبة نظام معلومات لقياس وإيصال نتائج الأحداث الاقتصادية للمشروعات إلى فئات عديدة من مستخدمي القوائم المالية . ، كما تعتبر الأسعار المראה العاكسة للقيمة التبادلية للسلع والخدمات وهذا من خلال وحدة النقود كمخزن للقيمة ، ولكن التغير في هذه الأسعار سيؤثر على كل المعاملات التي تتخذ من النقود وحدة للقياس وفي ظل تمسك المحاسبين باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية والذي يعد أمراً مقبولاً في فترات الاستقرار الاقتصادي وثبات القوة الشرائية للنقود إلا أن هذا الأمر يختلف اختلافاً جذرياً في ظل ظروف التضخم والارتفاع المستمر في الأسعار . ولقد أعد هذا الفصل لإعطاء نظرة عامة حول كل من القياس المحاسبي وكذا الأصول الثابتة بالإضافة إلى التطرق إلى ماهية التكلفة التاريخية وهذا من خلال إبراز أهم سمات هذه الطريقة وكذا أبرز الانتقادات الموجهة إليها .

حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى كل من ماهية القياس المحاسبي ، الأصول الثابتة وأخيراً التكلفة التاريخية وهذا بإعطاء بعض التعاريف والمفاهيم الأساسية .

أما المبحث الثاني فخصص للدراسات السابقة والمتعلقة بموضوع الدراسة .

المبحث الأول : الأدبيات النظرية

تعتبر الأصول الثابتة أو كما تسمى بالثبنيات عنصرا مهما في المؤسسة بواسطتها تمارس المؤسسة نشاطها الصناعي أو التجاري أو الخدمي. ونظرا لما تكتسبه هذه الثبنيات من أهمية بالغة وجب تقييمها وقياسها بطريقة تعكس بصدق القيمة الحقيقية لهذه الأصول ولا يكون هذا إلا من خلال اختيار الطريقة الملائمة والمناسبة لعملية القياس .

المطلب الأول : ماهية القياس المحاسبي

1- مفهوم القياس المحاسبي:

لقد تعددت التعاريف المعطاة للقياس المحاسبي من باحث لآخر، ولكن وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون، ولقد تم تعريف القياس المحاسبي كالتالي:

" يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناءً لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة " ¹

ولكن Steven أضاف بعدا رياضيا إلى تعريف عملية القياس حيث عرفها بما يلي ²: " يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي " .

ولكن أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي فهو الصادر في تقرير جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) وورد فيه ما يلي : " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة " ³.

وبناء على التعاريف السابقة تم التوصل إلى التعريف العلمي لعملية القياس المحاسبي، " وهي عملية مقابلة يتم من خلالها ربط أحداث اقتصادية بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية وذلك باستخدام أدوات قياس مختلفة منها الكمية أو الزمنية أو النقدية، وبموجب قواعد اقتران وهي قواعد الاحتمال " ⁴.

¹ Campell Norman R. P.258

² Steven s.s.Measurement ; psychophysics and utility. In C.W. Churchman and Thilburn Ratoosh eds . Measurement Definitions and Theorises .(john Wiley and Sons , N.Y 1959).

³ A.A.A. Research in accounting measurement , collected papers , 1966. p.47.

⁴ وليد ناجي الحياي ، نظرية المحاسبة ، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدمامك ، 2007 ، ص 100-101 .

2-آلية القياس المحاسبي:

إن تعدد الأغراض التي تستخدم فيها مخرجات القياس أدى إلى تفاوت وجهات نظر المحاسبين، بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية وعدد الخطوات التي تنفذ فيها حيث أن بعضهم حصر عملية القياس في عمليتي تسجيل وتلخيص (تخصيص القياسات المحاسبية التاريخية .

أما البعض الآخر رأى بالإضافة إلى تلك الخطوات يجب أن تشمل خطوات القياس المحاسبي تشغيل هذه القياسات بغض النظر عن كونها تاريخية أو مستقبلية ويمكن على أساس ذلك تحديد آلية القياس المحاسبي،¹ كما يلي:

أولاً : يجري القياس لحظة حدوث الواقعة لتحديد قيمة الواقعة اقتصادياً، ومن ثم يتم تسجيل الواقعة في مستند أول، ففي هذه المرحلة يتم القياس لكل حدث اقتصادي على حدة . مثل عملية بيع آلة يتم تسجيل العملية في فاتورة.

ثانياً : يجري القياس في مرحلة التلخيص أو الترحيل، حيث يتم قياس مجموعة الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة، فالقياس هنا ينصب على مجموعة أحداث وليس على حدث بمفرده، مثل عملية البيع التي سجلت سابقاً في فاتورة يتم جمعها مع فواتير المبيعات، ويسجلوا جميعاً في حساب المبيعات ومن ثم يستخرج رصيد حساب المبيعات.

ثالثاً : يجري القياس في مرحلة التشغيل (إعداد المعلومات) ، في هذه المرحلة يتم قياس نتائج الأحداث الاقتصادية وليس الأحداث الاقتصادية بذاتها سواء أكانت مفردة أم مجمعة، هذه النتائج تعكس من خلال القوائم المالية، كقائمة الدخل التي تستخدم لتقديم معلومات عن نتائج الأحداث الاقتصادية وعلى أعمال المشروع . وكذلك قائمة المركز المالي التي تعكس المركز المالي للمشروع وتأثير نتائج الأحداث الاقتصادية عليه.

3-أنواع وأدوات القياس المحاسبي:

تتعدد أنواع القياس المحاسبي بتعدد أدوات القياس المستخدمة، حيث تستخدم المحاسبة أدوات مختلفة منها: وحدات القياس الطبيعية : كالمتر، طن، كغم، بالإضافة إلى وحدات القياس الزمنية كالساعة، اليوم، الشهر، ومن ثم يستخدم النقد كوحدة قياس يتم استخدام نسب ومؤشرات ومعاملات وبذلك فإن القياس المحاسبي يتفرع إلى عدة أنواع:

➤ **القياس الكمي :** وهو الذي تستخدم فيه وحدات القياس الطبيعية كالمتر والطن والكغم للتعبير عن بعض الأحداث، يستخدم هذا القياس بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تقاس كمية المواد المشتراة بالكيلو غرام وعدد الوحدات المنتجة، ومحاسبة الموارد البشرية بعدد الأفراد المتدربين في منشأة ما.

➤ **القياس الزمني :** يتم استخدام وحدات القياس الزمني مثل :يوم، شهر، ساعة، كأداة للقياس المحاسبي وتستخدم بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تحتسب الزمن الفعلي الضائع الذي يتم قياسه بالأيام، وأيضا يستخدم القياس

¹ إبراهيم خليل حيدر السعدي , مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول , مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد 21 , 2009 , ص 11-12.

الزمني في المحاسبة التحليلية التي تقوم باستخراج النسب المالية مثل نسب معدل فترة الائتمان ومعدل فترة التخزين والتي تقاس أيضا بالأيام.

➤ **القياس النقدي :** حيث يتم قياس الأحداث الاقتصادية بالنقد حيث يعتبر النقد الوسيلة الأساسية المستخدمة في قياس قيمة الممتلكات والعلاقات الاقتصادية الأخرى¹.

ويجب التمييز هنا بين مصطلحين مهمين وهما القياس النقدي والقياس القيمي فالقياس النقدي يعبر عن التكلفة التاريخية لأصول وخصوم المشروع، أما القياس القيمي فهو استخدام أرقام قياسية للتعبير عن قيم النقد الحالية عند إعداد القوائم المالية وهو ما يعرف بالتكلفة الاستبدالية.

➤ **المؤشرات والنسب المالية :** ويتم استخدام المؤشرات والنسب والمعاملات كأداة لقياس الأحداث الاقتصادية وتستخدم بالأخص في المحاسبة التحليلية كأن تستخرج نسب معدل دوران الأصول ومعدل دوران رأس المال العامل، أو نسبة التداول إلى آخره من النسب.

4- طرق القياس المحاسبي:

عند قياس قيمة أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب مقاييس مختلفة لقياس هذه القيمة تؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المتحققة بالبدائل الأخرى، فمثلا عند تحديد تكلفة الأصل في حال وجود تضخم هناك عدة بدائل يمكن من خلالها تحديد تكلفة الأصل، منها التكلفة التاريخية والتكلفة الاستبدالية ومحاسبة المستوى العام للأسعار.

ففي التكلفة الاستبدالية والتي يتم فيها تحديد قيمة الأصل بناءً على سعر السوق الحالي لاستبدال الأصول الموجودة بأصول مكافئة أي أن لها نفس الطاقة الإنتاجية إلا أنه عند اختيار أي بديل من تلك البدائل لا توجد هناك أي قوانين إلزامية في اختيار أي بديل منها بل يخضع اختيار البديل إلى الاجتهاد الشخصي حيث يستطيع المحاسب اختيار طريقة القياس إما بناءً على التكلفة التاريخية أو تكلفة الاستبدال أو محاسبة المستوى العام للأسعار (الأرقام القياسية).

5- شروط القياس المحاسبي:

يجب أن تتوفر شروط معينة عند إجراء عملية القياس المحاسبي وهي كما يلي:

(1) الموضوعية:

يجب أن تكون المعلومات والبيانات المحاسبية دقيقة وذلك من أجل تحقيق قياس موضوعي دقيق، وهذا ما يؤيده أصحاب اتجاه التكلفة التاريخية الذي يمثل الدليل الموضوعي عندهم في المستندات، إلا أنه بمرور الزمن تتلاشى موضوعية تلك المستندات وبالتالي فإن القياس المحاسبي في هذه الحالة تنتفي فيه صفة الموضوعية.

¹ إبراهيم خليل حيدر السعدي ، مرجع سبق ذكره ، ص 12.

(2) توحيد أسس القياس:

حيث يجب أن تتصف الوحدة المراد قياسها بعدم تغير محتواها الكمي على مدار عملية القياس نفسها وأن لا يتغير محتواها بين عملية قياس وأخرى¹

6- تأثير التضخم على القياس المحاسبي:

كما هو معروف يستخدم النقد كوحدة قياس باعتباره وسيلة للتبادل، ويفترض الثبات في وحدة النقد، ولكن مع تغير الوحدة الشرائية للنقد باستمرار فإنه من الصعب الاعتماد على فرضية ثبات وحدة النقد، وذلك بسبب عدم تمثيلها للواقع. فإن التضخم، والذي يعني ارتفاع المستوى العام للأسعار، يجعل القياس المحاسبي للعناصر وبالأخص العناصر غير النقدية (الأصول الثابتة)، مضلل ولا يعكس الواقع بصورة عادلة وصادقة، وذلك لاعتمادها على التكلفة التاريخية والتي تقوم على ثبات الأصول بتكلفة الحيازة الأصلية، أي المبلغ النقدي المدفوع عند اقتناء الأصل، فضلا عن التعاضي عن أية تقلبات في الأسعار، وبناءً على ذلك فإن القياس المحاسبي للأصول في ظل التضخم لا يعكس حقيقة أصول المنشأة، وبالتالي عندما تريد المنشأة أن تتخذ قرار باستبدال أصولها (إحلال أصل ثابت جديد محل أصل ثابت قديم) فإن هذا القرار سيكون غير رشيد، وذلك بسبب سوء تقدير حالة الأصل القديم لاعتماده على التكلفة التاريخية وإهمال تأثير التضخم على الأصول.

المطلب الثاني : ماهية الأصول الثابتة

تعتبر الأصول الثابتة أو كما تسمى بالثبنيات عنصرا مهما في المؤسسة بواسطتها تمارس المؤسسة نشاطها الصناعي أو التجاري أو الخدمي. فهي موجودات ذات عمر إنتاجي طويل، قد تكون ثبنيات عينية أو معنوية أو كلاهما.

أدرج النظام المحاسبي المالي الجديد حسابات الأصول الثابتة في المجموعة الثانية من مدونة الحسابات الخاصة بهذا النظام، حيث حدد عملية إدراج وتقييم الحسابات بشروط خاصة من أجل اعتبارها أصل داخل المؤسسة، وهو ما جاء به القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 يوليو سنة 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها (الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 مارس 2009).

1— تعريف الأصول الثابتة :

قبل التطرق إلى قواعد الإدراج والتقييم العامة للأصول الثابتة لابد لنا أن نعرف الأصل داخل المؤسسة بصفة عامة ثم الأصول الثابتة بصفة خاصة.

فالأصل هو عبارة عن عنصر له قيمة اقتصادية لأي مؤسسة، بحيث ينتظر من هذه القيمة تحفيز اقتصادي مستقبلي (تحقيق منفعة) ويسجل الأصل في الميزانية إذا توفرت فيه الشروط التالية :

- احتمال تحقيق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة²

¹ إبراهيم خليل حيدر السعدي , مرجع سبق ذكره , ص 12, 13 .

² النظام المحاسبي المالي الجديد , دار بلقيس , الجزائر , 2009 , ص 41 .

- إمكانية حساب كلفته أو قيمته عند تقييمها بطريقة صادقة¹
 - إمكانية تعريفه (لديه بطاقة تعريف) من خلال الفصل بين النشاطات في المؤسسة أو بواسطة التشريعات أو من خلال العقد²
- ويمكن تعريف الأصول الثابتة من خلال :
- الأصول الثابتة أو كما تسمى القيم الثابتة هي كل الأصول ذات القيمة الثابتة نسبيا أي أكثر من سنة وهي مدة الدورة المحاسبية المالية العادية. قد تكون أصول غير ملموسة أي معنوية, وقد تكون أصول ملموسة أي عينية.³

1.1 الثبittات العينية :

- تعريف الثبittات العينية :

الثبitt العيني أو كما يسمى الثبitt المادي يعتبر أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج, تقديم الخدمات, الإيجار, والاستعمال لأغراض إدارية , والذي يفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية.⁴

2.1 الثبittات المعنوية

- تعريف الثبittات المعنوية :

الثبitt المعنوي أو كما يسمى الثبitt غير المادي هو أصل محدد الهوية غير نقدي وغير مادي وهو أصل تراقبه المؤسسة وتستهمله في إطار أنشطتها العادية, والمقصود منه مثلا هو المحلات التجارية المكتسبة, العلامات المميزة, والبرمجيات المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والمخالصات ومصاريف تنمية حقل منجمي معد للاستغلال التجاري.⁵

3.1 الثبittات المالية :

- تعريف الثبittات المالية :

تمثل الثبittات المالية أو ما يعرف بالأصول المالية غير الجارية أساسا في سندات المساهمة وحافطة السندات الأخرى التي لا تنوي المؤسسة التخلي عنها ويفترض أن تبقى لمدة طويلة.

وتتمثل في إحدى الفئات الأربعة التالية⁶:

¹ النظام المحاسبي المالي الجديد, مرجع سبق ذكره, ص 41 .

² www.Cabinet-soize.com/doca/gestion_comptable/definition_immobilisations.pdf consulté le 25/04/2013 à

10 : 35

³ نوح لبوز : مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد , مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية , بسكرة , 2009 ص 45 .

⁴ النظام المحاسبي المالي الجديد, مرجع سبق ذكره , ص 49 .

⁵ النظام المحاسبي المالي, الصفحات الزرقاء , الجزائر , طبعة 2008 , ص 12 .

⁶ النظام المحاسبي المالي الجديد, مرجع سبق ذكره , ص 60 .

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحققة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة. خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات , أو تمارس مراقبتها الشركة في فروع المؤسسات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة.
- السندات الثابتة لنشاط حافظة الأوراق المالية التي توجه لتوفير مردودية مرضية للمؤسسة على المدى البعيد دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداها.
- سندات ثابتة أخرى والمتمثلة في حصص من رأس المال أو حصص التوظيف على المدى الطويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها.
- القروض والحقوق التي ليس للمؤسسة النية في بيعها على المدى القصير مثل حقوق الزبائن لأكثر من سنة.

2 — اهتلاك التثبيات العينية والمعنوية :

الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو غير مادي, ويتم حسابه كعبء, إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة بنفسها.¹

طرق الاهتلاكات: الاهتلاك الخطي, الطريقة التناقضية أو طريقة وحدات الإنتاج, وتكون طريقة الاهتلاك الخطي هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

- الاهتلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على مدة الأصل المتبقية.
- الطريقة التناقضية تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية.
- طريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يتركز على استعمال المقرر للأصل أو إنتاجه.
- الطريقة التدريجية تؤدي إلى عبء يتنامى على مدة الأصل النفعية.

تعتبر الأراضي والمباني أصول متميزة وتعالج كلا على حدة في المحاسبة حتى وإن تم اقتناؤها معا. فالمباني هي أصول قابلة للاهتلاك, أما الأراضي تعتبر أصول غير قابلة للاهتلاك.²

يفترض أن تتجاوز مدة انتفاع الأصول الثابتة 20 سنة. وفي حالة حصول اهتلاك على مدة أطول أو عدم حصوله أصلا, يجب تقديم معلومات خاصة في الملحق الخاص بالكشوفات المالية³.

3 — القواعد العامة لتقييم الأصول الثابتة :

- تقيم العناصر المسجلة في المحاسبة كقاعدة عامة على أساس قاعدة التكلفة التاريخية, لكن في بعض الحالات يمكن إجراء مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى⁴:
- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة, الحالية).

¹ النظام المحاسبي المالي, مرجع سبق ذكره, ص 14.

² النظام المحاسبي المالي, مرجع سبق ذكره, ص 15.

³ نفس المرجع, نفس الصفحة

⁴ النظام المحاسبي المالي الجديد, مرجع سبق ذكره, ص 44.

- قيمة الانجاز.
- القيمة المحينة (قيمة المنفعة, القيمة المحدثة).

المطلب الثالث : ماهية التكلفة التاريخية

تعريف التكلفة التاريخية : أعطيت للتكلفة التاريخية عدة تعريفات نذكر منها مايلي :

تعرف التكلفة التاريخية بأنها :

" كل ما تم إنفاقه على كل أصل لكي يصبح هذا الأصل مشاركاً في العملية الإنتاجية " ¹.

" التعبير النقدي لوسائل النشاط المسجلة في الحسابات والمقدرة بالقيمة الجارية المعاصرة لتسجيل الحدث الاقتصادي " ²

" التكلفة التاريخية لأي أصل تمثل الشراء مضافاً إليه كافة المصروفات المدفوعة حتى يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام " ³.

" كل ما تتكبدته الوحدة الاقتصادية في سبيل الحصول على أي شيء من الأصول " ⁴.

" سعر الاستحواذ على أصل ما ناقصاً الخصومات ومضافاً إليه جميع التكاليف الثانوية العادية اللازمة لوضع الأصل في حالة وموقع الاستخدام ومن أمثلة تلك التكاليف (مصاريف التركيب، النقل، التأمين) و مصطلح التكلفة التاريخية Historical Cost Accounting يطلق على المحاسبة المالية المبنية على التكلفة الأصلية Original Cost والتي تتجاهل الزيادات الناتجة عن التضخم أو تقلبات الأسعار " ⁵.

أساس التكلفة التاريخية :

1- يستند أساس التكلفة التاريخية على مبررات كثيرة منها : ⁶

أ - إمكانية التحقق من بيانات التكلفة التاريخية الأمر الذي يوفر لنا درجة أكبر من الموضوعية، وبالتالي إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية .

ب - اتساق أساس التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية .

ومن أهم العناصر الفكرية التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأساس التكلفة التاريخية ما يلي :

¹ شبكة المحاسبين العرب ، بحث حول التكلفة التاريخية ، <http://www.acc4arab.com> يوم التصفح 06.04.2013 الساعة 11:45.

² Ibidem page 166 .

³ منتدى فيض القلم ، ' المحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجديد ' <http://www.9alam.com> يوم التصفح 25.03.2013 الساعة 21:18.

⁴ شبكة المحاسبين العرب ، مرجع سبق ذكره .

⁵ نفس المرجع .

⁶ فارس جميل الصوفي ، أحمد خضر محمد عابدين ، مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم ، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر بجامعة قاصدي مرباح بورقلة ، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 ، ص 8 .

أ - مبدأ تحقق الإيرادات والذي يقضي طبقاً لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر.

ب - مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الفترة فقط، وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية.

ت - فرض استمرارية المشروع والذي يقضي بأن المشروع في حالة الاستمرار بأعماله الاعتيادية خلال الفترة المنظورة والتي يجب أن لا تزيد عن (12) شهراً من تاريخ التوقيع على الميزانية العمومية، وبالتالي لا تستخدم القيم الجارية للأصول إلا في حالة واحدة فقط هي في حالة التصفية (Liquidation).

ث - مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة التاريخية من فترة إلى أخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار.

ج - من ضمن القيود التي تفرضها المحاسبة المالية هي " مبدأ الحيطة والحذر"، حيث يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة.

ح - فرض وحدة القياس النقدي يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش.

خ - مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلاً طبقاً للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي.

2-) الانتقادات الموجهة إلى أساس التكلفة التاريخية :¹

ولكن وبالرغم من هذه الأسانيد الفكرية، إلا أنه يلاحظ أن أساس التكلفة التاريخية يعتبر أكثر المبادئ المحاسبية إثارة للانتقاد سواء من قبل الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية أو من قبل المحاسبين أنفسهم، ولعله يمكن إجمال هذه الانتقادات حسب الموضوع أدناه :

أ - أن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى قياس غير سليم للربح الدوري لسببين هما :

أ. 1 - أن مقابلة الإيرادات التي تمثل القيمة الجارية للنتائج مع المصروفات المقاسة على أساس القيم التاريخية سوف يؤدي إلى إدماج النشاط الجاري مع ناتج المضاربة على أسعار عوامل الإنتاج، حيث أن ناتج النشاط الجاري يتطلب المقابلة لكل من الإيرادات والمصروفات على أساس أسعار جارية، أما ناتج المضاربة على عوامل الإنتاج - المكاسب الناتجة عن اقتناء الأصول - يتطلب مقارنة المصروفات على أساس الأسعار التاريخية بالمصروفات على أساس الأسعار الجارية .

¹ فارس جميل الصوفي ، أحمد خضر محمد عابدين، مرجع سبق ذكره ، ص 9,8.

أ2 - أن تأجيل الاعتراف بالتغير في قيم الأصول والخصوم حتى يتم تبادل حقيقي مع طرف خارجي سوف يؤدي إلى تداخل نتائج الفترات المحاسبية المختلفة وهو أمر يتعارض مع فرض الدورية (periodicity) أي أن الربح الدوري الخاص بفترة محاسبية معينة سوف يعكس ناتج الأحداث الاقتصادية التي نشأت في فترات محاسبية سابقة ولم تتحقق إلا خلال هذه الفترة، كما أن هذا الربح لن يعكس نتائج أحداث الفترة الحالية بالكامل إذ أن ذلك الجزء من هذه الأحداث غير المحققة سوف يتم الاعتراف به في فترات محاسبية مقبلة.

ب- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول الغير ملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثير من القيم في السجلات المحاسبية، ومن الأمثلة على ذلك شهرة المحل، والأصول البشرية، والمزايا الاحتكارية، ونظام المعلومات المتوفر لدى المنشأة وغير ذلك من العناصر الغير ملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى.

ت - يترتب الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية تجاهل التغير في قيمة الوحدات النقدية الأصلية، ذلك بالمقارنة ببعض المناهج المحاسبية البديلة التي ترى استبدال الوحدات النقدية الأصلية بوحدات ذات قوة شرائية موحدة في تاريخ إعداد القوائم المالية، ويستند هذا المنهج على اعتبار أن أخذ تغيرات القوة الشرائية للنقود في الاعتبار يعتبر خروجاً عن مبدأ التقويم على أساس التكلفة التاريخية، حيث أن التطبيق السليم لهذا المبدأ يتطلب استخدام وحدات قياس متجانسة في إثبات كافة عناصر المركز المالي في الفترات المختلفة، ومن ناحية أخرى يلاحظ أن تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار سوف يجعل القيم الواردة في القوائم المالية غير قابلة للتجميع والتلخيص.

ث- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر المركز المالي يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر، الأمر الذي يفقد القوائم المالية كثيراً من فائدتها في الاستخدام العملي، وعلى ذلك فإن تطبيق هذا المبدأ فيه تجاهل للتعاليم والأصول الاقتصادية لنظرية المنشأة الأمر الذي يجعل النموذج المحاسبي عاجز عن تصوير الحقائق الاقتصادية وعن مقابلة احتياجات متخذي القرارات وخاصة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة.

نخلص مما سبق إلى أن الانتقادات الموجهة لنظام (مبدأ) التكلفة التاريخية يمكن إيجازها فيما يلي :

1 - المعلومات المقدمة وفقاً لهذه الطريقة تفتقد لخاصيتين مهمتين جداً ألا وهي خاصيتي الملائمة والقابلية للمقارنة .

2 - عدم التطبيق السليم لمبدأ الإفصاح التام و الكافي وهذا من خلال تجاهل تضخم وحدة النقد .

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية

تغطي عملية القياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية باهتمام عديد من الدارسين والخبراء في مجال المحاسبة سواء أكانوا أكاديميين أو مهنيين , ويعود هذا الاهتمام البالغ نظرا لما تكتسبه هذه الدراسة من أهمية بالنسبة للعديد من مستخدمي القوائم المالية بصفة خاصة والمهتمين بعلم المحاسبة بشكل عام .

المطلب الأول : دراسة سالم عبد الله حلس ويوسف محمود جربوع

الدراسة الأولى: " تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة - دراسة تحليلية لأراء المراجعين القانونيين في فلسطين " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، 2006/2/7 ، جامعة بنها كلية التجارة .
حيث هدفت هذه الدراسة إلى :

- إيضاح كيفية معالجة أثر التضخم عند إعداد القوائم المالية .
- توضيح مدى تأثير التضخم على صدق وسلامة القوائم المالية .
- تحديد أهمية وكيفية الإفصاح عن أثر التغيرات في مستويات الأسعار في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .
- تحديد موقف مراجع الحسابات الخارجي من مشكلة التغيرات في مستويات الأسعار وذلك عن طريق توزيع قائمة استبان على عينة من المراجعين الخارجيين .

مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من 85 مكتبا من مكاتب المراجعة، وقد وزعت استبانته لكل مكتب من هذه المكاتب، وبذلك يكون الباحثين قد استخدموا طريقة المسح الشامل لإجراء هذه الدراسة، وقد تم استرجاع 68 استبانته وبذلك تكون النسبة المئوية للردود 80 % .

وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة :

- إن الافتراض بثبات قيمة النقد في ظل التضخم افترض غير واقعي لأن قيمة النقد تتغير من وقت لآخر.
- إن الاستمرار في تطبيق أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم سوف يؤدي إلى التضليل في عرض القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي.
- إن الجانب المحاسبي يتأثر بظاهرة التضخم المالي، لكونه هو الذي يعكس نتائج السياسة الاقتصادية والمالية المتمثلة في ميزان المدفوعات السنوي والموازنة العامة السنوية، وأن المعلومات المحاسبية تتأثر بشكل كبير بظاهرة التضخم المالي.
- لهذه الدراسة أهمية كبيرة للجهات الرقابية ومستخدمي القوائم المالية وهذا يوجب الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية عن كافة العمليات والأحداث التي أثرت على المنشأة موضوع المراجعة خلال فترة الفحص.
- نتيجة لندرة الدراسات الميدانية في هذا المجال في فلسطين قد يساهم هذا البحث في خلق الحافز للقيام بدراسات أخرى مرتبطة بالموضوع.
- محاسبة التضخم قد تؤدي إلى ترشيد اتخاذ القرارات الاستثمارية التي تساعد في التنمية الاقتصادية في فلسطين.

- احتساب الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية في ظروف ارتفاع الأسعار يؤدي إلى تضخم الدخل وزيادة حجم الضرائب عليه، وتوزيع أرباح وهمية على المساهمين.

تقيم الدراسة الأولى :

- الدراسة اهتمت بالتضخم والإفصاح من الجانب النظري فقط ولم تتطرق للجانب العملي التطبيقي , ولم تأخذ معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتضخم في الحسبان .
- الدراسات السابقة التي تتعلق بالموضوع تمت في بلدان مستقلة لها عملتها الوطنية وذات سيادة، أما هذه الدراسة تمت في فلسطين حيث لا يوجد عملة وطنية فلسطينية يتم التداول بها، ويتم التداول بثلاث عملات رئيسية هي (الدولار، الدينار، والشيكل الإسرائيلي) حيث لا توجد سيادة في ظل الاحتلال.
- الوضع السياسي للبلاد يؤثر سلباً على واقع المؤسسات الاقتصادية وبالتالي يؤدي إلى قصور في الدراسة.

المطلب الثاني : دراسة إبراهيم خليل حيدر السعدي

الدراسة الثانية : مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول . دراسة إبراهيم خليل حيدر السعدي . مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الحادي والعشرون 2009 .

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مدى تأثير القياس المحاسبي في ظل ظروف التضخم على قرارات استبدال الأصول , واستعرضت أهم البدائل المطروحة لحل هذه المشكلة كما قدمت مجموعة من الاقتراحات والتوصيات لحل هذه المشكلة .

مجتمع وعينة الدراسة :

تم إجراء الدراسة على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العاملة في الأردن ولقد تم اختيار 20 شركة متواجدة في عمان كعينة عشوائية للبحث من أجل دراسة الفرضيات الموضوعية والوصول للنتائج وتحقيق الغايات والأهداف المرجوة من هذا البحث .

وأهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة :

- الاستناد إلى التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة .
- الاستناد إلى التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي يؤدي إلى خلق مشاكل تمويلية وهذا بسبب الفوارق الموجودة بين مخصصات الاهتلاك المعدة على أساس التكلفة التاريخية والقيمة الاستبدالية للأصل .
- وجوب التزام الشركات الصناعية الأردنية بالمعايير المحاسبية الدولية وبالأخص المعيار الدولي رقم (29) لمعالجة أثر التضخم على القياس المحاسبي .
- ضرورة استخدام التكلفة الاستبدالية مع وجود أدلة إثبات وذلك للمحافظة على مبدأ قابلية التحقق، فهي تعتبر من أنجح الطرق أو البدائل المحاسبية لمعالجة مشكلة القياس المحاسبي لدى استبدال الأصول الثابتة في ظل التضخم .

تقيم الدراسة الثانية :

- على عكس الدراسة السابقة التي اهتمت بالجانب النظري فقط , اهتمت هذه الدراسة بالجانب التطبيقي العملي وهذا من خلال محاولة إيجاد حلول عملية لمشكلة القياس المحاسبي في ظل ظروف التضخم .
- كما اهتمت هذه الدراسة بالمعايير المحاسبية الدولية والمتعلقة بمعالجة آثار التضخم على القياس المحاسبي وهذا من خلال التطرق إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم (29).
- لكن بالرغم من سلبيات التكلفة التاريخية إلا أن جزء كبير من عينة الدراسة قامت بتفضيل العمل بالتكلفة التاريخية وهذا إن دل على شيء إنما يدل على مدى موضوعية التكلفة التاريخية.

المطلب الثالث : دراسة أحمد خضر محمد عابدين و فارس جميل الصوفي

الدراسة الثالثة : الملتقى العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر" يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم. دراسة أحمد خضر محمد عابدين, فارس جميل الصوفي (2011).

حيث هدفت الدراسة إلى استعراض مجموعة من الأساليب المتبعة في إعداد القوائم المالية لتصبح أكثر مصداقية وواقعية بعيدا عن الآثار السلبية لظاهرة التضخم والتي تتجسد من خلال القياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية والتي تؤثر تأثيرا سلبيا على صدق وسلامة القوائم المالية المعدة والمنشورة في الأردن , كما بينت وجهة نظر المحاسبين والمدققين الأردنيين فيما يتعلق بالقياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية .

مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من 50 مصنعا من المصانع الإنتاجية الواقعة في مدينة عمان في الأردن, وقد اعتمد المصنع الواحد كوحدة دراسة وعلية فقد وزعت استبانته واحدة لكل مصنع من هذه المصانع .وقد تم استرجاع 29 استبانته بنسبة استرداد تساوي 58 %.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة مايلي :

- ضرورة التعامل مع التضخم كظاهرة محاسبية لما لذلك من اثر في دقة النتائج المحاسبية .
- عدم أخذ التضخم في الحسبان عند القياس المحاسبي يؤدي إلى عدم المحافظة على رأس المال المستثمر سليما في الشركة.
- إن الاستمرار في تطبيق أساس التكلفة التاريخية في ظل ظروف التضخم سوف يؤدي إلى التضليل في عرض القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي .

- ضرورة إيجاد طريقة قياس محاسبية بديلة لطريقة التكلفة التاريخية تراعي آثار التضخم وتعكس بصورة صادقة الوضعية المالية للمؤسسة بعيدا عن التضليل واللبس .

تقيم الدراسة الثالثة :

- اهتمت هذه الدراسة بالشقين النظري والتطبيقي .
- حاولت هذه الدراسة تقديم حلول عملية وتطبيقية لإشكالية القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية ويتجسد هذا من خلال استخدام أحد أساليب محاسبة التضخم كأسلوب تحسين التكلفة التاريخية أو الأرقام القياسية للأسعار أو التكلفة الجارية أو تكلفة الاستبدال أو صافي القيمة البيعية وكل هذا من أجل معالجة أثر التكلفة التاريخية على القوائم المالية.
- تطرقت هذه الدراسة إلى ضرورة الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية وهذا من أجل معالجة أثر التضخم على القياس المحاسبي والقوائم المالية .

خلاصة الفصل :

تعتبر عملية القياس المحاسبي الطريقة التي يمكننا من خلالها عكس الوضعية المالية للمؤسسة والتي من خلالها نمكن المهتمين بالقوائم المالية للمؤسسة بأخذ نظرة عامة حول الوضعية المالية للمؤسسة وبالتالي إمكانية اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة , وبالتالي هذه القرارات تتوقف بالأساس على مدى سلامة عملية القياس المحاسبي فمن أجل اتخاذ قرارات ملائمة وناجعة وجب أن تكون عملية القياس هذه تعبر بصدق وشفافية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة , فكلما كانت عملية القياس غير معبرة ولا تقدم مدلولات اقتصادية وواقعية تعكس بصورة صادقة حقيقة مركز أعمال المنشأة كلما كانت القرارات المبنية على أساس تلك القوائم غير ناجعة وغير فعالة ولا تعطي مدلولات اقتصادية معبرة هي الأخرى .

فبرغم من وجود عديد المؤيدين لطريقة القياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية وهذا باعتبارها الطريقة الأكثر موضوعية من ضمن طرق القياس الأخرى إلا أن هذا لا يحجب النقائص والعيوب التي تحويها هذه الطريقة والتي تؤثر بشكل جلي وواضح على صدق وسلامة عملية القياس المحاسبي مما ينعكس على مصداقية وموثوقية القوائم المالية للمؤسسة المعدة وفقا لهذه الطريقة , هذه العيوب والنقائص جعلت العديد من الأصوات تنادي وتطالب بضرورة العمل على إيجاد طريقة قياس بديلة تكون أكثر ملائمة وتعكس بصورة فعلية وواقعية الوضعية المالية للمنشأة وبشكل يسمح لمستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة .

تمهيد

بعدما تعرضنا في الجانب النظري إلى كل من ماهية القياس المحاسبي وكذا مفهوم الأصول الثابتة وكيفية تسجيلها وفق للتكلفة التاريخية , ومدى تأثير هذه الأخيرة على كل من التقييم الفعلي والواقعي للأصول الثابتة وعلى صدق وسلامة القوائم المالية للمؤسسة, سنحاول إسقاط هذه القواعد على المديرية الإقليمية لبريد الجزائر – وحدة ورقلة- وهذا من خلال المحاور التالية:

- عرض شامل لحالة المؤسسة من خلال تنظيمها وأهميتها وأنشطتها... الخ .
- دراسة تحليلية اعتمادا على ما تعرضنا له نظريا .

وسوف نتناول في هذا الفصل المباحث التالية :

المبحث الأول: تقديم المديرية الإقليمية لبريد الجزائر – وحدة ورقلة -

المبحث الثاني: إبراز أهم عيوب القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية

المبحث الأول : تقديم المديرية الإقليمية لبريد الجزائر - وحدة ورقلة -

يهدف هذا المبحث إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة بدءا بنشأتها ومهامها ثم الهيكل التنظيمي إلى غاية الطريقة الحالية المعتمدة في تقييم الاستثمارات الموجودة في المؤسسة. وانطلاقا من هذا حاولنا إلقاء نظرة عن بعض الطرق والمعالجات المحاسبية للأصول الثابتة الموجودة في المؤسسة.

المطلب الأول : بريد الجزائر (تعريفه ومهامه)

أولا : تعريفه

أعطي لبريد الجزائر التعريف التالي : " بريد الجزائر هي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (E.P.I.C) أنشئ اثر قانون إعادة هيكلة البريد والمواصلات (قانون 03 / 2000 وقانون 05 أوت 2000) أنشئ وفق المرسوم التنفيذي رقم 43/02 والمؤرخ بتاريخ 14 جانفي 2002 .

وفي جانفي 2003 تفرعت المديرية الولائية للبريد والمواصلات إلى قسمين : قسم يضم فرع البريد ويسمى بالمديرية الإقليمية لبريد الجزائر والقسم الثاني يضم فرع الإعلام والاتصال ويسمى بالمديرية الإقليمية لاتصالات الجزائر .

كما أدرجت 8 مديريات جهوية لبريد الجزائر وهي كالاتي :

الجزائر , قسنطينة , عنابة , سطيف , الشلف , ورقلة , بشار , وهران , وأصبحت في كل ولاية وحدتان وحدة اتصالات ووحدة بريد الجزائر أنظر الجدول رقم (01.1) .

حيث تضم المديرية الإقليمية لولاية ورقلة المديريات الجهوية التالية : (اليزي , بسكرة , الأغواط , الوادي , تمنراست , غرداية , ورقلة) وتتكون مديرية البريد بولاية ورقلة من 03 مصالح وتتفرع عن هذه الأخيرة 07 مكاتب ويشرف على تسير نشاطات المديرية 20 عامل تحت قيادة منسق الوحدة .

كما يعد قطاع البريد من القطاعات التي تخضع لاحتكار الدولة وتقدم خدمات عديدة ومتنوعة لصالح مرافقيها حيث تسهر على تلبية حاجاتهم المختلفة في مجال الخدمات البريدية والمالية .

ثانيا : مهامه

من المهام الرئيسية لبريد الجزائر هي :

- استغلال الأنشطة ذو طبيعة استثنائية المذكورة في المادة 63 من القانون رقم 03 _ 2003 المؤرخ في 05 أوت 2000 في مادة خدمة الرسائل تحت كل الأشكال سواء منها الوطنية أو الدولية .
- وضع واستغلال لكل المصالح المتصلة والمتعلقة بممارسة الأنشطة المتعلقة بمجال الرسائل والطرود البريدية والمصالح المالية ومنظمة لصندوق الأموال .
- تسيير مصالح الحسابات عن طريق تسيير صناديق الحسابات البريدية المطابقة للمادة 12 من قانون 03 _ 2000 المؤرخ في 05 أوت 2000 .
- تلبية رغبات وحاجيات الزبائن فيما يتعلق بالخدمات البريدية والمالية .

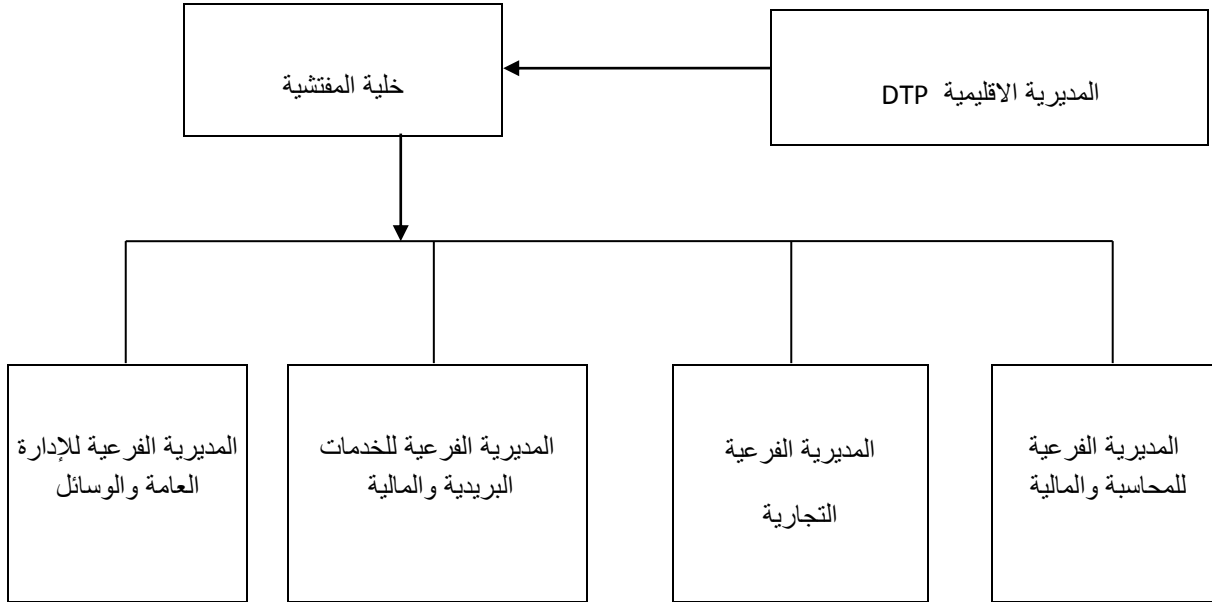
الجدول رقم 01.1 : توزيع المديرية الجهوية لبريد الجزائر عبر كامل التراب الوطني

الرقم	المديرية الإقليمية للبريد DTP	منطقة النشاط (الولايات)
01	الجزائر	الجزائر , البويرة , البليدة , تيزي وزو , بومرداس , تيبازة .
02	وهران	وهران , تلمسان , سعيدة , سيدي بلعباس , مستغانم , معسكر , عين تيموشنت .
03	قسنطينة	قسنطينة , ميلة , أم البواقي , باتنة , خنشلة .
04	عنابة	عنابة , سكيكدة , تبسة , قالمة , الطارف , سوق أهراس .
05	الشلف	شلف , تيارت , الجلفة , المدية , تيسمسيلت , عين الدفلة , غيليزان .
06	سطيف	بجاية , سطيف , جيجل , مسيلة , برج بوعريريج .
07	بشار	بشار , أدرار , تندوف , البيضاء , النعامة .
08	ورقلة	الأغواط , بسكرة , تمنراست , ورقلة , اليزي , الوادي , غرداية .

المصدر : المديرية الفرعية للإدارة العامة والوسائل

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للبريد (المديرية الإقليمية للبريد ورقلة DTP)

الشكل 01.1 : الهيكل التنظيمي للمديرية الإقليمية للبريد الجزائر – وحدة ورقلة -



المصدر: المديرية الفرعية للإدارة العامة والوسائل

1- دراسة الهيكل التنظيمي للمديرية الإقليمية للبريد الجزائر ورقلة :

ينقسم الهيكل التنظيمي للمديرية الإقليمية للبريد الجزائر إلى أربعة مديريات فرعية أساسية وهي :

1- المديرية الفرعية للإدارة العامة والوسائل .

2- المديرية الفرعية للخدمات البريدية و المالية .

3- المديرية الفرعية التجارية .

4- المديرية الفرعية للمحاسبة و المالية .

1- المديرية الفرعية للإدارة العامة والوسائل :تقوم هذه المديرية بالتوجيه و القيام بمداولات مجلس الإدارة و في هذا

الإطار نجد بها صلاحيات واسعة للضمان الإدارة و تسييرها .

2- المديرية الفرعية للخدمات البريدية و المالية : تتكفل هذه المديرية بالتنظيم و السهر على السير الحسن للمراكز

المرتبطة بها (الصكوك البريدية ،الحولاتالخ) ووضع مشاريع خاصة بتحسين نوعية الخدمات و

مضاعفاتها و القيام بمعالجة المنازعات و الشكوى ...الخ .

3- المديرية التجارية :يشرف على هذه المديرية رئيس مكلف بإدارة و تسير كل من القسم المالي والقسم البريدي

من ضمنها الرسائل ,الحولات , سحب الصكوك البريدية ومن مهامها الأساسية :

- متابعة سير عمليات نقل البريد ومتابعة الاستعلامات بجميع أنواعها.

- متابعة البعثات البريدية و الإحتجاج عليها .

- دراسة إحصائية للمداخل شهريا لإكتشاف أوزان الإرساليات .

4- المديرية الفرعية للمحاسبة والمالية : و هي المديرية الرئيسية والمهمة في هيكل المؤسسة إذ هي المكلفة بوضع

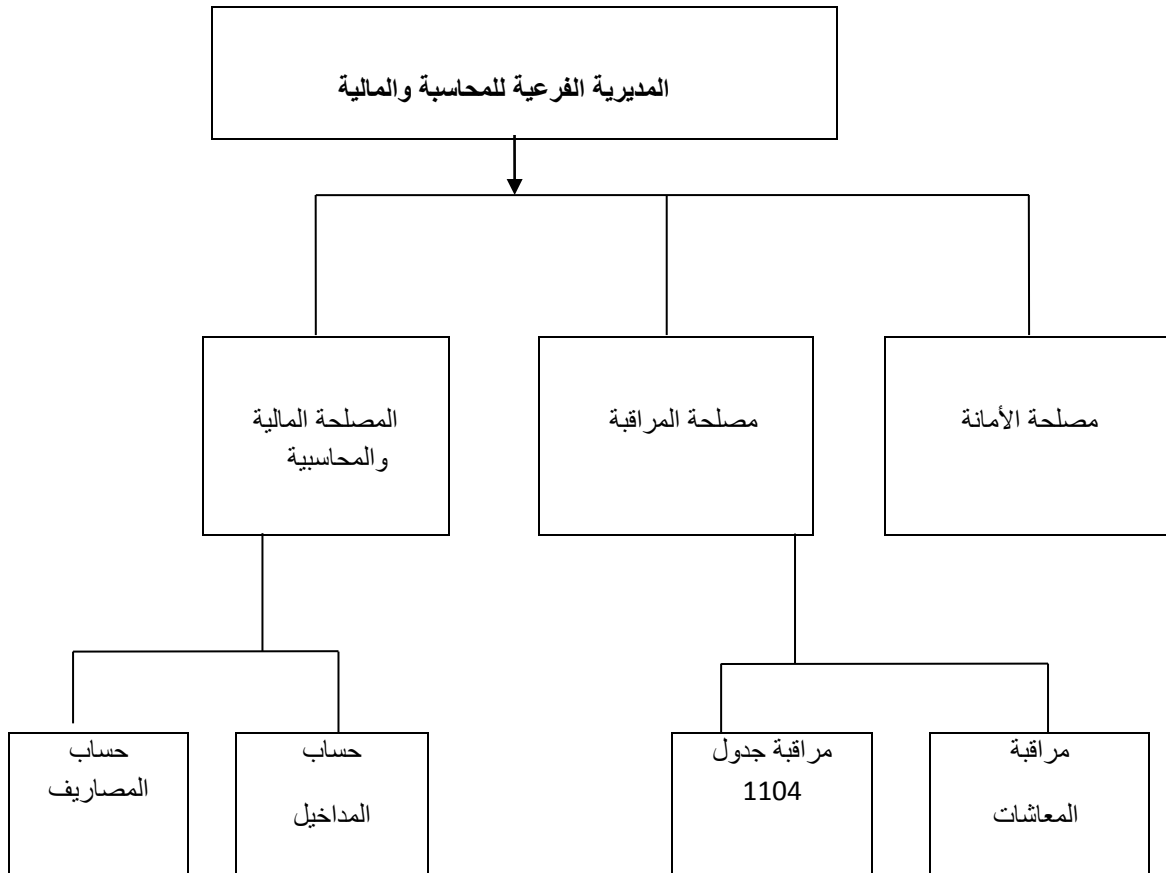
الإجراءات و طرق التسيير المالي و المحاسبي للمؤسسة ووضع السياسة المالية لها و القيام بتحليل مالية و محاسبية

ومتابعة مشتريات المؤسسة .

وتنقسم هذه المديرية بدورها إلى ثلاث مصالح حسب التنظيم التالي :

2- المديرية الفرعية للمحاسبة والمالية DFC :

الشكل رقم 02.1: يوضح التنظيم الهيكلي لمصلحة المالية والمحاسبة



المصدر : المديرية الفرعية للمحاسبة والمالية

دراسة مصالح المديرية الفرعية للمحاسبة و المالية :

ينقسم الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة و المالية إلى ثلاث مصالح أساسية و هي :

1- مصلحة الأمانة .

2- مصلحة المراقبة .

3- المصلحة المالية والمحاسبية .

❖ مصلحة الأمانة : وهي مصلحة مهامها السكرتارية و يتلخص في : الاستقبال، الإعلام، الآلي... الخ.

❖ مصلحة المراقبة : و تختص هذه المصلحة في مراقبة جدول 1104 و مراقبة المعاشات و هي بدورها تنقسم إلى

قسمين :

1- مراقبة المعاشات :

و تتمثل في مراقبة الملفات و الوثائق التي ترفق كل ملف له علاقة بالمنحة التي تعطيها الدولة لأرامل الشهداء

وأبنائهم و من جهة أخرى الأشخاص الذين يتعرضون للحوادث (كالألغام المزروعة من وقت الاستعمار).

كما تصنف هذه المصلحة إلى صنفين :

1- معاش تمنحه الدولة الجزائرية .

2- معاش تمنحه فرنسا.

1- معاش تمنحه الدولة الجزائرية :و تتمثل في قيمة مالية تمنح كل ثلاثة أشهر و تأتي من طرف الخزينة Tensor حيث

تبعث إلى بريد الجزائر و منه إلى مصلحة المعاشات حيث يتم مراقبة وحساب المبلغ الإجمالي المعطى فإن وجد خطأ

فلا يقبل الملف و يرفض و يرد إلى المصلحة التي بعث منها و مدة صلاحيتها أربعة أشهر .

2- معاش تمنحه فرنسا : و يتم بتعاقد بين القنصلية الفرنسية و الخزينة المركزية لكن المنحة الفرنسية يتم مراقبتها و إعدادها

إلى القابض الذي أرسلت من طرفه و مدة صلاحيتها ستة أشهر و تحسب صلاحية الوثيقة من شهر الإصدار و من

جهة أخرى يتم منح هذه القيمة المالية و فق الألوان :

- الوثيقة الحمراء خاصة بأبناء الشهداء .

- الوثيقة الصفراء خاصة بأبناء الأرامل .

- الوثيقة البيضاء خاصة بالمعطوبين.

- الوثيقة الخضراء خاصة بالأبوين .

2-مراقبة جدول 1104: و تتمثل في :

- فتح البريد الوارد : تتم عملية فتح البريد الوارد عندما يأتي من مصلحة غرفة الشحن و هذا البريد يتكون من مراسلات و جدول 1104 هذا الأخير الذي يأتي من عند قابض البريد ويكون بدون اسم قابض البريد + ختم البريد للشهر الذي أنجز فيه في الجهة الأولى للجدول 1104.
 - يتم تسجيل هذا البريد في سجل 759 الذي يحتوي على عدة خانات (تاريخ التسليم , اسم المكتب , رقم الشحن , و تاريخ إرساله) .
 - توزع كل الجداول 1104 حسب الولايات الموحدة و هي 7 ولايات.
 - تسجل هذه الجداول 1104 على دفتر الوصول في التاريخ المحدد له و هذا لمعرفة الجداول التي وصلت متأخرة والتاريخ المحدد هو قبل 12 من الشهر.
 - تتم كتابة كل جدول 1104 في دفتر 759 .
 - كما تتم عملية مراقبة جدول 1104 بختم البريد و الشهر الذي تم إنجاز فيه مثلاً (جانفي تكون محاسبة الشهر جانفي لاغير) بالإضافة إلى مراقبة إمضاء قابض البريد .
 - الطريقة المعمول بها هي مراقبة ختم البريد + المبلغ الذي يسجله فيه يكون بالأعداد و الحروف والرقم و الرمز البريدي للمكتب (جدول 1104) .
 - مراقبة العون للوثائق الثبوتية مع جدول 1104 فيراقب المبلغ الموجود على هذا الجدول خط بعد خط مع الوثائق الثبوتية الموجودة فيه و بدون نسيان مراقبة كل من (ختم التاريخ لهذا الشهر , المبلغ بالأعداد و الأحرف , إمضاء قابض البريد) و بعدها عملية الفرز للوثائق (مصاريف /مدا خيل) حسب ما يبعثه قابض البريد.
- و بعد إتمام المراقبة توزع هذه الوثائق على كل خط بحيث يتم وضع كل على حدى من جدول 1104 وبعد ذلك يتم وضعها داخل اللائحة 1210 للمداخيل و اللائحة 1211 للمصاريف .

❖ مصلحة المالية والمحاسبة :

تنقسم هذه المصلحة إلى جانب خاص بمداخيل الميزانية وجانب خاص بالمصاريف ولكل جانب حساب جاري بريدي خاص به حساب المداخيل , حساب المصاريف .

- 1- حساب المداخيل : يقوم العون الخاص بهذه المصلحة بالاعتماد على اللوائح 1104 للولايات السبع (الاعواط , بسكرة , تمنراست , ورقلة , اليزي , الوادي , غرداية) في السطر D576 في جانب المصاريف بالمقارنة مع خلاصة الحساب لكل قابض بريد للمكاتب البريدية للسبع ولايات بتحديد الفرق بين ما هو موجود في السطر D

576(جانب المصاريف) وما هو موجود في خلاصة الحساب لكل قابض ويقوم عون المصلحة بتسجيل كافة العمليات على السجل الخاص بها وهو (صك 60 , ووضعية الحساب الجاري البريدي) وبذلك يتسنى له تحديد الفرق الواجب تسديده من طرف القابض سواء بالزيادة أو النقصان , هذا بالاعتماد على مصلحة المراقبة التي تقوم بتسليم الوكيل السابق (Bis 1108 T التصريح بالدفع) التي تمثل السطر D576 في جانب المصاريف .

2- حساب المصاريف : يقوم وكيل هذه المصلحة بمراقبة وحساب كل من (مختلف الفواتير , لوائح رواتب العمال المؤقتين والعمال الرسميين , اللوائح الخاصة بنقل الإرساليات , العقود المبرمة مع شركات التأمين , لوائح الأوامر بالمهام الخ) . وبعد الانتهاء من المراقبة والحساب وذلك بتوفير كامل الشروط (من سند الطلب والفاتورة / ووصل الاستلام ومحضر الاستلام ووصل الخروج) بالنسبة للوائح الأخرى , يقوم الوكيل بإنشاء اللائحة صك 102 الخاصة بالفواتير المختلفة سواء كان المستفيد يملك حساب جاري بريدي أو بنكي والخاصة بالرواتب الخاصة بأوامر المهام الخ .

عندما يقوم بإصدار اللائحة صك 102 يقوم بتحرير الصكوك لأجل التسديد وترسل هذه الصكوك مع اللائحة صك 102 وطلب التسديد بعد إمضاؤها من طرف المدير الفرعي للمحاسبة إلى المدير الإقليمي ليريد الجزائر للإمضاء هو الآخر على هذه الصكوك , وكذا اللائحة صك 102 وكذا طلبات المخالصة .

المطلب الثاني : أدوات وطرق معالجة الموضوع

مجمع الدراسة:

الدراسة تتناول بالتحليل القوائم المالية للمديرية الإقليمية ليريد الجزائر - وحدة ورقلة - وهي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري ، حيث قمنا باستخراج أبرز عيوب القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام التكلفة التاريخية وهذا بالاعتماد على القوائم المالية للشركة ولمدة ثلاث سنوات , واعتمدنا في دراستنا التطبيقية هذه على المنهج الاستنباطي كما استخدمنا بعض الأساليب الإحصائية مثل الأرقام القياسية للأسعار بالنسب وهذا عند المقارنة بين القيم السوقية للأصول الثابتة والقيم الدفترية , و بعض الرسومات البيانية.

المبحث الثاني : محاولة إبراز أهم عيوب القياس المحاسبي للأصول الثابتة المستند إلى التكلفة التاريخية

بعد أن درسنا في الجانب النظري طرق القياس المحاسبي لعناصر الأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية وإبراز أهم العيوب التي تعاني منها هذه الأخيرة , سنحاول من خلال الجانب التطبيقي إبراز أهم عيوب القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية وهذا من خلال تسليط الضوء على القوائم المالية للمؤسسة (قائمة المركز المالي) لسنوات 2009 , 2010 , 2011 . وباعتماد على بعض العمليات التي قامت بها الوحدة.

المطلب الأول : مقارنة طرق قياس الأصول الثابتة للسنوات 2009 , 2010 , 2011 .

1- إعداد ميزانية الأصول الثابتة الافتتاحية

الجدول رقم 02.1 : الميزانية الافتتاحية المختصرة لسنة 2009

الرقم	الأصول	المبالغ	الرقم	الخصوم	المبالغ
2	حسابات التثبيتات	4344096910.16	1	حسابات رؤوس الأموال	8854159467.76
20	تثبيتات معنوية	117000.00			
21	التثبيتات العينية	4280095497.12	5	الحسابات المالية	653992876.31
23	التثبيتات الجارية	63884413.04	88	النتيجة الصافية	-850804398.58
	إنجازها				
27	التثبيتات المالية الأخرى	0.00			
3	حسابات المخزونات والمنتجات الجارية العمل بها	49443760.06			
4	حسابات الغير	4263807275.27			
	المجموع	8657347945.49		المجموع	8657347945.49

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

قامت المديرية الإقليمية لبريد الجزائر - وحدة ورقلة - بعدة عمليات والمتمثلة في عمليات اقتناء وانجاز أصول ثابتة, سوف نعالج هذه العمليات والمتعلقة بوحدة ورقلة.

1- عرض العمليات :

1.1- بتاريخ 2008/07/10 سلم مقال فاتورة انجازه لمركز بريدي بالإضافة إلى مسكن تابع لنفس المركز حيث كان قيد التنفيذ, قدرت تكاليفه بـ 15000000.00 دج ويقدر العمر الإنتاجي للبناءات بـ 20 سنة .

1.2- اقتناء 4 سيارات سياحية نوع (kongo) بتاريخ 2008/01/22 كانت الفاتورة تحتوي البيانات التالية :
ثمن السيارة ... 772636.49 دج HT , خصم مالي 2% TVA 17% , سدد المبلغ بشيك بنكي رقم علما أن العمر الإنتاجي هو 5 سنوات .

1.3- اقتناء 3 سيارات ذات الحجم المتوسط نوع (4*4 FORD EVEREST) بتاريخ 2007/03/13 حيث كانت تحتوي الفاتورة البيانات التالية :

ثمن السيارة 2005930.57 دج HT , خصم مالي 2% , TVA 17% سدد المبلغ بشيك بنكي رقم والعمر الإنتاجي 5 سنوات .

1.4- بتاريخ 2004/08/31 تم اقتناء شاحنتين نوع (HYUNDAI HD 65) كانت الفاتورة تحتوي البيانات التالية:

ثمن الشاحنة 1392360.02 دج HT , خصم مالي 2% , TVA 17% سدد المبلغ بشيك بنكي رقم والعمر الإنتاجي 10 سنوات .

2- معالجة العمليات :

1- بعد أن كان المبنى قيد الانجاز, أصبح تام بتاريخ 2008/07/10 حيث تتمثل المعالجة بترصيد حساب (232) تثبيت عيني قيد الانجاز بمدينية حساب (213) بناءات وعليه يكون القيد كما يلي:

213	ح/ بناءات	15000000.00	15000000.00
232	ح/ تثبيت عيني جاري الانجاز بناء مركز بريدي		

تسجيل قسط الاهتلاك في 2009/12/31

750000.00	750000.00	ح/ مخصصات الاهتلاك ح/ اهتلاك البناءات تسجيل قسط الاهتلاك	281300	681000
-----------	-----------	--	--------	--------

2- اقتناء 4 سيارات سياحية نوع (kongo) بتاريخ 2008/01/22:

ثمن السيارة: 772636.49 دج HT

خصم مالي 2% = 15452.73 دج

الصافي المالي = 757183.76 دج

TVA 17% = 128721.24 دج

المبلغ الإجمالي = 885905.00 دج

➤ قسط الاهتلاك

القسط السنوي = $0.2 \times 757183.76 = 151436.75$

قسط اهتلاك سنة 2009 = 151436.75

وبما أن المؤسسة اقتنت 4 سيارات فنفس العملية تكون مع السيارات الأخرى .

وعليه تكون القيود كما يلي:

3543620.00	3028735.04 514884.96	ح/ السيارات السياحية ح/ الرسم على رقم الأعمال ح/ موردو التثبيات نقل ملكية السيارات السياحية	404100	218400 445000
------------	-------------------------	--	--------	------------------

2- تسديد المبلغ

3543620.00	3543620.00	ح/ موردو التثبيتات ح/ البنك تسديد مبالغ مالية بالبنك	512000	404100
------------	------------	--	--------	--------

3- تسجيل قسط الاهتلاك في 2009/12/31

151436.75	151436.75	ح/ مخصصات الاهتلاك ح/ اهتلاك السيارات السياحية تسجيل قسط الاهتلاك	281840	681000
-----------	-----------	--	--------	--------

3- اقتناء 3 سيارات ذات الحجم المتوسط نوع (4*4 FORD EVEREST) بتاريخ 2007/03/13 :

ثمن السيارة = 2005930.57 دج HT

خصم مالي 2% = 40118.61 دج

الصافي المالي = 1965811.96 دج

TVA 17% = 334188.03 دج

المبلغ الإجمالي = 2300000.00 دج

➤ قسط الاهتلاك

القسط السنوي = $0.2 \times 1965811.96 = 393162.39$

قسط اهتلاك سنة 2009 = $0.2 \times 1965811.96 = 393162.39$

وبما أن المؤسسة اقتنت 3 سيارات فنفس العملية تكون مع السيارات الأخرى .

وعليه تكون القيود كما يلي:

6899999.98	5897435.88 1002564.10	ح/ السيارات السياحية ح/ الرسم على رقم الأعمال ح/ موردو التثبيتات نقل ملكية السيارات المتوسطة الحجم	404100	218410 445000
------------	--------------------------	---	--------	------------------

2- تسديد المبلغ

6899999.98	6899999.98	ح/ موردو التثبيتات ح/ البنك تسديد مبالغ مالية بالبنك	512000	404100
------------	------------	--	--------	--------

3- تسجيل قسط الاهتلاك في 2009/12/31

393162.39	393162.39	ح/ محصصات الاهتلاك ح/ اهتلاك السيارات المتوسطة الحجم تسجيل قسط الاهتلاك	281841	681000
-----------	-----------	--	--------	--------

4- بتاريخ 2004/08/31 تم اقتناء شاحنتين :

ثمن الشاحنة = 1392360.02 دج HT

خصم مالي 2% = 27847.20 دج

الصافي المالي = 1364512.82 دج

TVA 17% = 231967.18 دج

المبلغ الإجمالي = 1596480.00 دج

➤ قسط الاهتلاك

$$\text{القسط السنوي} = 0.1 \times 1364512.82 = 136451.28$$

$$\text{قسط اهتلاك سنة 2009} = 0.1 \times 1364512.82 = 136451.28$$

وبما أن المؤسسة اقتنت شاحنتين وفي نفس الفترة فنفس العملية تكون مع الشاحنة الأخرى .

وعليه تكون القيود كما يلي:

218420	ح/ الشاحنات	2729025.64	
445000	ح/ الرسم على رقم الأعمال	463934.36	
404100	ح/ موردو التثبيتات		3192960.00
	نقل ملكية الشاحنات		

2- تسديد المبلغ

404100	ح/ موردو التثبيتات	3192960.00	
512000	ح/ البنك		3192960.00
	تسديد مبالغ مالية بالبنك		

3- تسجيل قسط الاهتلاك في 2009/12/31

681000	ح/ مخصصات الاهتلاك	136451.28	
281842	ح/ اهتلاك الشاحنات		136451.28
	تسجيل قسط الاهتلاك		

الجدول رقم 03.1 : الميزانية الختامية المختصرة لسنة 2009

الرقم	الأصول	المبالغ	الرقم	الخصوم	المبالغ
2	حسابات التثبيتات	4483656522.54	1	حسابات رؤوس الأموال	8710201316.16
20	تثبيتات معنوية	117000.00			
21	التثبيتات العينية	4418414814.62	5	الحسابات المالية	833802735.47
23	التثبيتات الجاري انجازها	65124707.92	88	النتيجة الصافية	-857344776.67
27	التثبيتات المالية الأخرى	0.00			
3	حسابات المخزونات والمنتجات الجاري العمل بها	21447404.40			
4	حسابات الغير	4181555348.02			
	المجموع	8686659274.96		المجموع	8686659274.96

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على وثائق المؤسسة

وبما أن دراستنا متعلقة بالأصول الثابتة فسنسلط الضوء على هذه الأخيرة وهذا من خلال مقارنة كل من القوائم المالية (الميزانية) للسنوات 2009 , 2010 , 2011. وسوف نأخذ التثبيتات العينية المقتناة في السنوات السابقة كعينة للدراسة .

الجدول رقم 04.1 : الميزانية الختامية المختصرة لسنة 2009 (المفصلة)

المبالغ	الخصوم	الرقم	المبالغ	الأصول	الرقم
8710201316.16	حسابات رؤوس الأموال	1	4483656522.54 117000.00 4418414814.62	حسابات التثبيتات تثبيتات معنوية التثبيتات العينية	2 20 21
833802735.47	الحسابات المالية	5	4399327306.08 15000000.00	التثبيتات العينية الأخرى البناءات	210000 213000
-857344776.67	النتيجة الصافية	88	757183.76 1965811.96 1364512.82	السيارات السياحية السيارات المتوسطة الحجم الشاحنات	218400 218410 218420
			65124707.92 0.00	التثبيتات الجاري انجازها التثبيتات المالية الأخرى	23 27
			21447404.40	حسابات المخزونات والمنتوجات الجاري العمل بها	3
			4181555348.02	حسابات الغير	4
8686659274.96	المجموع		8686659274.96	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

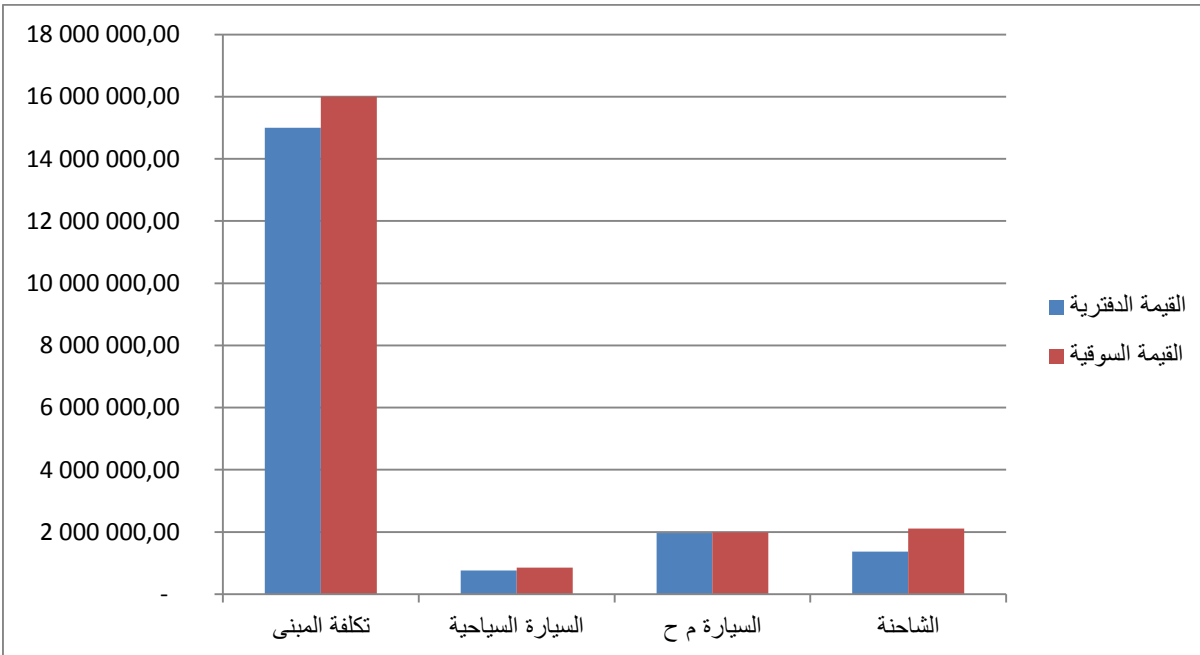
الجدول رقم 05.1 : أسعار التثبيات العينية في نهاية سنة 2009

السنة	نوع الأصل	القيمة السوقية	القيمة الدفترية	الفرق	الأرقام القياسية للأسعار نسبيا
2009	تكلفة المبنى	16000000.00	15000000.00	1000000,00	106,67%
2009	السيارة السياحية (kongo)	850000.00	757183.76	92816,24	112,26%
2009	سيارة متوسطة الحجم (4*4 FORD EVEREST)	1983450.00	1965811.96	17638,04	100,90%
2009	الشاحنة HYUNDAY , (HD 65	2105600.00	1364512.82	741087,18	154,31%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الأرقام القياسية للأسعار(نسبيا) = سعر القيمة السوقية / سعر القيمة الدفترية * 100

الشكل رقم (03.1) : أعمدة بيانية توضح الفرق بين القيم الدفترية والقيم السوقية للأصول الثابتة لسنة 2009



المصدر: من إعداد الطالب

الجدول رقم 06.1: الميزانية الختامية لسنة 2010

صافي 2009	صافي 2010	إجمالي 2010	إجمالي 2010	البيان
802279529,00	613943529,00	117000,00	117000,00	الأصول الغير جارية
230014377,00	1183293256,00	697295212,00	613943529,00	فارق الشراء
	14250000,00	750000,00	1880588468,00	التثبيات الغير مادية
	605747,01	151436,75	15000000,00	التثبيات المادية
	1572649,57	393162,39	757183,76	الأراضي
	1228061,54	136451,28	1965811,96	البناءات
889374619,00	808304097,88	1247859695,58	2056163793,46	مركز بريدي
873989518,00	21580516,00		1364512,82	السيارة السياحية
			21580516,00	السيارة المتوسطة الحجم
				الشاحنة
				التثبيات الأخرى الغير جارية
				التثبيات الجاري انجازها
				التثبيات المالية
				المساهمات الأخرى والديون الدائنة
				الملحقة
				السندات الأخرى المثبة
				التثبيات المالية الأخرى الغير
				الجارية
2795658043,00	2644777857,00	1946702958,00	4591480815,00	مجموع الأصول الغير جارية
21447404,00	17436273,00		17436273,00	الأصول الجارية
710408,00	710408,00		710408,00	المخزونات والجاري انجازها
908197168,00	600951958,00		600951958,00	الديون الدائنة – الاستخدامات
				المماثلة
				الزبائن
				المدينون الآخرون
				الضرائب
				الأصول الجارية الأخرى
				الموجودات وما يماثلها
				الأصول الموظفة وغيرها من
				الأصول الجارية
3263776002,00	2104410854,00		2104410854,00	أموال الخزينة
4194130982,00	2723509493,00		2723509493,00	مجموع الأصول الجارية
6989789025,00	5368287350,00	1946702958,00	7314990308,00	المجموع العام للأصول

31.12.2009 في	31.12.2010 في	الخصوم
6781646661,00 - 857344776,67	5277712204,00 - 1114161045,00	رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الصادر رأس المال الغير مستعان به العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المجمدة) (1) الارتباط بين الوحدات فارق اعادة التقييم فارق المعادلة (1) النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1) رؤوس الأموال الخاصة الأخرى , ترحيل من جديد حصة الشركة المجمدة (1) حصة ذوي الأقلية (1)
5924301884,33	4163551159,00	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
98005,00 290823276,00	98005,00 290823276,00	الخصوم الغير جارية القروض والديون المالية الضرائب (المؤجلة والمرصود لها) الديون الأخرى الغير جارية المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سابقا
290921281,00	290921281,00	مجموع الخصوم الغير جارية
99882750,00 49455890,00 764476270,00	99882750,00 49455890,00 764476270,00	الخصوم الجارية الموردون والحسابات الملحقه الضرائب الديون المدنية الأخرى خزينة الخصوم
913814911,00	913814910,00	مجموع الخصوم الجارية
7129038076,33	5368287350,00	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على وثائق المؤسسة

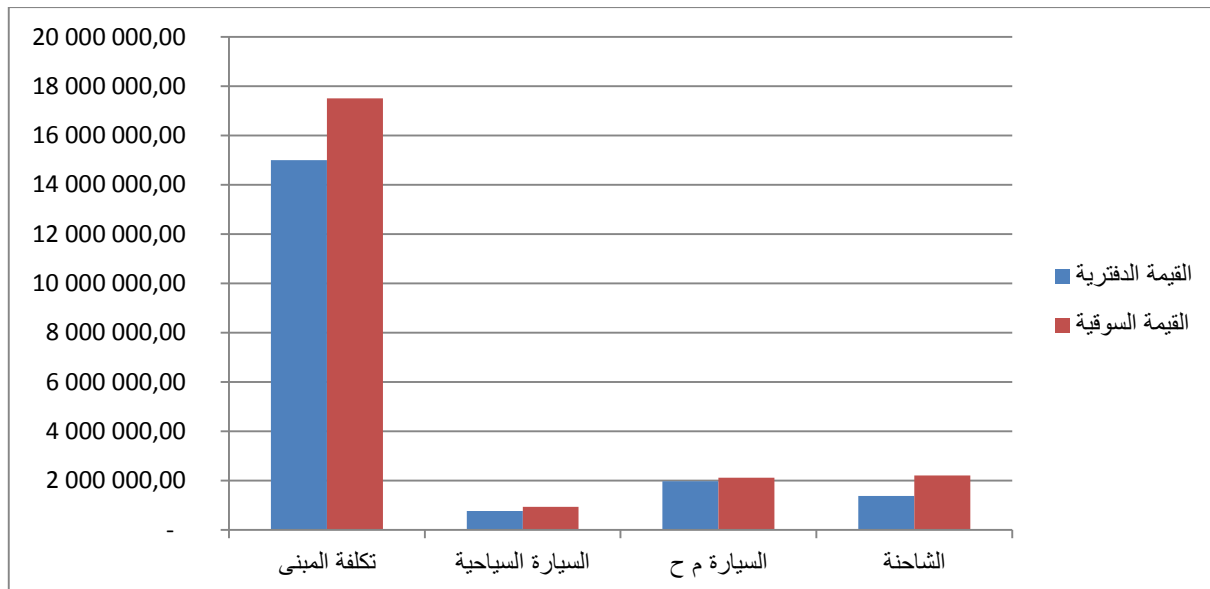
الجدول رقم 07.1: أسعار التثبيات العينية في نهاية سنة 2010 :

السنة	نوع الأصل	القيمة السوقية	القيمة الدفترية	الفرق	الأرقام القياسية للأسعار نسبية
2010	تكلفة المبنى	17500000.00	15000000.00	2500000,00	116,67%
2010	السيارة السياحية (kongo)	935000.00	757183.76	177816,24	123,84%
2010	سيارة متوسطة الحجم (4*4) FORD (EVEREST	2110000.00	1965811.96	144188,04	107,33%
2010	الشاحنة HYUNDAY , (HD 65	2205220.00	1364512.82	840707,18	161,61%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الأرقام القياسية للأسعار (نسبية) = سعر القيمة السوقية / سعر القيمة الدفترية * 100

الشكل رقم (04.1): أعمدة بيانية توضح الفرق بين القيم الدفترية والقيم السوقية للأصول الثابتة لسنة 2010



المصدر: من إعداد الطالب

الجدول رقم 08.1: الميزانية الختامية لسنة 2011

البيان	إجمالي 2011	اهتلاكات 2011	صافي 2011	صافي 2010
الأصول الغير جارية فارق الشراء التثبيات الغير مادية التثبيات المادية الأراضي	117000,00 619557529,02	117000,00	-	613943529,00
البناءات	1903889968,58	803537365,84	619557529,02	1197543256,00
مركز بريدي	15000000,00	750000,00	14250000,00	
السيارة السياحية	757183,76 1965811,96	151436,75 393162,39	605747,01 1572649,57	811710556,00
السيارة المتوسطة الحجم	1364512,82	136451,28	1228061,54	
الشاحنة	2074340842,87	1380012238,63	694328604,24	
التثبيات الأخرى الغير جارية	32883788,80		32883788,80	21580516,00
التثبيات الجاري انجازها التثبيات المالية المساهمات الأخرى والديون الدائنة الملحقة السندات الأخرى المثبة التثبيات المالية الأخرى الغير الجارية				
مجموع الأصول الغير جارية	4649876637,81	2185097654,89	2464778982,92	2644777857,00
الأصول الجارية المخزونات والجاري انجازها الديون الدائنة - الاستخدامات المماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب	10181832,45 711618,31 509926446,20		10181832,45 711618,31 509926446,20	17436273,00 710408,00 600951958,00
الأصول الجارية الأخرى الموجودات وما يماثلها الأصول الموظفة وغيرها من الأصول الجارية أموال الخزينة	3319920818,08		3319920818,08	2104410854,00
مجموع الأصول الجارية	3840740715,04		3840740715,04	2723509493,00
المجموع العام للأصول	8490617352,85	2185097654,89	6305519697,96	5368287350,00

31.12.2010 في	31.12.2011 في	الخصوم
5277712204,00 1114161045,00 -	6425833628,64 1281185349,91 -	رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الصادر رأس المال الغير مستعان به العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المجمدة) (1) الارتباط بين الوحدات فارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1) رؤوس الأموال الخاصة الأخرى , ترحيل من جديد حصة الشركة المجمدة (1) حصة ذوي الأقلية (1)
4163551159,00	5144648278,73	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
98005,00 290823276,00	100094 332839312,19	الخصوم الغير جارية القروض والديون المالية الضرائب (المؤجلة والمرصود لها) الديون الأخرى الغير جارية المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سابقا
290921281,00	332939406,19	مجموع الخصوم الغير جارية
99882750,00 49455890,00 764476270,00	59196665,03 50588224,27 718147123,74	الخصوم الجارية الموردون والحسابات الملحقه الضرائب الديون المدنية الأخرى خزينة الخصوم
913814910,00	827932013,04	مجموع الخصوم الجارية
5368287350,00	6305519697,96	المجموع العام للخصوم

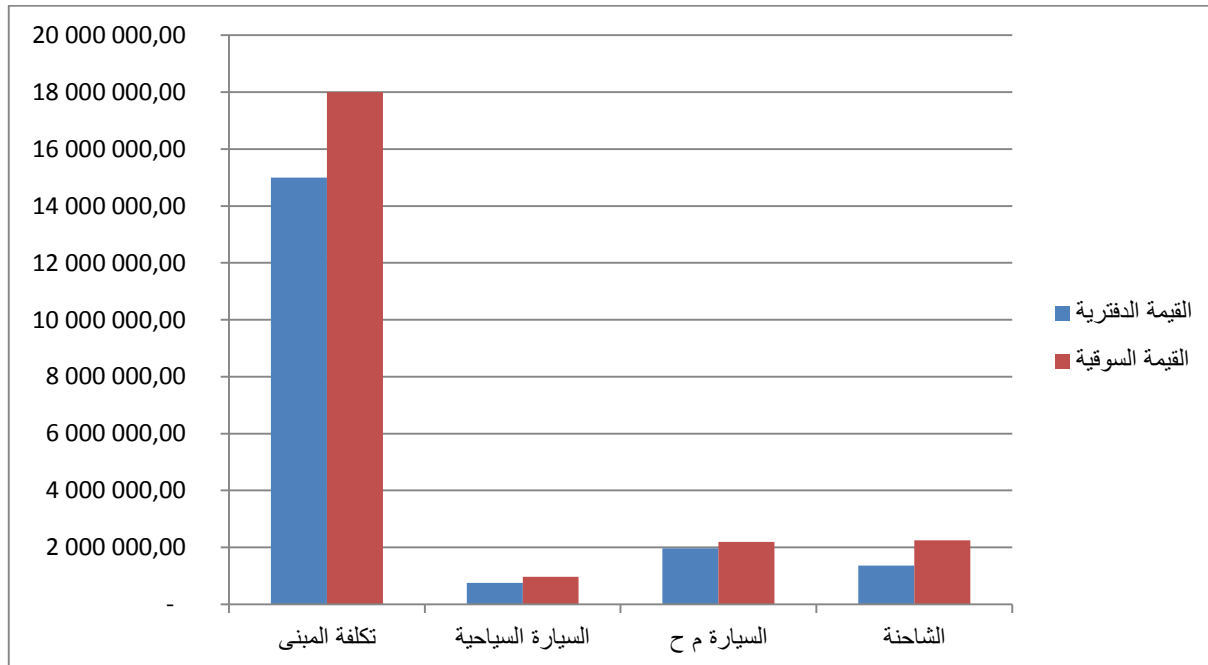
المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الجدول رقم 09.1: أسعار التثبيات العينية في نهاية سنة 2011 :

السنة	النوع	القيمة السوقية	القيمة الدفترية	الفرق	النسبة
2011	تكلفة المبنى	18000000.00	15000000.00	3000000,00	120%
2011	السيارة السياحية(kongo)	970000.00	757183.76	212816,24	128,11%
2011	سيارة متوسطة الحجم (4*4 FORD EVEREST)	2194320.00	1965811.96	228508,04	111,62%
2011	الشاحنة HYUNDAY) (HD 65	2254100.00	1364512.82	889587,18	165,19%

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم (05.1) : أعمدة بيانية توضح الفرق بين القيم الدفترية والقيم السوقية للأصول الثابتة لسنة 2011



المصدر: من إعداد الطالب

الجدول رقم 10.1 : المبلغ القابل للاسترجاع عند نهاية العمر الإنتاجي

نوع الأصل	القيمة الدفترية	قسط الاهتلاك السنوي	العمر الإنتاجي	المبلغ المسترجع عند نهاية العمر الإنتاجي
المبنى	15000000.00	750000.00	20 سنة	15000000.00
السيارة السياحية	757183.76	151436.75	5 سنوات	757183.76
السيارة المتوسطة الحجم	1965811.96	393162.39	5 سنوات	1965811.96
الشاحنة	1364512.82	136451.28	10 سنوات	1364512.82

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها

- يوضح الجدول رقم (05.1) وجود فوارق بين القيم الدفترية للتثبيات العينية المسجلة في ميزانية المؤسسة لسنة 2009 والقيم السوقية لنفس السنة حيث نلاحظ أن تكلفة المبنى قد ارتفعت بنسبة 106,67% مقارنة مع القيمة الدفترية , كما نلاحظ ارتفاع القيمة السوقية للسيارة السياحية (KONGO) بنسبة 112.26% مقارنة مع قيمتها الدفترية , ونفس الأمر بالنسبة للسيارة المتوسطة الحجم (4*4) والتي عرفت ارتفاعا في قيمتها السوقية مقارنة مع قيمتها الدفترية بنسبة 100,90% , كما ارتفعت القيمة السوقية للشاحنة (HYUNDAY HD 65) بنسبة 154,31% مقارنة مع قيمتها الدفترية.
- ونلاحظ من خلال الجدول رقم (07.1) أن الفرق بين القيم الدفترية للأصول الثابتة المسجلة في ميزانية المؤسسة لسنة 2010 والقيم السوقية لنفس السنة قد سجل ارتفاعا ملحوظا بالمقارنة مع سنة 2009 , حيث نلاحظ ارتفاع تكلفة المبنى بنسبة 116,67% مقارنة مع قيمتها المسجلة في دفاتر المؤسسة , كما نلاحظ ارتفاع القيمة السوقية للسيارة السياحية بنسبة 123,84% مقارنة مع قيمتها الدفترية , ونلاحظ ارتفاع القيمة السوقية للسيارة المتوسطة الحجم بنسبة 107,33% عن قيمتها المسجلة في دفاتر المؤسسة , كما نلاحظ ارتفاع القيمة السوقية للشاحنة بنسبة 161.61% بالمقارنة مع قيمتها الدفترية .
- كما يبين الجدول رقم (09.1) أن الفرق بين القيم الدفترية للتثبيات العينية المسجلة في ميزانية المؤسسة لسنة 2011 والقيم السوقية لنفس السنة قد ازداد ارتفاعا مقارنة مع سنة 2010 , حيث نلاحظ أن تكلفة المبنى قد ارتفعت بنسبة 120% بالمقارنة مع القيمة الدفترية المسجلة محاسبيا , كما ارتفعت قيمة السيارة السياحية بنسبة 128,11% بالمقارنة مع القيمة المسجلة محاسبيا , وارتفعت قيمة السيارة المتوسطة الحجم مقارنة مع قيمتها الدفترية

بنسبة 111,62% , كما نلاحظ ارتفاع قيمة الشاحنة بنسبة 165,19% إذا ما قارناها مع قيمتها الدفترية المسجلة في قائمة المركز المالي للمؤسسة .

كل هذه الفوارق المستخلصة عند التسجيل المحاسبي للأصول الثابتة , تدل على أن مستويات الأسعار تبقى غير مستقرة وغير ثابتة عند مستوى معين وتتغير باستمرار من سنة إلى أخرى ومن فترة زمنية إلى أخرى مما يؤثر سلباً على عملية القياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية .

- ويبين الجدول (10.1) قيمة المبالغ المسترجعة عند نهاية العمر الإنتاجي للثبتات والتي تمكننا من إحلال هذه الأصول , لكن إذا ما أخذنا بعين الاعتبار التغيرات التي تحدث على مستوى الأسعار وارتفاع نسب التضخم تصبح هذه الأقساط من الاهتلاك غير كافية لاستبدال أصول جديدة لأن هذه الأقساط السنوية محسوبة على أساس التكلفة التاريخية .
- كما نلاحظ من خلال طريقة حساب قسط الاهتلاك أن العمر الإنتاجي للأصول لا يستند إلى مقياس واضح ودقيق بل يخضع للتقدير الشخصي مما يصعب من معرفة القيمة التخريدية الفعلية للأصل .
- نلاحظ من خلال قيود الاهتلاك أن أقساط الاهتلاك تحسب على أساس التكلفة التاريخية وعند حساب النتيجة لاحقاً سيتم خصم هذه الأقساط لأنها تعتبر من الأعباء الواجبة الخصم وهو ما يؤدي إلى تحقيق أرباح وهمية لأن هذه الأقساط محسوبة على أساس التكلفة التاريخية وليس على أساس تكلفة الأسعار الجارية .
- وتبين الجداول السابقة أن القوة الشرائية للنقود تتغير من سنة إلى أخرى وتدهور قيمتها مع مرور الزمن عند القياس المحاسبي باستخدام مدخل التكلفة التاريخية حيث نلاحظ من خلال الجدول رقم (09.1) أن قيمة الشاحنة بعدما كانت تقدر ب 1364512.82 دج سنة 2004 أصبحت تقدر ب 2254100.00 دج في نهاية سنة 2011 حيث ارتفعت قيمتها بنسبة 165,19% هذا الارتفاع سيؤثر سلباً على القوة الشرائية للنقود ويؤدي إلى تدهور قيمتها مع مرور الزمن .
- كما نلاحظ من خلال الجداول (1.4 , 1.6 , 1.8) أن هذه القوائم المالية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لا تعطي قيمة حقيقية لعناصر الأصول الثابتة حيث نلاحظ أن أقساط الاهتلاك محسوبة على أساس القيم الدفترية لهذه الثبتات وهي بذلك تهمل التغيرات التي تحدث على مستوى الأسعار وبالتالي لا تمثل بعدالة حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية وبالتالي لا يمكن على ضوءها اتخاذ قرارات مناسبة وملائمة .

كل هذه الفوارق المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة والمتعلقة بأسعار أصولها الثابتة تشير وتدلل على أن عملية القياس المحاسبي المستخدمة لقياس هذه الأصول لا تواكب التغيرات الحاصلة في مستويات الأسعار ولا تعبر بشكل فعلي وواقعي

عن القيمة الحقيقية لهذه الأصول مما يؤثر سلبا على مصداقية وموثوقية عملية القياس هذه وبالتالي القوائم المالية للمؤسسة , وذلك باعتبارها لا تعكس الوضعية المالية للمؤسسة بصورة صادقة وواقعية .

كما نلاحظ من جهة أخرى :

- توفر المستندات المؤيدة للعمليات عند القياس المحاسبي أنظر الملاحق رقم (5, 6, 7 و 8).

المطلب الثالث :الاستنتاجات

ومن خلال مناقشة وتحليل النتائج المتوصل إليها نستنتج مايلي :

- تسجيل الأصول وفقا للتكلفة التاريخية يؤدي إلى ظهور الأصول بأقل من تكلفتها الاستبدالية باعتبار أن الأصول الثابتة يتم ترصيدا بناء على التكلفة التاريخية ففي حالة ارتفاع المستوى العام للأسعار وانخفاض القدرة الشرائية لا يمكن اقتناء أصل بنفس مواصفات الأصل القديم بل يحتاج إلى تكلفة تزيد عن التكلفة التاريخية وذلك لانخفاض القدرة الشرائية للنقود , وبالتالي عدم المحافظة على الطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية .
- تسجيل الأصول وفقا للتكلفة التاريخية يؤدي إلى تحقيق أرباح وهمية لأن قسط الاهتلاك هو من الأعباء الواجبة الخصم قبل الوصول لصافي الربح وبالتالي فان قسط الاهتلاك يكون أقل مما يجب فان جزء من الأرباح ستكون متضخمة بمقدار الفرق بين قسط الاهتلاك بناء على التكلفة التاريخية وقسط الاهتلاك بناء على التكلفة بالأسعار الجارية .
- القوائم المالية المعدة وفقا للتكلفة التاريخية تفتقد لخاصيتين مهمتين من خواص القوائم المالية ألا وهي خاصتي الملائمة والقابلية للمقارنة وهذا نظر لأن القيم المسجلة لا تعتبر قيم واقعية فعلية بل هي قيم دفترية لأحداث سابقة وبالتالي لا يمكن على ضوء هذه القيم اتخاذ قرارات مناسبة وملائمة .
- الأرقام المحاسبية المستقاة من عملية القياس المحاسبي باستخدام التكلفة التاريخية لا تساعد على التحليل المالي بشكل أمثل وهذا نظرا لأن الأرقام المحاسبية لا تعكس بصورة فعلية الوضعية المالية للمؤسسة مما يؤثر بشكل مباشر على عملية التحليل المالي .
- أن التكلفة التاريخية للأصل تعتبر بمثابة تكلفة جارية عادلة في تاريخ الشراء فقط .
- تناقص موضوعية التكلفة التاريخية وهذا بسبب عدم التقدير الجيد للقيمة الدفترية التي يطرح منها قسط الإهلاك الذي يخضع بدوره في حسابه للعمر الزمني للأصل الثابت الذي يخضع للتقدير الشخصي وهذا ما يؤيد المقولة التي تقول إنه لا توجد موضوعية مطلقة في مبدأ التكلفة التاريخية .

- القياس المحاسبي باستخدام التكلفة التاريخية يحترم مبدأ الحيطة والحذر والذي يقضي بأخذ القيمة الأقل عند تقييم الأصول، ويقضي أيضاً بعدم أخذ الأرباح المتوقعة في الحسبان عند إعداد الحسابات والقوائم المالية الحتمية، ويتجسد هذا من خلال تسجيل الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية وتجاهل ارتفاع أسعار هذه الأصول .
- القياس المحاسبي باستخدام التكلفة التاريخية يحترم مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلاً طبقاً للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي , وهو ما تجسد فعلاً في عملية القياس المحاسبي لأصول المؤسسة .
- توفر المستندات المؤيدة للعمليات عند القياس المحاسبي يؤيد مقولة فلسفة التكلفة التاريخية أكثر موضوعية لأنها تؤيد بمستندات حقيقية .

بالرغم من العيوب التي تعاني منها التكلفة التاريخية وعدم تقييمها للأصول الثابتة بطريقة فعلية وواقعية وكذا افتقارها لخاصية الملائمة إلا أنها تبقى الأكثر موضوعية وموثوقية في عملية القياس المحاسبي وتلقى قبولاً عاماً في الحياة العملية على الرغم من وضوح قصورها وهذا نظراً لتوفر المستندات والقرائن وأدلة الإثبات هذا من جهة ومن جهة أخرى طبيعة البيئة الاقتصادية الجزائرية وواقع المؤسسات الجزائرية التي لازالت بعيدة عن مصاف المؤسسات الكبرى والمتطورة في مجال تطبيق الإجراءات المحاسبية الحديثة بالإضافة إلى غياب سوق نشطة للأصول الثابتة يمكننا من خلالها تحديد أسعار هذه الأخيرة بطريقة دقيقة ومثالية .

خلاصة الفصل

تلعب الأصول الثابتة دورا مهما في حياة أي مؤسسة كانت ومن ضمن هذه المؤسسات نجد مؤسسة بريد الجزائر والتي تعتمد هي الأخرى على الأصول الثابتة ونظرا لما تكتسيه هذه الأخيرة من أهمية بالغة في حياة الشركة وجب العمل على المحافظة عليها والعمل على زيادة طاقتها الإنتاجية ولا يمكن تحقيق هذه الغاية والوصول إلى هذا الهدف إلا من خلال اختيار الطريقة المثلى والملائمة لتقييم هذه التثبيات العينية بطريقة مناسبة وسليمة، والتي تمكن من المحافظة على الطاقة الإنتاجية لهذه الأصول وبالتالي العمل على التحسين والزيادة من إنتاجية المؤسسة .

هذه المؤسسة وعلى غرار باقي المؤسسات الوطنية لازالت تعتبر فتية في تطبيق إجراءات النظام المحاسبي المالي الجديد، حيث غيرت في الشكل فقط ولم تغير في المضمون ، وهذا ما خلق لنا بعض الصعوبات خلال الدراسة .

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

نظراً للتغيرات الاقتصادية الكبيرة التي تشهدها المؤسسات العالمية ومنها المؤسسة الجزائرية والتي ليست بمنى عن العالم الخارجي , أصبح هناك اهتماماً كبيراً بالقياس العادل لكل العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية لمنشأة معينة ومنها الأصول الثابتة , ومن بين طرق القياس المختلفة والمتعددة نجد طريقة التكلفة التاريخية التي تحظى بثقة العديد من المختصين والمهتمين والدارسين لعلم المحاسبة وحجتهم في ذلك أن هذه الطريقة تعتبر الأكثر موضوعية وموثوقية حيث تستند إلى أدلة إثبات واقعية وحقيقية وهذا بخلاف طرق القياس الأخرى التي تستند إلى التقديرات والاجتهادات الشخصية , ولكن بالرغم من هذه المميزات والمحسن التي تميز طريقة التكلفة التاريخية إلا أنها لم تسلم من الانتقاد وهذا بسبب القصور الذي يميزها أيضاً في عملية تقييمها للأصول الثابتة بطريقة فعلية وواقعية وبطريقة تعكس الصورة الصادقة والحقيقية للقيمة الفعلية لهذه التثبيات مما أدى إلى صدور عدد كبير من المعايير المحاسبية والتي تدعو وتنادي إلى ضرورة إيجاد طريقة قياس بديلة للتكلفة التاريخية تكون أكثر ملاءمة وواقعية في تقييمها لعناصر وبنود القوائم المالية .

حيث تعرضنا في هذه الدراسة إلى عيوب القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية وانطلاقاً من ذلك قمنا بإسقاط الموضوع على إحدى المؤسسات الجزائرية المتمثلة في المديرية الإقليمية لبريد الجزائر -وحدة ورقلة- لنخلص في الأخير إلى جملة من النتائج التي من خلالها يمكن تأكيد صحة أو خطأ الفرضيات ومن ثم الإجابة على إشكالية الموضوع.

الفرضيات :

وللإجابة على الإشكالية والأسئلة المقترحة وضعنا الفرضيات التالية :

- القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام التكلفة التاريخية لا يعبر بصدق عن القيمة الفعلية والحقيقية لهذه الأصول .
- القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام التكلفة التاريخية لا يساعد على إحلال هذه الأصول .
- خاصية الموضوعية لمبدأ التكلفة التاريخية مهمة جداً في عملية القياس المحاسبي ولكنها غير كافية .
- القوائم المالية المعدة وفق لمبدأ التكلفة التاريخية تعتبر قوائم مظلمة ولا تعكس بصورة صادقة الوضعية المالية للمؤسسة .

نتائج اختبار الفروض :

1. تتمثل الفرضية الأولى في أن القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام التكلفة التاريخية لا يعبر بصدق عن القيمة الفعلية والحقيقية لهذه الأصول, وهذا ما تم تأكيده في الجانب التطبيقي حيث توصلنا إلى النتائج التالية:
 - عملية القياس المحاسبي للأصول الثابتة للمؤسسة باستخدام التكلفة التاريخية لا تعبر بصدق عن القيمة الفعلية للأصول حيث هناك فوارق بين القيم الدفترية المسجلة في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة والقيم السوقية (والتي تعتبر قيم فعلية) مما يجعل هذه التثبتات تظهر في القوائم المالية على غير حقيقتها وخلافا لقيمتها الفعلية .
2. تتمثل الفرضية الثانية في أن القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام التكلفة التاريخية لا يساعد على إحلال هذه الأصول, وهذا ما تم تأكيده في الجانب التطبيقي حيث توصلنا إلى النتائج التالية:
 - أقساط الاهتلاك المسترجعة عند نهاية العمر الإنتاجي للأصول الثابتة من المفروض أنها تسمح لنا بإحلال هذه الأصول بأصول جديدة , لكن هذا يبقى نظريا فقط لأنه على أرض الواقع هذه المبالغ المسترجعة لا يمكن من خلالها إحلال أصول جديدة إذا ما أخذنا بعين الاعتبار التغيرات التي تحدث على مستوى الأسعار وارتفاع نسب التضخم وبالتالي تصبح هذه الأقساط من الاهتلاك غير كافية لاستبدال أصول جديدة لأن هذه الأقساط السنوية محسوبة على أساس التكلفة التاريخية والتي لا تراعي التغيرات والتقلبات التي تحدث على مستوى الأسعار .
 - عدم التقييم الفعلي لهذه الأصول سيؤثر سلبا على عملية إحلالها مما سينعكس سلبا هو الآخر في مرحلة لاحقة على عملية المحافظة على الطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية ككل لأن أي كيان اقتصادي يركز أساسا وبالدرجة الأولى على أصوله الثابتة ومدى قدرتها على توليد الطاقة الإنتاجية .
3. تتمثل الفرضية الثالثة في أن خاصية الموضوعية لمبدأ التكلفة التاريخية مهمة جدا في عملية القياس المحاسبي ولكنها غير كافية . وهذا ما تم تأكيده في الجانبين النظري والتطبيقي حيث توصلنا إلى النتائج التالية:
 - توفر المستندات المؤيدة للعمليات عند القياس المحاسبي يؤيد مقولة فلسفة التكلفة التاريخية أكثر موضوعية لأنها تؤيد بمستندات حقيقية إلا أن هذه الخاصية غير كافية في ظل التقلبات التي تشهدها الأسعار والارتفاع المستمر في أسعار السلع والخدمات من سنة إلى أخرى مما يجعل عملية القياس المحاسبي المستند للتكلفة التاريخية غير ملائمة ولا يمكن

على ضوء نتائجها اتخاذ قرارات مناسبة وناجعة ومن ثم فالتكلفة التاريخية تؤثر سلباً على كل من خاصية الملاءمة وخاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية .

- تناقص موضوعية التكلفة التاريخية وهذا بسبب عدم التقدير الجيد للقيمة الدفترية التي يطرح منها قسط الإهلاك الذي يخضع بدوره في حسابه للعمر الزمني للأصل الثابت الذي يخضع للتقدير الشخصي وهو ما يطعن في موضوعية التكلفة التاريخية ويؤيد المقولة التي تقول إنه لا توجد موضوعية مطلقة في مبدأ التكلفة التاريخية .

4. تتمثل الفرضية الرابعة في أن القوائم المالية المعدة وفق لمبدأ التكلفة التاريخية تعتبر قوائم مظلمة ولا

تعكس بصورة صادقة الوضعية المالية للمؤسسة , حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- القوائم المالية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لا تعطي قيمة حقيقية لبند القوائم المالية تمثل بعدالة حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية وبالتالي لا يمكن على ضوءها اتخاذ قرارات مناسبة وهذا نظر لأن القيم المسجلة لا تعتبر قيم واقعية فعلية بل هي قيم دفترية لأحداث سابقة وبالتالي لا يمكن على ضوء هذه القيم اتخاذ قرارات مناسبة وملائمة .
- التقلبات والتغيرات المستمرة في الأسعار تؤثر سلباً على القوة الشرائية للنقد وفي ظل القياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية ستعكس هذه التقلبات على مصداقية المعلومات التي تتضمنها قائمة المركز المالي، والتي تحوي عناصر مقاسة بوحدة نقد تتميز بعدم الثبات والاستقرار مما يؤثر سلباً على كل من خاصية الملاءمة وخاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية .
- النتيجة المحاسبية لا تعكس بصورة فعلية الربح أو الخسارة بالنسبة للمؤسسة لأن بعض الأرباح والخسائر ناتجة عن الفرق بين التقييم بطريقة التكلفة التاريخية وبعض المعاملات المقيمة بالتكلفة الجارية ، وبالتالي فهو ليس ربح حقيقي أو خسارة فعلية يمكن على أساسها بناء نماذج للقرارات , أو اتخاذ قرارات ملائمة ومناسبة .

ومما سبق يمكننا الإجابة على الإشكالية المطروحة والتي تتمثل في ما مدى تأثير استخدام التكلفة التاريخية على

التقييم الفعلي والواقعي للأصول الثابتة ؟

تعتبر عملية القياس المحاسبي الوسيلة التي بواسطتها يمكن للمؤسسة التعبير عن مركزها المالي بصورة صادقة وواقعية وتقديم معلومات محاسبية ملائمة ومناسبة تمكن مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قرارات مناسبة وملائمة أيضاً , ومن ضمن عمليات القياس المحاسبي المختلفة نجد طريقة التكلفة التاريخية التي تعتبر الطريقة الأكثر موضوعية من بين طرق القياس الأخرى والتي تلقى قبولاً عاماً في الحياة العملية , ولكن بالرغم من امتيازاتها ومحاسنها إلا أنها وقفت عاجزة أمام التقييم الفعلي والواقعي للأصول الثابتة وعكس الصورة الحقيقية لهذه التثبيات بطريقة سليمة وصادقة وبشكل يسمح لمستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قرارات ملائمة ومناسبة , مما سيؤثر بشكل مباشر في مصداقيتها وموثوقيتها ويعطي الحق للأصوات التي

تطالب و تدعو إلى ضرورة إيجاد طريقة قياس بديلة للتكلفة التاريخية تكون أكثر ملائمة وواقعية من هذه الأخيرة .

التوصيات :

استنادا إلى الاستنتاجات السابقة ، فإننا نقترح التوصيات التالية :

- التشجيع على التطبيق الفعلي والعملي للمعايير المحاسبية الدولية والتي تنادي بضرورة إعادة تقييم الأصول الثابتة دوريا وهذا من أجل مواكبة التغيرات التي تحدث على مستوى الأسعار , وخاصة المعيار الدولي رقم (29) والمتعلق بمعالجة أثر التضخم على القياس المحاسبي .
- القيام بتكوين محصصات استبدال بدلا من محصصات الاستهلاك وذلك من أجل حل مشكلة استبدال الأصول , وذلك لأن محصصات الاستبدال تكون مساوية للقيمة الاستبدالية وبالتالي لا تنشأ مشكلة تمويل.
- يجب على المؤسسة تقديم إيضاحات معدة على أساس الأسعار الجارية يتم إرفاقها بالقوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية .
- ضرورة تنظيم وتطوير أسواق الأصول الثابتة بالشكل الذي يسهل الحصول على التكلفة الاستبدالية والقيمة البيعية .
- توفير الكوادر العلمية المتخصصة وتدريبها على كيفية تطبيق الإجراءات الحديثة للقياس المحاسبي في ظل التغيرات في مستويات الأسعار , وهذا من خلال تنظيم الدورات التدريبية للعاملين والمحاسبين لاستيعاب أي تطورات جديدة في الفكر المحاسبي .

آفاق البحث :

- تناولت هذه المذكرة، موضوع القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية و الذي يعتبر من المواضيع المثيرة للجدل وهذا نظر للعيوب التي تحتويها هذه الطريقة من جهة , ووجود العديد من المؤيدين والمساندين لهذه الطريقة من جهة أخرى . و لهذا نقترح جملة من النقاط و المواضيع التي يمكن تناولها مستقبلا و التي نرى أنها تكمل هذا البحث وتمثل في :
- تفعيل المعايير المحاسبية الدولية وخاصة المعيار الدولي رقم (29) والمتعلق بمعالجة أثر التضخم على القياس المحاسبي .
 - العمل على معالجة الاهتلاكات وتدهور قيمة الأصول الثابتة في ظل ظروف التضخم .
 - تكييف واقع المؤسسات المحلية بما يتوافق مع التغيرات الواقعة على المستوى الأكاديمي والعلمي .

المراجع باللغة العربية:

أولاً : الكتب :

1. عبد الله، خالد أمين، "محاسبة التضخم بين المعارضة والتأييد"، الجامعة الأردنية، عمان الأردن 1983
2. جربوع، يوسف محمود (2001)، "التكلفة التاريخية للمخزون" نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، الناشر مؤسسة الوراق للطباعة والتوزيع، 2001 ص 220-223، عمان، الأردن .
3. حنان، رضوان حلوة، ، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 1998 .
4. طارق عبد العال حماد ، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية القياس و التقييم المحاسبي ، الدار الجامعية ، مصر 2003/2002 .
5. حنفي عبد الفتاح ، القياس و التقييم في المحاسبة المالية ، دار الكتاب الحديث ، مصر 2008 .
6. وليد ناجي الحيايى ، نظرية المحاسبة ، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، 2007 .
7. وليد ناجي الحيايى ، يوسف الأسدي ، عرض كتاب النظرية المحاسبية ، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، 20 نيسان 2008 .
8. أمين السيد أحمد لطفي ، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي ، الدار الجامعية الإسكندرية مصر ، 2005 .
9. لبوز نوح: مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، 2009
10. محمد مطر ، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية و مشاكل الإعراف و القياس و الإفصاح ، الطبعة الرابعة ، دار وائل للنشر ، عمان الأردن 2007 .
11. النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2008.
12. أحمد نور ، المحاسبة المالية القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي ، الدار الجامعية مصر 2003/ 2004
13. ن. حاج علي ، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس، الجزائر، 2009 .
14. آدم، يوحنا ، المحاسبة المالية أصول وخصوم وقوائم مالية – دار الحامد، عمان 2000 .

/ القوانين والمراسيم التشريعية

قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها (ج ر 19 مؤرخة في 25-03-2009) .

المجلات والمقالات :

1. 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 ، دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين ، الجامعة الإسلامية ، غزة فلسطين ، بدون سنة النشر .
2. إبراهيم خليل حيدر السعدي ، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول ، جامعة فيلادلفيا الأردن ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد 21 ، 2009 .
3. رضا إبراهيم صالح ، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد رقم 02 المجلد 46 ، يوليو 2009 .
4. محمد نواف عابد ، جبر إبراهيم الداعور ، إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين ، دراسة ميدانية لآراء (الأكاديميين، المهنيين، المدراء الماليين ، الائتمان المصرفي) ، كلية التجارة - جامعة الأزهر - غزة ، 2007 .
5. نائل عدس ، عبد الناصر نور ، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة ، دراسة استطلاع رأي المحاسبين القانونيين الأردنيين ، المملكة الأردنية الهاشمية ، عمان 13، 14 أيلول 2006 .

المذكرات :

1. محمد عبد الحكيم السايح ، تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ، دراسة حالة ، مذكرة لنيل شهادة الماستر غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر ، 2009 . 2010 .
2. بسمة سويد ، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة) دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية و المالية ، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة 2011 / 2012 .
3. نورة عريف ، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام التكلفة التاريخية ، دراسة ميدانية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر ، 2010، 2011 .
4. روجي وحدي عبد الفتاح عواد ، محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية ، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة جامعة الشرق الأوسط كانون ثاني 2010 .
5. رولا كاسر لايقة ، القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورها في ترشيد قرارات الاستثمار ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة كلية الإقتصاد جامعة تشرين سوريا 2008 ،

6. مدحت فوزي عليان وادي , أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ,دراسة تحليلية تطبيقية , قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل , الجامعة الإسلامية – غزة صفر 1427 هـ/مارس 2006 م .

رابعاً : الملتقيات

1. ماهر موسى درغام , تامر بسام الأغا , العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية , المؤتمر العلمي الدولي التاسع حول الوضع الاقتصادي العربي وخيارات المستقبل , دراسة حالة المصارف المحلية العاملة في فلسطين , الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين , بدون سنة النشر .

2. فارس جميل الصوفي ، أحمد خضر محمد عابدين ، مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم ، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر بجامعة قاصدي مرباح بورقلة ،الجزائر ، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011

المراجع باللغة الأجنبية

1. Benjamin POULARD . LA RÉÉVALUATION DES ACTIFS À LEUR JUSTE VALEUR : QUEL(S) ENJEU(X) POUR LES SOCIÉTÉS FRANÇAISES ? Docteur en Sciences de Gestion Diplômé d'expertise comptable Cabinet Exco Atlantique
2. Dick Wolfgang. Missonier-piera Franck: **comptabilité financière en IFRS**, Pearson éducation, paris, 2006

المراجع الإلكترونية:

- الموقع الإلكتروني <http://www.acc4arab.com> يوم التصفح 06.04.2013 الساعة 11:45
- الموقع الإلكتروني <http://www.9alam.com> يوم التصفح 25.03.2013 الساعة 18: 21
- الموقع الإلكتروني www.Cabinet-soize.com يوم التصفح 14.03.2013 الساعة 15:23

الملحق رقم (01) : الميزانية في 2008/12/31

ALGERIE POSTE Ouargla

Période Du: 01/01/2008 Au: 31/12/2008

01/06/2009 09:10:10

ACTIF

Tableau n° 1/1

ACTIF	Montant Brut	Amortissement Provisions	Montant Net	Totaux Partiels
INVESTISSEMENTS				
20 **Frais préliminaires				
21 **Valeurs incorporelles	117 000,00	117 000,00		
22 **Terrains	602 279 529,02		602 279 529,02	
24 **Equipements de	3 673 349 271,55	1 429 684 672,03	2 243 664 599,52	
25 **Equipements sociaux	4 466 696,55	1 377 387,21	3 089 309,34	
28 **Investissements en cours	63 884 413,04		63 884 413,04	
Total	4 344 096 910,16	1 431 179 059,24	2 912 917 850,92	2 912 917 850,92
STOCKS				
30 **Stock produits de poste				
31 **Matières et fournitures	31 156 600,06		31 156 600,06	
35 **Timbres fisc ama taxe	18 287 160,00		18 287 160,00	
37 **Stocks à l'extérieur				
38 **Achats				
Total	49 443 760,06	0,00	49 443 760,06	49 443 760,06
CREANCES				
42 **Créances	8 764 810,08		8 764 810,08	
43 **Créances de stocks				
44 **Créances sur assoc. &				
45 **Avances pour compte	188 767 526,01		188 767 526,01	
46 **Avances d'exploitation	312 479 214,28		312 479 214,28	
47 **Créances sur client	11 694 518,36		11 694 518,36	
48 **Disponibilités	3 567 374 388,65		3 567 374 388,65	
40 **Comptes débiteurs du	174 726 817,89		174 726 817,89	
Total	4 263 807 275,27	0,00	4 263 807 275,27	4 263 807 275,27
<p style="text-align: center;">المطابق القصر من لثباتية والمحاسبة</p> <p style="text-align: center;">امضاء: صبا السحي جليلول</p>				
88 Resultat de l'Exercice				850 804 398,58
Total Général	8 657 347 945,49	1 431 179 059,24	7 226 168 886,25	8 076 973 284,83

PASSIF

Tableau n° 1/2

PASSIF		Montant	Totaux Partiels
Fonds Propres			
10	**Fonds social		
12	**Primes d'Apport		
13	**Réserves		
14	**Subventions d'investissement		
15	**Ecart de réévaluation		
16	**Titres participatifs		
17	**Liaisons inter-unités	7 216 004 790,48	
18	**Résultat instance d'affectation		
19	**Provisions pour pertes et charge	206 975 618,04	
Total		7 422 980 408,52	7 422 980 408,52
Dettes			
52	**Dettes d'investissement	10 241 503,57	
53	**Dettes de stocks	12 279 760,66	
54	**Détenion pour compte	468 227 069,97	
55	**Dettes envers ass. & soc. app.		
56	**Dettes d'exploitation	158 550 682,72	
57	**Avances commercial	327 501,44	
58	**Dettes financières		
50	**Comptes créditeurs de l'actif	4 366 357,95	
Total		653 992 876,31	653 992 876,31
88 Resultat de l'Exercice			
Total Général		8 076 973 284,83	8 076 973 284,83

المدير الفرعي للمالية والمحاسبة
مضام : صبا السحي جملول

الملحق رقم (02) : الميزانية في 2009/12/31

ALGERIE POSTE Ouargla

Période Du: 01/01/2009 Au: 31/12/2009

04/07/2010 09:38:43

ACTIF

Tableau n° 1/1

ACTIF	Montant Brut	Amortissement * Provisions	Montant Net	Totaux Partiels
INVESTISSEMENTS				
20 **Frais préliminaires				
21 **Valeurs incorporelles	117 000,00	117 000,00		
22 **Terrains	602 279 529,02		602 279 529,02	
24 **Equipements de	3 811 134 029,05	1 694 897 673,51	2 116 236 355,54	
25 **Equipements sociaux	5 001 256,55	1 848 615,53	3 152 641,02	
28 **Investissements en cours	65 124 707,92		65 124 707,92	
Total	4 483 656 522,54	1 696 863 289,04	2 786 793 233,50	2 786 793 233,50
STOCKS				
30 **Stock produits de poste				
31 **Matières et fournitures	9 434 904,40		9 434 904,40	
35 **Timbres fisc ama taxe	12 012 500,00		12 012 500,00	
37 **Stocks à l'extérieur				
38 **Achats				
Total	21 447 404,40	0,00	21 447 404,40	21 447 404,40
CREANCES				
42 **Créances	8 764 810,08		8 764 810,08	
43 **Créances de stocks				
44 **Créances sur assoc.&				
45 **Avances pour compte	174 230 857,47		174 230 857,47	
46 **Avances d'exploitation	515 153 121,06		515 153 121,06	
47 **Créances sur client	12 090 162,43		12 090 162,43	
48 **Disponibilités	3 262 777 777,31		3 262 777 777,31	
40 **Comptes débiteurs du	208 538 619,67		208 538 619,67	
Total	4 181 555 348,02	0,00	4 181 555 348,02	4 181 555 348,02
88 Resultat de l'Exercice				857 344 776,67
Total Général	8 686 659 274,96	1 696 863 289,04	6 989 795 985,92	7 847 140 762,59

PASSIF

Tableau n° 1/2

PASSIF		Montant	Totaux Partiels
Fonds Propres			
10	**Fonds social		
12	**Primes d'Apport		
13	**Réserves		
14	**Subventions d'investissement		
15	**Ecart de réévaluation		
16	**Titres participatifs		
17	**Liaisons inter-unités	6 781 646 661,29	
18	**Résultat instance d'affectation		
19	**Provisions pour pertes et charge	231 691 365,83	
	Total	7 013 338 027,12	7 013 338 027,12
Dettes			
52	**Dettes d'investissement	37 187 977,66	
53	**Dettes de stocks	26 045 487,26	
54	**Détenion pour compte	561 550 202,61	
55	**Dettes envers ass. & soc. app.		
56	**Dettes d'exploitation	204 987 097,17	
57	**Avances commercial	3 701 184,52	
58	**Dettes financières		
50	**Comptes créditeurs de l'actif	330 786,35	
	Total	833 802 735,47	833 802 735,47
88 Resultat de l'Exercice			
Total Général		7 847 140 762,59	7 847 140 762,59

الملحق رقم (03) : الميزانية في 2010/12/31

LIBELLE DES COMPTES	2010 Bruts	2010 AMORT	2010 Nets	2009
ACTIF NON COURANT				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations Incorporelles	117 000,00	117 000,00	-	
Immobilisations Corporelles				
Terrains	613 943 529,00		613 943 529,00	802 279 529,00
Bâtiments	1 895 588 468,00	698 045 212,00	1 197 543 256,00	230 014 377,00
Autres immobilisations corporelles	2 060 251 302,00	1 248 540 746,00	811 710 556,00	889 374 619,00
Immobilisations en concession			-	
Immobilisations en cours	21 580 516,00		21 580 516,00	873 989 518,00
Immobilisations financières				
Titres mis en Equivalence			-	
Autres Participations et créances Rattachées			-	
Autres titres immobilisés			-	
Prêts et autres actifs financiers non courant			-	
Impôts différés actif			-	
Total Actif Non Courant	4 591 480 815,00	1 946 702 958,00	2 644 777 857,00	2 795 658 043,00
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours	17 436 273,00		17 436 273,00	21 447 404,00
Créances et emploi assimilés				
Clients	710 408,00		710 408,00	710 408,00
Autres débiteurs	600 951 958,00		600 951 958,00	908 197 168,00
Impôts et assimilés			-	
Autre créances et emploi assimilés			-	
Disponibilité et assimilés				
Placement et autres actifs financiers courant			-	
Trésorerie	2 104 410 854,00		2 104 410 854,00	3 263 776 002,00
Total Actif Courant	2 723 509 493,00	-	2 723 509 493,00	4 194 130 982,00
Total général de l'actif	7 314 990 308,00	1 946 702 958,00	5 368 287 350,00	6 989 789 025,00


**ALGERIE POSTE
CRC OUARGLA**

**BILAN au 31/12/2010 Présentation SCF
Passif**

Passif	Au 31/12/2010	Au 31/12/2009
Capitaux Propres		
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		
Compte de liaison	5 277 712 204,00	6 781 646 661,00
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	1 114 161 045,00	857 344 776,67
Autres capitaux propres – Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
Total Capitaux propres	4 163 551 159,00	5 924 301 884,33
Passifs non courants		
Emprunt et dettes financières	98 005,00	98 005,00
Impôts (différés et provisionnés) classe 13		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	290 823 276,00	290 823 276,82
Total Passifs non courants	290 921 281,00	290 921 281,82
Passifs courants		
Fournisseurs et comptes rattachés	99 882 750,00	99 882 751,02
Impôts	49 455 890,00	49 455 890,14
Autres dettes	764 476 270,00	764 476 270,71
Trésorerie Passif		
Total Passifs courants	913 814 910,00	913 814 911,87
Total général du passif	5 368 287 350,00	7 129 038 078,02

الملحق رقم (04) : الميزانية في 2011/12/31



ALGERIE POSTE
CRC OUARGLA



BILAN au 31/12/2011 Présentation SCF
Actif

LIBELLE DES COMPTES	2011 Bruts	2011 AMORT PROV	2011 Nets	2010 Nets
ACTIF NON COURANT				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations Incorporelles	117 000,00	117 000,00	-	
Immobilisations Corporelles				
Terrains	619 557 529,02		619 557 529,02	613 943 529,02
Bâtiments	1 918 889 968,58	804 287 365,84	1 114 602 602,74	1 197 543 256,47
Autres immobilisations corporelles	2 078 428 351,41	1 380 693 289,05	697 735 062,36	811 710 555,39
Immobilisations en concession			-	
Immobilisations en cours	32 883 788,80		32 883 788,80	21 580 516,42
Immobilisations financières			-	
Titres mis en Equivalence			-	
Autres Participations et créances Rattachées			-	
Autres titres immobilisés			-	
Prêts et autres actifs financiers non courant			-	
Impôts différés actif			-	
Total Actif Non Courant	4 649 876 637,81	2 185 097 654,89	2 464 778 982,92	2 644 777 857,30
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours	10 181 832,45		10 181 832,45	17 436 273,18
Créances et emploi assimilés			-	
Clients	711 618,31		711 618,31	710 408,31
Autres débiteurs	509 926 446,20		509 926 446,20	600 951 958,14
Impôts et assimilés			-	
Autre créances et emploi assimilés			-	
Disponibilité et assimilés			-	
Placement et autres actifs financiers courant			-	
Trésorerie	3 319 920 818,08		3 319 920 818,08	2 104 410 854,94
Total Actif Courant	3 840 740 715,04		3 840 740 715,04	2 723 509 494,57
Total général de l'actif	8 490 617 352,85	2 185 097 654,89	6 305 519 697,96	5 368 287 351,87



ALGERIE POSTE CRC OUARGLA



BILAN au 31/12/2011 Présentation SCF Passif

Passif	Au 31/12/2011	Au 31/12/2010
Capitaux Propres		
Capital émis		
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		
Compte de liaison	6 425 833 628,64	5 277 712 204,00
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))	1 281 185 349,91-	1 114 161 045,00-
Autres capitaux propres – Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
Total Capitaux propres	5 144 648 278,73	4 163 551 159,00
Passifs non courants		
Emprunt et dettes financières	100 094,00	98 005,00
Impôts (différés et provisionnés) classe 13		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	332 839 312,19	290 823 276,00
Total Passifs non courants	332 939 406,19	290 921 281,00
Passifs courants		
Fournisseurs et comptes rattachés	59 196 665,03	99 882 750,00
Impôts	50 588 224,27	49 455 890,00
Autres dettes	718 147 123,74	764 476 270,00
Trésorerie Passif		
Total Passifs courants	827 932 013,04	913 814 910,00
Total général du passif	6 305 519 697,96	5 368 287 350,00

الملحق رقم (05) : فاتورة انجاز المبنى

Entreprise (raison et adresse) : Entreprise des Travaux d'Aménagement - tous corps d'état
BEZZI DJELLOUL Cité Ain Tblinet 24 rue salhi abbas BP 866 RP SETIF
Marché N° 03 / 2007 du : 27 / 11 / 2007
Objet du Marché : Achèvement Réalisation d'un Bureau de poste type R3 à Ouargla
Montant du Marché : (13.853.393,15 DA)
Nouveau Montant du Marché : (15.102.478,95 DA)
R.C N° : 00 / A / 0436069 Du : 20 / 03 / 2006
Article N° : 19016602011 Numéro Fiscal : 795319010491714
Compte Bancaire N° : 001007030300100930/55 B N A SETIF

SITUATION N : 06

Situation Arrêtée au : 10 JUL 2008	Montant en DA	
Montant des Travaux cumules	14,526,217,08	
Avance forfaitaires totales	-	
Avance sur approvisionnement totales	-	
Autres	-	
.....(à préciser)	-	
TOTAL (1)	14,526,217,08	
Déduire		
Montant des Travaux précédemment	12,460,764,41	
Avance forfaitaires reçues	-	
Avance sur approvisionnement reçues	-	
Autres	-	
.....(à préciser)	-	
TOTAL (2)	12,460,764,41	
Montant brut de la situation (3) = (1) - (2)	2,065,452,67	
Remboursement effectuer	-	
Avance forfaitaires	-	
Avance sur approvisionnement	-	
Autres	-	
.....(à préciser)	-	
TOTAL (4)	2,065,452,67	
Montant net de la situation (5) = (3) - (4)	2,065,452,67	
Retenue de garantie (6) 5 %	-	
Montant à payer à l'entreprise	2,065,452,67	

Pour mémoire
- Remboursement
- Avances forfaitaires
cumulées
Au
- Avances sur
Approvisionnement cumulés
au
.....

Le Montant à payer par la présente situation s'élève à la somme de (en toutes lettres) :

Deux Million Soixante Cinq Mille Quatre Cent Cinquante Deux Dinars Algériens , Soixante sept Centimes .

Maitre de l'ouvrage

B.E.T

L' Entreprise



(Signature)

الملحق رقم (06) : جدول اقتناء السيارة السياحية



DIRECTION DU PATRIMOINE

BORDEREAU D'AFFECTATION DE MATERIEL

Etabli le : 22/01/2008
N° Bordereau : 2008197704

Expéditeur	: SIEGE	N° code site	: 10
Destinataire	: DTP OUARGLA	N° code site	: 8
Site d'exploitation	: OURGLA CTR	N° code site	: 30010
Code bien	: 99040021647		
Désignation	véhicule kangoo tolé 1.4 essence		
Date d'affectation	: 22/01/2008	Date d'acquisition	: 02/01/2008
Marque	: RENAULT	Type	: KANGOO TOLE
N° de série	: 38780638	Matricule	: 237529 00 16
Valeur d'acquisition	: 757 183,76		
Fournisseur	: RENAULT ALGERIE		
N° de contrat	: 29/DGAP/DMG/2007	N° de facture	: 0138/2008
Autres Informations :			

FLUX COMPTABLE

Code comptable : 244200
Durée de vie : 5
Mode d'amortissement : Linéaire
Taux d'amortissement : 20%
VNC : 757 183,76



Le Directeur des Etudes Chargé
du Patrimoine

LE RECEPTIONNAIRE

Nom et prénom :
Fonction :
Signature :

L'EXPEDITEUR

Nom et prénom :
Fonction :
Signature :

Signé : A. HOUDRIA

Le Directeur des Moyens

Signé : R. BECHAR



الملحق رقم (07) : جدول اقتناء السيارة المتوسطة الحجم



N° de bordereau : 10079

Etabli le : 13/03/2007

PAGE: 1

BORDEREAUX D'AFFECTATION DE MATERIEL / STRUCTURE

Periode Affectation du : 13/03/2007 au 13/03/2007

Destinataire : **DTP OUARGLA**

N° code site : 8

Site d'exploitation : **CRME OUARGLA**

N° code site : 30113

N° Affectation : 2007184265

Date : 13/03/2007

Date d'acquisition : 28/02/2007

Code bien : 99040010687

Désignation : véhicule 4x4

Marque : **FORD**

Type : **FORD EVEREST**

Fournisseur : **ELSECOM MOTORS**

N° de contrat :

N° de facture : MA/08

Valeur d'acquisition : 1 965 811,96

N° de série : 406W117109

Matricule : 42534 00 16

Code comptable : 244100

Date d'affectation : 13/03/2007

Mode d'amortissement : Linéaire

Durée de vie : 5

VNC : 1 965 811,96

Autres Informations :

Le Directeur des Etudes Chargé
du Patrimoine

Signe : **A. HOUADRIA**



L'EXPEDITEUR

Nom et prénom :

Fonction : **La Sous Directrice des**

Signature : **Transports**

Signé : **L. SALEM**

LE RECEPTIONNAIRE

Nom et prénom :

Fonction :

Signature :

الملحق رقم (08) : جدول اقتناء الشاحنة

2014310

DTP OUARGLA

CAMIONS HYUNDAI HD 65 PSRE 2004

Code	Désignation bien	Coût	V.N.C	Date Achat	Comp te	N° Construc	Modè e	Numéro de Chassis
30054000270	camion container cu 3t	1 364 512,82	1 364 512,82	31/08/2004	244300	HYUNDAI	HD 65	4 C 04044
30054000271	camion container cu 3t	1 364 512,82	1 364 512,82	31/08/2004	244300	HYUNDAI	HD 65	4 C 204063
30054000272	camion container cu 3t	1 364 512,82	1 364 512,82	31/08/2004	244300	HYUNDAI	HD 65	4 C 204057
30054000273	camion container cu 3t	1 364 512,82	1 364 512,82	31/08/2004	244300	HYUNDAI	HD 65	4 C 204024
30054000274	camion container cu 3t	1 364 512,82	1 364 512,82	31/08/2004	244300	HYUNDAI	HD 65	4 C 204094
30054000275	camion container cu 3t	1 364 512,82	1 364 512,82	31/08/2004	244300	HYUNDAI	HD 65	4 C 204012
30054000019	camion container cu 3t	1 364 512,82	1 364 512,82	27/07/2004	244300	HYUNDAI	HD 65	4 C 204084

Nombre de biens : 7

Total VO : 9 551 589,74

Total VNC : 9 551 589,74

Le Directeur des Etudes Chargé
du Patrimoine

Signe : A. HOUADRIA



[Handwritten signature]



FAX NO. : 021724451

Mar. 15 2006 04:46PM

الفهرس:

I	الإهداء
II	الشكر
III	الملخص
IV	نائمة المحتويات
V	الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	الملاحق
VIII	قائمة الاختصارات والرموز
I	المقدمة
01	الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية
02	
03	المبحث الأول : الأدبيات النظرية
03	المطلب الأول : ماهية القياس المحاسبي
06	المطلب الثاني : ماهية الأصول الثابتة
09	المطلب الثالث : ماهية التكلفة التاريخية
12	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية
12	المطلب الأول : راسة سالم عبد الله حلس ويوسف محمود جربوع
13	المطلب الثاني : دراسة إبراهيم خليل حيدر السعدي
14	المطلب الثالث : راسة أحمد خضر محمد عابدين و فارس جميل الصوفي
16	لفصل
17	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
18	
19	المبحث الأول : تقديم المديرية الإقليمية لبريد الجزائر - وحدة ورقلة -
19	المطلب الأول : نبذة عن المديرية الإقليمية لبريد الجزائر - وحدة ورقلة -
25	المطلب الثاني : دوات وطرق معالجة الموضوع
26	المبحث الثاني : محاولة إبراز أهم عيوب القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية
26	المطلب الأول : مقارنة طرق قياس الأصول الثابتة لسنوات 2009, 2010, 2011 .
41	المطلب الثاني : تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها
43	المطلب الثالث : الاستنتاجات

45	خلاصة الفصل
47	الخاتمة
52	فائمة المراجع
56	الملاحق
69	<u>الفهرس</u>