الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

Université de Jijel

Faculté des Sciences Economique et Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences commerciales

العنوان

دراسة بدائل القياس المحاسبي في ظل ارتفاع الأسعار

مع التطبيق فى المؤسسة التجارية لديفاندوس-وحدة جيجل-

مذكرة مقدمة استكمالالمتطلبات نيل شهادة الماسترفي العلوم التجارية

تخصص:دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إعداد الطالبتين:

✓ **نجوى بوخميس**

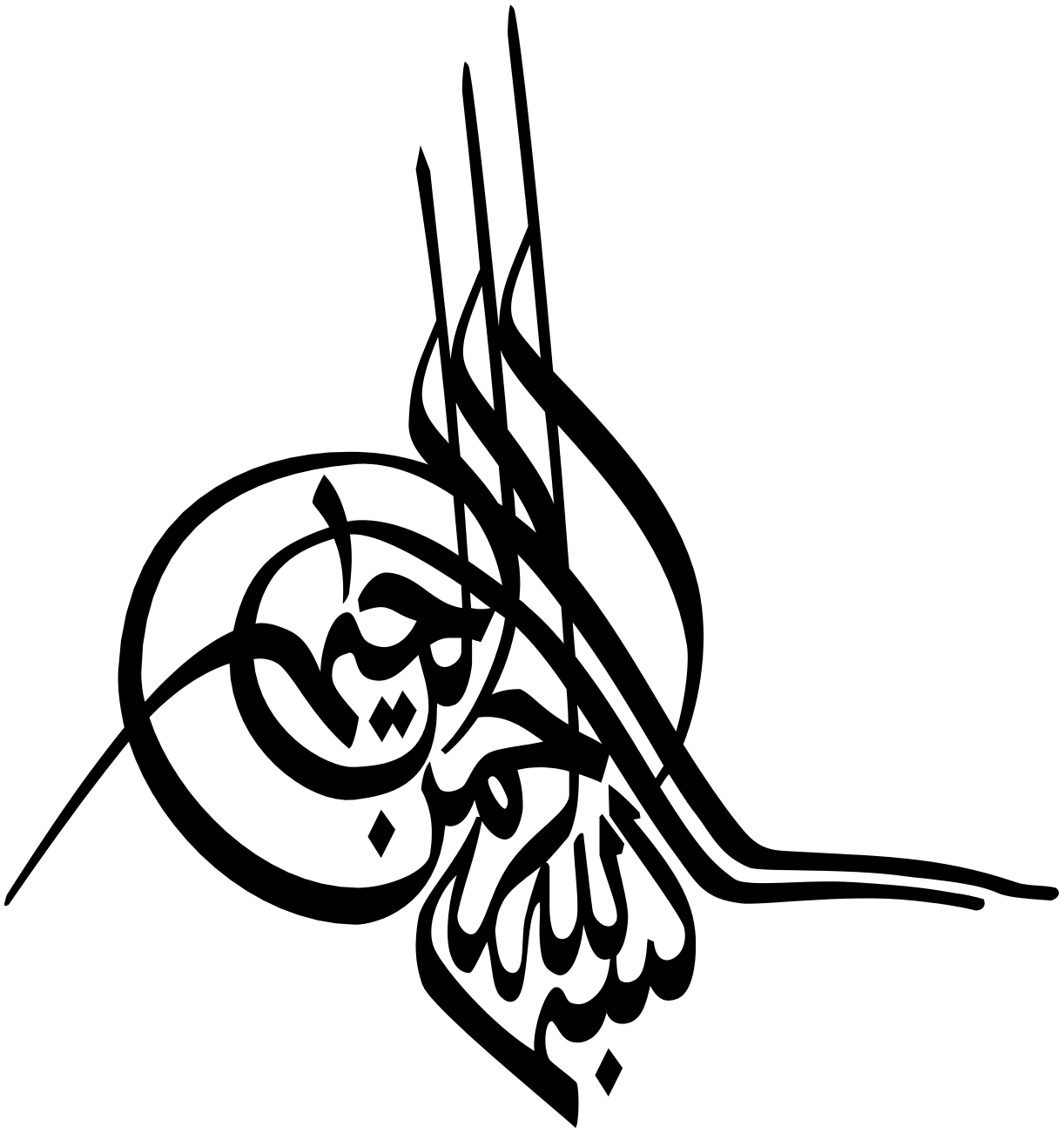
✓ **رحيمة بولحية**

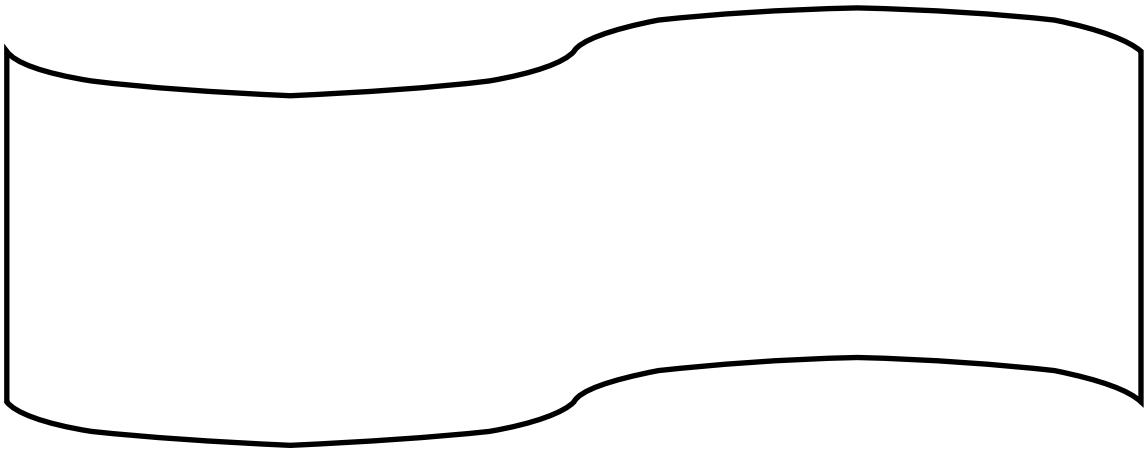
إشرافالأستاذ:

✓ **فريد زعرات**

الأستاذ: بلقاسم تويزة	**جامعة جيجل**	**رئيسا**
الأستاذ: فريد زعرات	**جامعة جيجل**	**مشرفا ومقررا**
الأستاذ: عبد الحميد مرغيت	**جامعة جيجل**	**مناقشا**

السنة الجامعية:2017/2016


بسم الله الرحمن الرحيم



شكر وتقدير

نشكر الله الذي وهبنا نعمة العلم ووفقنا لإنجاز هذه المذكرة

نوجه شكرنا و تقديرنا الخالصين إلى كل من :

الأستاذ المشرف" **زعرات فريد** "

الذي قبل الإشراف على هذه المذكرة

وعلى نصائحه و توجيهاته القيمة ، وعلى جميل صبره

أعضاء لجنة المناقشة و الحكم

لتفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة و الحكم عليها

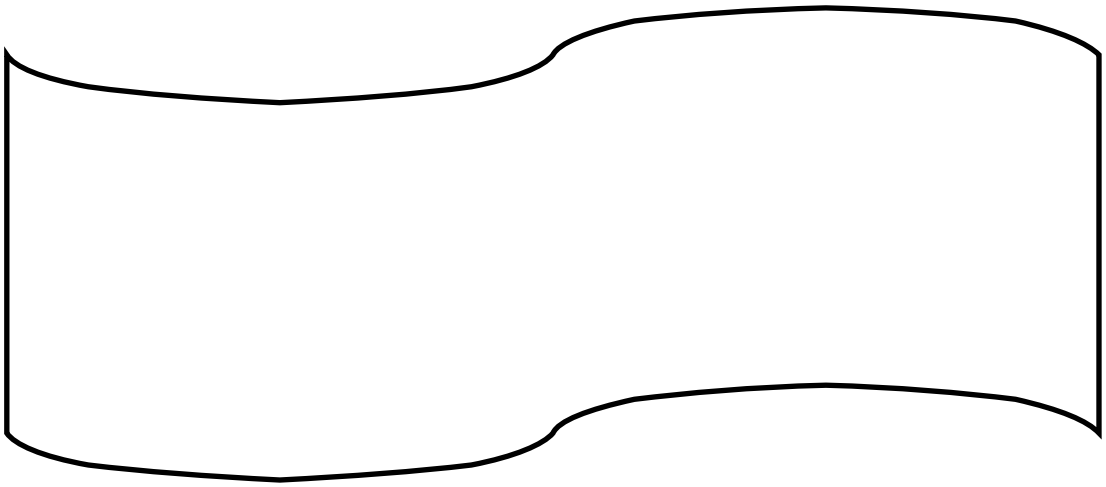
عمال مؤسسة لديفاندوس التجارية

على تعاونهممعنا في إنجاز هذه المذكرة

كل من وقف إلى جانبنا من أكاديميين ومهنيين و أصدقاء

و إلى كل من شجعنا ولو بكلمة أو مدّ لنا يد العون سواء من قريب أو من بعيد

إلى هؤلاء جميعا كل الشكر و التقدير



الفهرس	الصفحة

شكروتقدير I

فهرس المحتويات II

قائمة الجداول III

قائمة الأشكال IV

قائمة الملاحق V

مقدمة..... أ

I - القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية في ظل ارتفاع الأسعار

تمهيد..... 09

I-1-مدخل للقياس المحاسبي..... 10

I-1-1- مفهوم القياس المحاسبي..... 10

I-1-2- معايير القياس المحاسبي..... 12

I-1-3-أسس القياس المحاسبي..... 15

I-2-مدخل للتكلفة التاريخية..... 16

I-2-1- مفهوم التكلفة التاريخية..... 16

I-2-2-مبررات التكلفة التاريخية..... 17

I-2-3-تقييم مبدأ التكلفة التاريخية..... 18

I-3- أثر التضخم على القوائم المالية المعدة بالتكلفة التاريخية..... 19

I-3-1-مفهوم التضخم وقياسه..... 20

I-3-2-مفهوم القوائم المالية ومكوناتها..... 25

I-3-3-أثر التضخم على عناصر القوائم المالية..... 29

I-4-موقف مجلس معايير المحاسبة الدولية من مشكلة التضخم في المحاسبة..... 32

خلاصة الفصل..... 34

II - طرائق استبعاد آثار التضخم على القوائم المالية

تمهيد..... 36

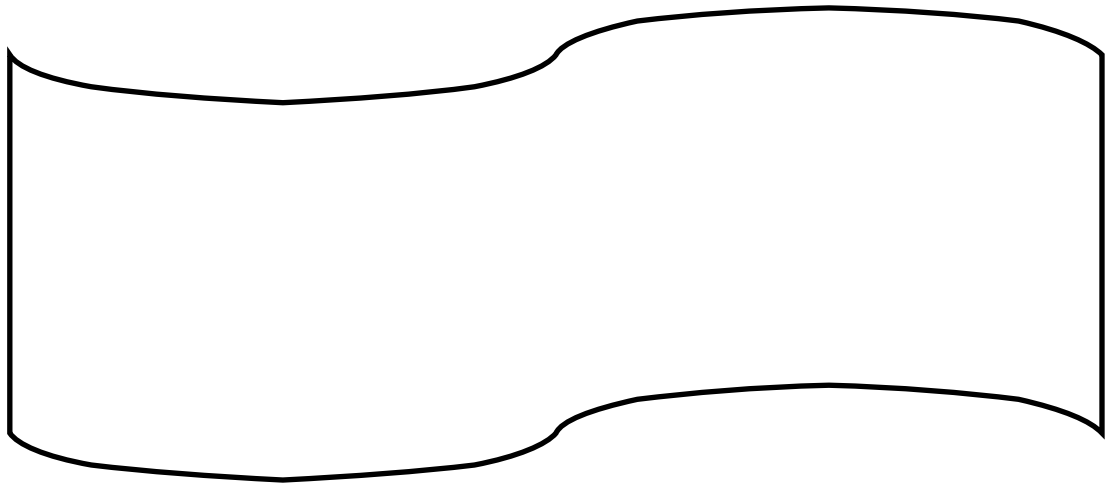
II-1- طبيعة التغيرات السعرية والتمييز بين البنود النقدية وغير النقدية..... 37

II-1-1- طبيعة التغيرات السعرية..... 37
II-1-2- التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية..... 39
II-2-طريقة التكلفة التاريخية المعدلة (التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة). 40
II-2-1-تعريف التكلفة التاريخيةالمعدلة..... 40
II-2-2- التعديل بطريقة التكلفة التاريخية المعدلة..... 41
II-2-3- تقييم التكلفة التاريخية المعدلة..... 42
II-3- طريقة القيم الجارية..... 43
II-3-1- نموذج صافي القيمة البيعية..... 43
II-3-2- نموذج تكلفة الاستبدال..... 46
II-3-3- نموذج القيمة الحالية..... 48
II-3-4- نموذج القيمة العادلة..... 51
II-4- طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة..... 55
II-4-1-تعريف طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة..... 55
II-4-2- تقييم طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة..... 56
خلاصة الفصل..... 58

III - معالجة القوائم المالية للمؤسسة التجارية لديفاندوس من أثار التضخم

تمهيد..... 60
III-1- تقديم المؤسسة التجارية لديفاندوسD.T.C 61
III-1-1-نبذة تاريخية عن المؤسسة التجارية لديفاندوسD.T.C وتطورها 61
III-1-2-تعريف المؤسسة التجارية لديفاندوسD.T.C وحدة جيجل 61
III-1-3-عرض وتحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة التجارية لديفاندوس وحدة جيجل 62
III-2-تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة على القوائم المالية للمؤسسة التجارية لديفاندوس وحدة جيجل..... 66
III-2-1-إجراءات وأدوات تعديل القوائم المالية 67
III-2-2-تعديلات قيم الاستثمارات وأقساط الاهتلاك 67
III- 2 – 3-تعديل تكلفة البضاعة المباعة..... 79
III-2-4-حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية 80
III-2-5-تعديل جدول حسابات النتائج..... 86

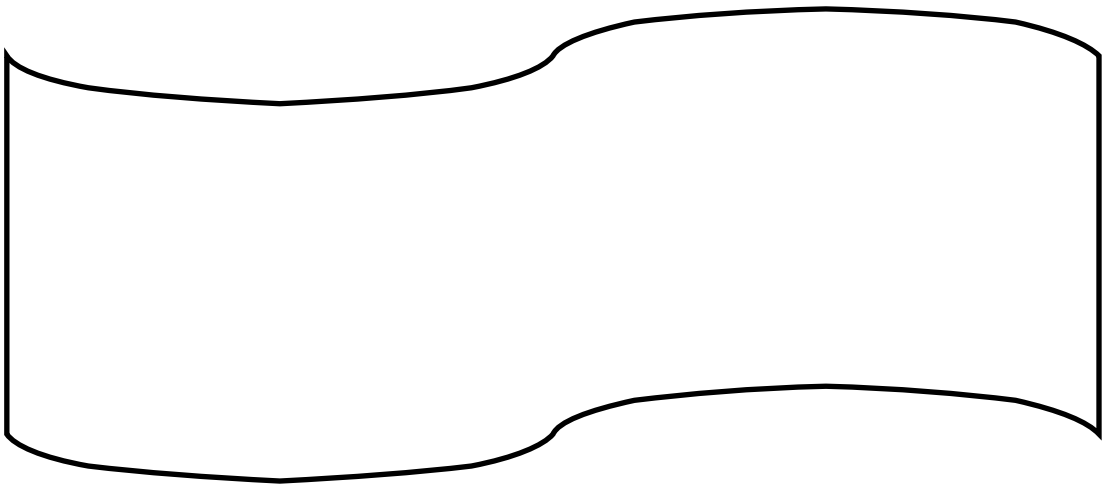
III-2-6-تعديل الميزانية..... 91
III-2-7-مقارنة القوائم المالية للسنوات الثلاثة محل الدراسة 96
خلاصة الفصل..... 98
الخاتمة..... 100
قائمة المراجع..... 106
الملاحق
الملخص



قائمة الجداول

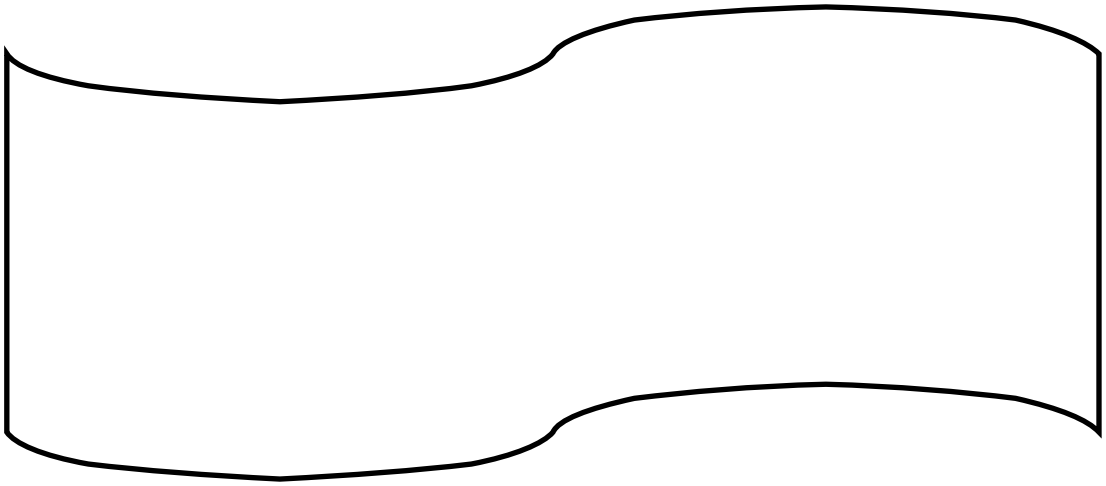
رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	أسس القياس المحاسبي	15
(1-2)	البنود النقدية وغير النقدية	39
(1-3)	توزيع عمال المؤسسة التجارية لديفاندوس وحدة جيجل	66
(2-3)	تعديل القيمة المحاسبية الصافية للاستثمارات ومخصصات الإهتلاكات لسنة 2014	69
(3-3)	تعديل القيمة المحاسبية الصافية للاستثمارات ومخصصات الإهتلاكات لسنة 2015	72
(4-3)	تعديل القيمة المحاسبية الصافية للاستثمارات ومخصصات الإهتلاكات لسنة 2016	76
(5-3)	تعديل تكلفة البضاعة المباعة لسنة 2014	79
(6-3)	تعديل تكلفة البضاعة المباعة لسنة 2015	79
(7-3)	تعديل تكلفة البضاعة المباعة لسنة2016	79
(8-3)	حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة2014	81
(9-3)	حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة2015	83
(10-3)	حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة2016	85
(11-3)	جدول حسابات النتائج المعدل من وحدة النقد الإسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2014	87
(12-3)	جدول حسابات النتائج المعدل من وحدة النقد الإسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2015	89
(13-3)	جدول حسابات النتائج المعدل من وحدة النقد الإسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2016	90
(14-3)	الميزانية المعدلة من وحدة النقد الإسمية إلى وحدة النقد الثابتة لسنة 2014	92
(15-3)	الميزانية العدلة من وحدة النقد الإسمية إلى وحدة النقد الثابتةلسنة 2015	93
(16-3)	الميزانية المعدلة من وحدة النقد الإسمية إلى وحدة النقد الثابتة لسنة 2016	95
(17-3)	تعديل ميزانيتيسنة 2014 و 2015 حسب و	97

	حدة النقد الثابتة لنهاية 2016	



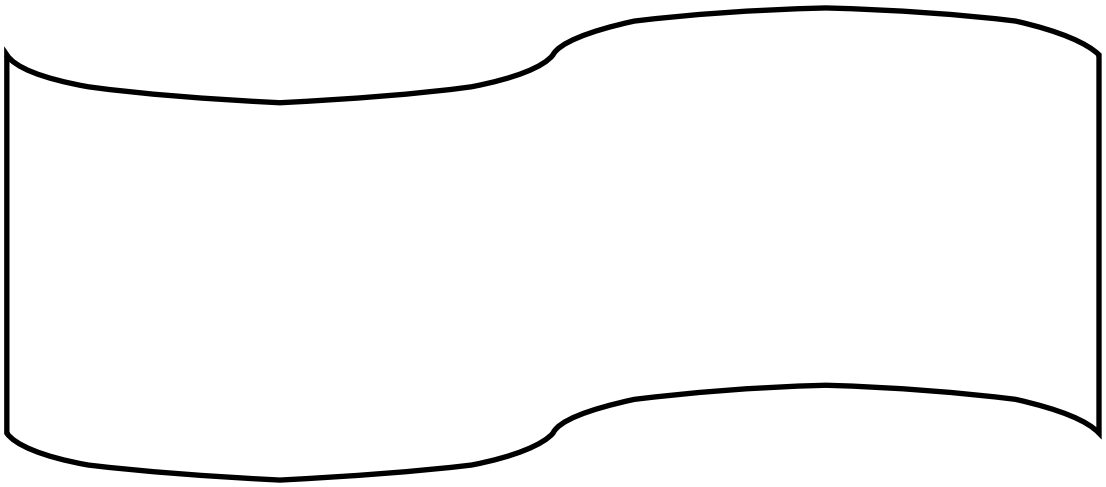
قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمؤسسة لديفاندوس التجارية وحدة جيجل	63



قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
الملحق 01	les indices des prix de la consommationau niveau national
الملحق 02	tableau d’investissement et des amortissements 2014
الملحق 03	tableau d’investissement et des amortissements 2015
الملحق 04	tableau d’investissement et des amortissements 2016
الملحق 05	état récapitulatif tableau des stocks 2014
الملحق 06	état récapitulatif tableau des stocks 2015
الملحق 07	état récapitulatif tableau des stocks 2016
الملحق 08	tableau des comptes de résultatsau 31 décembre 2014
الملحق 09	tableau des comptes de résultats au 31 décembre 2015
الملحق 10	tableau des comptes de résultats au 31 décembre 2016
الملحق 11	bilan au 31 décembre 2014
الملحق 12	bilan au 31 décembre 2015
الملحق 13	bilan au 31 décembre 2016



واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي، واختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير المصداقية 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 خصوصا أن كل طريقة من تلك الطرق سوف يؤدي إتباعها للوصول إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية في القوائم المالية باختلاف طريقة القياس.

ولقد عانت البيئة الاقتصادية لكثير من الدول من مشكلة التضخم، ظاهرة تعددت وتنوعت تفسيراتها وأسبابها وبالمقابل تعددت آثارها البالغة على المستوى الاقتصادي والاجتماعي، حيث أن أغلب المفكرين الاقتصاديين ردوها إلى كونها ظاهرة تنتج عن الإفراط النقدي تظهر نتائجها في ارتفاع المستوى العام للأسعار وتنعكس آثارها في انخفاض القوة الشرائية للنقود، ممّا يدفع إلى إضعاف ثقة الأفراد في العملة الوطنية ويسعون للتخلص منها بشتى الطرق، و عن مايترتب عن ذلك كله عجز النقود عن أداء دورها في الاقتصاد المتمثل في دورها كمخزن للقيمة، وتبقى في ظل كل هذه التغيرات مجرد أداة للتبادل والوفاء بالديون.

وبالإضافةللآثار المتعددة لظاهرة التضخم اقتصاديا واجتماعيا،فإن لها تأثيرات على المحاسبة كذلك ، حيث أنه تعد النقود الوحدة الأساسية للقياس المحاسبي، ففي ظل افتراض ثبا ت الوحدة النقدية الذي يرتكز عليه مبدأ التكلفة التاريخية، تعد مختلف عناصر القوائم المالية وفق القيمة الملتزم بدفعها في تاريخ الحيازة دون النظر إلى التقلبات الواقعة على قيمة الوحدة النقدية هذا ما يجعل الأرقام الواردة بالقوائم المالية أرقاما تاريخية مضللة بعيدة كل البعد عن القيم الجارية والحقيقية لها، ممّا ينعكس سلبا على موضوعية ومصداقية وملائمة المعلومات المالية والمحاسبية المعروضة.

إذن نتيجة لأثار التضخم على مستوى المحاسبة، تعددت الدراسات الأكاديمية حول هذه الظاهرة من أجل تحديد ماهيتها وأسبابها ، ومعرفة مختلف آثارها على القياس المحاسبي لمحاولة تجنبها ومعالجتها ، من خلال انتهاج طرق محاسبية بديلة تأخذ تغير القوة الشرائية للنقود بعين الاعتبار مثل طريقة التكلفة الجارية أو من خلال التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتةوكذلك طريقة التكلفة الجارية مع وحدة النقد الثابتة.

أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في أهمية القياس في المحاسبة فهو يعتبر أهم خطوة لإعداد القوائم المالية مقاسة بدقة ووضوح وبالتالي الاستفادة أكثر من هذه المعلومات لمستخدمي القوائم المالية (المسيرين، الملاك، المستثمرين، الضرائب ....)

ومع كل هذه الظروف (التغيرات في الأسعار، عدم وجود أسواق مالية نشطة، انفتاح الاقتصاد الوطني على الخارج، السير نحو الممارسات المحاسبية الدولية ....إلخ) كلها زادت من أهمية القياس المحاسبي.**أهداف البحث:**

يرمي هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

1_ التعرف على أثر التضخم حول مدى مصداقية وعدالة إعداد القوائم المالية.

2_معرفة الطريقة المحاسبية البديلة التي تمكن من إزالة أثار التضخم بطريقة فعالة ومدى توفيرها لمعلومات محاسبية أقرب إلى الواقع وأكثر ملائمة من تلك المقدمة في ظل مبدأ التكلفة التاريخية.

3_ بحث إمكانية استعمال بدائل أخربللتكلفة التاريخية مع إجراء دراسة تطبيقية لمعرفة مدى إمكانية ونجاعة تطبيق نماذج محاسبية أخرى وملائمتها في تحقيق أهداف القوائم المالية.

وعلى ضوء ما استعرضنا نقوم بطرح الإشكاليةالتالية:

ما هو بديل القياس المحاسبي الأقرب للواقع الاقتصادفي ظل حالة التضخم؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع قمنا بصياغة **الأسئلة الفرعية** التالية:

1_ ما مدى موثوقية المعلومات المحاسبية المعروضة ضمن القوائم المالية المعدّة حسب مبدأ التكلفة التاريخية في ظل حالات التضخم؟

2_ما هي الأساليب التي يمكن من خلالها استبعاد أثر التضخم على القوائم المالية؟ وما مدى فاعليتها في ذلك؟

3_هل تؤدي طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثاب تةفي مؤسسة لديفاندوس التجارية وحدة جيجل إلى إعداد قوائم مالية موضوعية تعكس واقع المؤسسة؟

الفرضيات:

من خلال الأهداف المرجوة من هذا البحث سنحاول صياغة الفرضيات التي يتم من خلالها اختبار مختلف الأسئلة الفرعية والمتمثلة فيما يلي:

1_ الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى تشويه الدخل وتوزيع أرباح صورية.

2_يمكن استبعاد أثار التضخم على القوائم المالية من خلال تعديل التكلفة التاريخية وفق وحدة النقد الثابتة أو من خلال الأساليب البديلة المتمثلة في القيمة الجارية والقيمة الجارية وفق وحدة النقد الثابتة.

3_ تؤدي طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة في مؤسسة لديفاندوس التجارية وحدة جيجل إلى إعداد قوائم مالية موضوعية تعكس واقع المؤسسة.

منهج البحث:

اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي في إبراز مفهوم القياس المحاسبي وشرح أهم بدائله، والبحث في علاقة التضخم النقدي بالقوائم المالية، ومعالجة القوائم المالية للمؤسسة موضوع الدراسة من آثار التضخم.

أسبابلختيار موضوع البحث:

تتجلى مبرراتنا لاختيار هذا الموضوع فيما يلي:

1_ التعرفعلى الآثار البالغة لتجاهل ظاهرة التضخم على صحة القوائم المالية وما يصاحب ذلك من تضليل لمستعملي هذه القوائم نتيجة الاعتماد على الأسس التقليدية في التقييم المحاسبي لبنود القوائم المالية.

2_تزايد اهتمام الجهات المهنية بمشكلة التضخم في المحاسبة والذي يعتبر موضوع مهم نتيجة التغيرات المستمرة في الأسعار.

3_ ارتباط الموضوع المدروس بتخصص الدراسة (دراسات محاسبية وجبائية معمقة).

حدود البحث:

تهتم هذه الدراسة بشكل عام بالقياس المحاسبي وبدائله في ظل ارتفاع الأسعار بشكل خاص، وبتعدد بدائل القياس المحاسبي يكون الإشكال المطروح أي بديل نستخدم، وعلى أي أساس يتم اختيار البديل المناسب لذلك.

الحدود المكانية: تحاول هذه الدراسة إسقاط الجانب النظري على المؤسسة التجارية لديفاندوس وحدة جيجل التي تأخذ بمفهوم القياس المحاسبي وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في المؤسسة التجارية لديفاندوس وحدة جيجل.

الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية في اقتصار الدراسة التطبيقية على معالجة القوائم المالية لأحداث السنوات المالية الأخيرة (2014، 2015، 2016) للمؤسسة التجارية لديفاندوس وحدة جيجل باعتماد طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة نظرا لعدم إمكانية تطبيق القيم الجارية.

الدراسات السابقة:

1 دراسة مدحت فوزي عليان وادي، " **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية الفلسطينية (دراسة تحليلية تطبيقية)**" ،مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلاميةفي غزة،2006 .

هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن الأسلوب الملائم لإظهار أثار التضخم على القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية في فلسطين، وكان هذا من خلال اختيار تطبيق أسلوب التكلفة الإستبدالية على إحدى الشركات الصناعية، وتمت المقارنة بين هذه الطريقة وطريقة التكلفة التاريخية لمعرفة الآثار الناجمة عند أخذ تغيرات الأسعار في الاعتبار، وقد توصلت إلى النتائج التالية :

ـ وجود فروق جوهرية بين اعتماد التكلفة التاريخية وبين نموذج التكلفة الإستبدالية، حيث أن النموذج الأول يؤدي إلى إظهار قوائم مالية مضللة وغير مطابقة للواقع، مما يستدعي ضرورة إظهار وتصحيح أثاره.

ـ هناك أثار عديدة للتضخم على الشركة محل الدراسة، تتمثل في وجود أرباح صورية، دفع ضرائب مضخمة، هلاك تدريجي لرأس المال، الإهتلاك المجمع لا يكفي لاستبدال الأصول الثابتة .

ـ اقترحت الدراسة تطبيق نموذج التكلفة الإستبدالية في قوائم إضافية تقدم إلى جانب القوائم المعدّة على أساس التكلفة التاريخية .

2 -دراسة بدوي إلياس، " **دور تطبيق النظام المحاسبي المالي(SCF) وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS) في معالجة أثر التضخم على القوائم المالية** "، مذكرة ماجستير فيالعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2012/2011 .

وتدور هذه الدراسة حول أهمية تبني أو إتباع المعايير المحاسبية الدولية عند تقييم وتسجيل بنود القوائم المالية بهدف نشرها وعرضها و أهمية المخرجات المالية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية .

فنجد الباحث في نهاية بحثه خَلُص إلى:

_الأهمية البالغة للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالية التي تسعى إلى توحيد المبادئ والمفاهيم المحاسبية على المستوى الدولي .

_ ضرورة الأخذ بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية التأثير الواضح والبارز الذي يلعبه للتضخم على مدى دلالة ومصداقية القوائم المالية وأن تجاهل هذا الأخير يؤدي إلى إظهار قوائم مالية لا تعكس الوضع الحقيقي أو الصحيح للمؤسسة .

وما يميز دراستنا هذه عن الدراسات السابقة هو أنها حاولت الإلمام بجميع بدائل القياس المتاحة في المحاسبة كل على حسب خصائصه ومنهجيته في معالجة هذه النقطة المهمة و المتمثلة في قياس بنود القوائم المالية.

هيكل البحث:

لغرض دراسة هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة فصول تسبيقا بالمقدمة التي تتضمن العناصر المتفق عليها منهجيا.

الفصل الأول:"القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية في ظل ارتفاع الأسعار"

تطرقنا في المبحث الأول إلى مدخل للقياس المحاسبي والمعايير والأسس التي تحكمه، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه إلى مدخل للتكلفة التاريخية ومبرراتها، في حين تم تخصيص المبحث الثالث إلى أثر التضخم على القوائم المعدّة وفق مبدأ التكلفة التاريخية، وختمنا هذا الفصل بموقف مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** من مشكلة التضخم في المحاسبة.

الفصل الثاني: "طرق استبعاد أثارالتضخم على القوائم المالية"

تناولنا في هذا الفصل في مختلف بدائل القياس المحاسبي المتعارف عليها فقمنا في المبحث الأول بعرض طبيعة التغيرات السعرية والتمييز بين البنود النقدية وغير النقدية، أما المبحث الثاني فتناول نموذج التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة ويضم مفهومها والتعديل بطريقة التكلفة التاريخية المعدلة، كما أدرجنا في الأخير تقييما لنموذج التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة (المزايا والانتقادات).

أما المبحث الثالث في هذا الفصل فعرضنا فيه نموذج القيمة الجارية والذي يضم كل من نموذج تكلفة الاستبدال، نموذج القيمة الحالية، نموذج صافي القيمة البيعية ونموذج القيمة العادلة، في حين تم تخصيص المبحث الرابع إلى نموذج القيمة الجارية مع وحدة النقد الثابتة والمتضمن مفهومها وتقييم هذا النموذج (المزايا والانتقادات).

الفصل الثالث: "معالجة القوائم المالية للمؤسسة التجارية لديفاندوس من أثار التضخم"

تم تخصيص هذا الفصل لدراسة حالة من خلال اختيار المؤسسة التجارية لديفاندوس لإسقاط الدراسة النظرية على هذه الوحدة من خلال عرض وتقديم المؤسسة التجارية لديفاندوس وحدة جيجل في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فيتم فيه تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثاب تة على القوائم المالية لهذه المؤسسة.

صعوبات الدراسة :

- قلة المراجع فيما يخص بعض طرق أو بدائل القياس المحاسبي .
- اختلاف تسميات و تصنيفات بدائل القياس المحاسبي في كل من كتب المشارقة وكتب الغرب.

I - القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية في ظل ارتفاع الأسعار

تمهيد

I-1-مدخل للقياس المحاسبي

I-2-مدخل للتكلفة التاريخية

I-3- أثر التضخم على القوائم المالية المعدة بالتكلفة التاريخية

I-4-موقف مجلس معايير المحاسبة الدولية من مشكلة التضخم في المحاسبة

تمهيد:

يعتبر التضخم وما يصاحبه من ارتفاع الأسعار وانخفاض القوة الشرائية للنقود سمة من السمات المميزة للعصر الحديث،كما له أثارا سلبية على مصداقية المعلومات المحاسبية،لهذا فقد تعرض منهج التكلفة التاريخية في الآونة الأخيرة للعديد من الانتقادات كونه لايحقق الهدف الأساسي للقوائم المالية،فالتكلفة التاريخية التي تعتبر وحدة للقياس في النموذج المحاسبي التقليدي تؤدي في فترات التضخم إلى صافي ربح غير حقيقي ومركز مالي غير معبر عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة .

إذن فهناك من يرى بعدم جدوى التكلفة التاريخية كمبدأ للقياس حيث لا تعطي الصورة الحقيقية للقوائم المالية للمؤسسة ، هذه الأخيرة التي تعتبر واجهة المؤسسة والتي تهدف إلى عرض المعلومات المتعلقة بالموقف المالي،نتائج الأعمال،والتغيرات في المركز المالي،من أجل استخدام هذه المعلومات في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية لمستخدمي هذه القوائم المالية،بالإضافة إلى ذلك فإن القوائم المالية تعكس قدرة الإدارة في الحفاظ وإدارة أصول المشروع وأساليب توظيفها ، وللإلمام أكثر بهذا الموضوع وجوانبه سوف نتناول في هذا الفصل الجوانب التالية :

- مدخل للقياس المحاسبي.
- مدخل للتكلفة التاريخية.
- أثر التضخم على القوائم المالية المعدة بمبدأ التكلفة التاريخية.
- موقف مجلس المعايير المحاسبية الدولية من مشكلة التضخم في المحاسبة .

I-1-مدخل للقياس المحاسبي:

تعتبر المحاسبة أداة خدمية فهي تعالج الأحداث المالية للمؤسسة وتقدم دوريا قوائم مالية أساسية لمستخدميها،وهذه القوائم تعتبر نتاج القياس المحاسبي،كما أن عملية القياس المحاسبي محكومة بفروض ومبادئ ومحددات والكثير منها يعاني من عيوب مما زاد من تفاقمك ظاهرة تحيز القياس المحاسبي .

I-1-1-مفهوم القياس المحاسبي:

تعتبر عملية القياس بالمفهوم العلمي حديثة النشوء فأول من أشار إليها المحاسب ماتيسيش(**Mattessich**)عام 1959 وتلاه بعض المحاسبين منهم هومبركر(**Homberger**)،شامبيرس(**Chambers**)،بيرمان(**Biermen**)و إيجيري(**Ijiri**).

I-1-1-1-تعريف القياس المحاسبي:

لقد وردت العديد من التعاريفوالمفاهيم الخاصة بعملية القياس المحاسبي ولعل أهم ما جاء في هذا المجال مايلي:

التعريف الأول :لقد عرف (**Steven**) القياس كما يلي "يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي".[1]

التعريف الثاني :في حين عرفه كولربقوله:"القياس عبارة عن تحديد نظام بقيم لنتائج خطة استقصاء أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية" [2]

أما من بين التعاريف الخاصة بالقياس المحاسبي مايلي :

التعريف الأول :أما القياس المحاسبي فينسب أول تعريف علمي له لـ (**Campell**)الذي عرفه بما يلي: "يتمثل القياس المحاسبي بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناءا على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .[3]

التعريف الثاني :ونجد أيضا من بين التعاريف التي قدمت في تعريف القياس المحاسبي أنه : "تقييم الأحداث الناتجة عن أداء نشاط معين والمرتبطة به داخل الوحدة المحاسبية مع بيان أثر تلك الأحداث على

---

[1]إبراهيم خليل حيدر السعدي، **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 21، 2009، ص 10 .

[2]فضل كمال سالم، **مدى أهمية القياس و الإفصاح عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على اتخاذ القرارات المالية** مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 93 .

[3]حسين عبد الجليل، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**، مذكرة ماجستير، الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2010، ص17 .

قائمتي الدخل والمركز المالي".[1]

التعريف الثالث :أما القياس المحاسبي بموجب معايير المحاسبة الدولية هو: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية والتي تظهر في القوائم المالية والتقارير المالية للمؤسسة ".[2]

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

I-1-1-2- أهمية القياس المحاسبي:

تنبع أهمية القياس المحاسبي بأنه جوهر المحاسبة وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة وتزداد أهمية القياس من خلال اعتماد عمليتي التحقيق والتقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عملية القياس،كما يؤدي القياس في الفكر المحاسبي دور متعاظم في تحديد محتوى وأساليب إعداد وعرض البيانات والمعلومات الخاصة بأنشطة الوحدة الاقتصادية.[3]

I-1-1-3- أهداف القياس المحاسبي:

يسعي القياس المحاسبي إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها : [4]

أ_ التعبير عن الأحداث والظواهر الاقتصادية في الوحدات الاقتصادية بوحدة قياسمناسبة هي النقود.

ب_ القيام بقياس الأصول التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية والالتزامات المترتبة على ما تملكه الوحدة الاقتصادية.

ج_ التعرف على التغيرات التي تطرأ على أصول وخصوم وحقوق ملكية الوحدة الاقتصادية بين الفترة المالية و الأخرى وربط هذه التغيرات بفترة زمنية محددة .

د_ يحدد أرباح المنشأة الاقتصادية و الموقف المالي للمنشأة.

---

[1] رولا كاسر لايقة، **القياس والإفصاح في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار**، مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، 2007، ص95 .

[2] سعيدي سياف حنان، **القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية**، مذكرة ماجستير، في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة -2-، 2014، ص 61 .

[3] محمد معتصم إبراهيم، إسماعيل محمد نجيب، **بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشات الصناعية**، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد 16، 2015، ص 139 .

[4] نفس المرجع السابق،ص 140 .

I-1-1-4- خصائص عملية القياس المحاسبي :

تتمثل أهم خصائص عملية القياس المحاسبي فيما يلي :

أ-الخاصية محل القياس :

حيث ينصب هذا على خاصية معينة لشيء معين،والذي قد يكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه مثلا.[1]

ب-تحديد نوع المقياس المناسب و وحدة القياس المناسبة لعملية القياس :

يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس،فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس ،فالمقياس المناسب لهذا الفرض هو مقياس اسمي،أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين أصليين فعلا فالمقياس المناسب هو مقياس ترتيبي،وإذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث المالي فحينئذ يستخدم مقياس نسبي .[2]

ج-الشخص القائم بعملية القياس :

والذي يعتبر من أهم عناصر القياس في عمليته لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر مقاييس الموضوعية .[3]

I-1-2- معايير القياس المحاسبي :

لقد حاولت مختلف الاتحادات والجمعيات المهنية بوضع معايير للقياس المحاسبي،لتحقيق أهداف القوائم المالية بما يتلاءم مع خصائصها النوعية.

---

[1] زين عبد المالك، **القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2014 /2015، ص 49 .

[2] محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، ط2، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2008 ، ص 132 .

[3] زين عبد المالك، مرجع سبق ذكره، ص 49 .

ومن أهم هذه المعايير تلك التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية لسنة 1966، وتتمثل هذهالمعايير فيما يلي :[1]

❖ **الصلاحية للغرض المستهدف منها :**

يقتضيهذاالمعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيت قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تباينا شديدا،فإن الأمر يقتضي –تطبيقا لهذه المعايير – افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من يستفيدون عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح و إظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي .

❖ **القابلية للتحقق منها :**

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

❖ **الالتزام بالموضوعية :**

تعنيالموضوعية في التطبيق والممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصي بقدر الإمكان،والاستناد إلى مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية والموضوعية بهذا المفهوم هي توأم التحقق ووجهة الأخر،ويطلق عليها في كثير من الأحيان قاعدة وجود الدليل الموضوعي، ويعني مدلول الموضوعية من وجهة نظر الجمعية أن لا المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى،الأمر الذي يتعين أن تكون هذه المعلومات واقعية،ويمكن التأكد من شروط الموضوعية في المحاسبة .

---

[1] بدوي إلياس،**دور تطبيق النظام المحاسبي المالي (SOF) وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS) في معالجة أثر التضخم من القوائمالمالية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011 / 2012، ص 88 .

-عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه أحد المحاسبين،فإن وصلوا إلى النتائجنفسها فهذا يدل على حياد المحاسب وعدم تدخله في النتائج .

-اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية .

❖ **القابلية للقياس الكمّي :**

جرتالعادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المالية، وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانيةاستخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها،وذلك بسبب اختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها،ولما كان الالتزام بالقياس النقدي يؤدي في كثير من الأحيان إلى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقاييس كمّية أخرى،وتكون في العادة بيانات ومعلومات لازمة لإيضاح وعلاج التشوهات الناتجة عن الاعتماد على القياس النقدي دون غيره، فإن هذا المعيار قد امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية،إلى التعامل في كل البيانات التي يمكن قياسها كمّيا، وإنتاج كل المعلومات التي يمكن قياسها كمّيا، بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقديا.

ورغم ذلك ما زالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على القياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمّية.

I-1-3-أسس القياس المحاسبي :

ويمكن تلخيص أهم أسس القياس المحاسبي في الجدول التالي :

الجدول رقم (1-1) :أسس القياس المحاسبي

أسس القياس	الأصول	الالتزامات
التكلفة التاريخية	تسجيل الأصول بقيمة النقدية أو مايعادلها المدفوعة، أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها في تاريخ اقتنائها .	تسجيل الالتزامات بقيمة المتحصلات المستعملة في مقابل التعهد أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل بمبلغ النقدية أو مايعادلها المتوقع سدادها للوفاء بالالتزام في دورة النشاط العادية).
التكلفة الجارية	تسجيل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها التي كان سيتم دفعها إذا تمّ اقتناء أصل مشابه أو معادل حاليا	تسجيل الالتزامات بالقيمة غير المخصومة، أو مايعادلها التي تكون مطلوبة لسداد التعهد حاليا.
القيمة القابلة للتحقق	تسجيل الأصول بقيمة النقدية أو مايعادلها،الذي يمكن حاليا الحصول عليها عن طريق بيع الأصل في ظل التخلص منه بشكل منظم .	تسجيل الالتزامات بقيمة تسويتها بمعنى القيم غير المخصومة للنقدية أو ما يعادلها، المتوقع دفعها للوفاء بالالتزامات في دورة النشاط العادية .
القيمة الحالية	تسجيل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتوقع أن تتولد من الأصل في دورة النشاط العادية .	كما تسجل الالتزامات بالقيمة المخصومةالحالية لصافي التدفقاتالنقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية الالتزامات في دورة النشاط العادية.

المصدر:فريد زعرات، **معالجةالقوائم الماليةمن أثر التضخم وفقالمعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب،البليدة، نوفمبر 2009، ص102

نلاحظ من هذه الأسس أنها لم تتضمن القيمة العادية بالرغم من التوسع في استخدامها في معايير التقارير المالية الدولية، وذلك لأن مفهوم القيمة العادلة قد يعني أحد أسس القياس السابقة، وهي قيمة اجتهادية يتم تحديدها وفقا لما يعتقد أنه يمثل بعدالة قياسا لقيمة بند معين.

I-2-مدخل للتكلفة التاريخية :

تعتبر التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية ولهذا سنحاول التطرق إليها و الإحاطة بأهم جوانبها من خلال مايلي :

I-2-1-مفهوم التكلفة التاريخية :

لايوجد اتفاق بين المحاسبين والمهنيين على تعريف موحد لمفهوم التكلفة التاريخية فمن بين التعاريف التي قدمت في هذا المجال مايلي :

التعريف الأول :يمكن تعريف التكلفة التاريخية بأنها:"تلك القيمة التي تسجل بها السلع وقت دخولها إلى ممتلكات المؤسسة،فهي عبارة عن قيمة واحدة تأسست بناءا على مبادلة حقيقية .

التعريف الثاني: يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية وأحيانا يسمى مبدأ التكلفة الأصلية،المبدأ المقبول عموما والمطبق في الحياة العملية من قبل المحاسبين والمدققين،فهم يرون أن التكلفة التاريخية تمثل عادة أفضل قياس محاسبي للسلع والخدمات وباقي أصول المنشأة، بحيث يتم إعداد القوائم المالية وفق التكلفة الحقيقيةلذلك تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها (مراجعتها أو تدقيقها) وموضوعيتها فالأسعار محددة ومعروفة عند حدوث الصفقات و مؤيدة بمستند ووثائق (مثلا بالفواتير).[1]

التعريف الثالث :كما تعني التكلفة التاريخية القيمة عند الشراء (المبلغ المتبادل بين الطرفين يوم الشراء والبيع) وهي قيمة سوقية عادلة وقت الشراء .[2]

يتم حسب طريقة التكلفة التاريخية إثبات أصول والتزامات المنشأة حسب السعر التبادلي الفعلي والممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام .[3]

---

[1] رضوان حلوة حنان وأخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان،الأردن، 2004، ص 38 .

[2] حيدر محمد على بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص115.

[3] محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 46 .

I-2-2- مبررات التكلفة التاريخية :

يستند القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية إلى مبررات ومبادئ وفروض محاسبية يمكن أن تعد بمثابة حجج لمؤيدي هذا المبدأ، ونذكر منها مايلي :[1]

أ-إمكانية التحقق من بيانات التكلفة التاريخية لأنها ترتكز على إثباتات موضوعية خالية من الحكم الشخصي ولأنها نتجت عن عملية مبادلة حقيقية الأمر الذي يوفر لنا درجة أكبر من الموضوعية ووجود موثوقية عالية فيها وبالتالي إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية .

ب- فرض استمرارية النشاط والذي يقضي بأن المؤسسة في حالة استمرار بأعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة، وبالتالي لا تستخدم القيم الجارية للأصول، إلا في حالة واحدة فقط هي حالة التصفية .

ج- مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلا طبقا للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي .

د- يقوم أساس التكلفة التاريخية على مبدأ الثبات الذي يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة لأخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار .

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

و- مبدأتحقق الإيرادات والذي يقضي طبقا لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول و الخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف أخر.

ز- 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 وأخر الفترة المحاسبية .

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

ط- تبين التكلفة التاريخية المكاسب والخسائر الحاصلة نتيجة البيع وتسوية الالتزامات حتى وإن كان البيع والتسوية ليس الحدث الذي أنشأ المكاسب والخسائر .

ي - لا يسمح هذا المبدأ بتغيير مبلغ الأصل إلا بشروط قانونية مما يمنع إمكانية التلاعب في أصول

---

[1] يوسف محمد جربوع، **أساس التكلفة التاريخية بين التأييدوالانتقادات الموجهةإليها**، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد 1، ديسمبر، 2001،ص 02.

المؤسسة .[1]

I-2-3-تقييم مبدأ التكلفة التاريخية :

لقي مبدأ التكلفة التاريخية تعارض من قبل المحاسبين والمهنيين بين التأييد والرفض ويمكن تلخيص ذلك فيما يلي :

I-2-3-1- مزايا استخدام مبدأ التكلفة التاريخية :

هناك كثير من الأسباب التي تدعم وجهة نظر المنادين والمؤيدين لعدالة مبدأ التكلفة التاريخية والتي تتمثل في المزايا التالية :[2]

-أن التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل.

-تستند التكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليس افتراضية.

-إن العمليات التي وقعت عند امتلاك الأصل أو نشوء الالتزام،هي أكثر موثوقية بسبب وجود مايؤيد تلك الأحداث من سندات إثبات .

-مبدأ التكلفة التاريخية يتلاءم مع الإطار الفكري للمحاسبة بما يشتمل عليه من فروض ومبادئ محاسبية مقبولة عموما،لاسيما فرض الموضوعية الذي يتيح إمكانية التحقق من صحة دقة البيانات التاريخية مثبتة في الدفاتر.

-يتماشى مبدأ التكلفة التاريخية مع فرض الاستمرارية الذي يفترض أن الوحدة المحاسبية ستستمر في نشاطها و عملياتها التشغيلية إلى أجل غير محدود .

-يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدأ الثبات النسق، بحيث تبقى الأصول مقومة بتكلفتها التاريخية من فترة إلى أخرى، بصرف النظر عن تغيرات الأسعار الطارئ خلال تلك الفترات.

-إن مبدأ التكلفة التاريخية ينسجم مع مبدأ تحقق الإيرادات بحيث لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا بعد تحققه فعلا خلال عملية تبادل فعلية حدثت مع طرف خارجي.

-مبدأ التكلفة التاريخية يتوافق مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات بحيث تتم مقارنة الإيرادات المكتسبة خلال الفترة المحاسبية،مع تكلفة الحصول على هذه الإيرادات المستندة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية.

---

[1] عمر دلييمي، **أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، 2008 / 2009، ص 80 .

[2] صالح حواس،**التوجه الجديد نحو معاييرالإبلاغ المالي الدولية**،أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر، 2008، ص ص 108،109.

-يتناسب مبدأ التكلفة التاريخية مع فرض وحدة القياس النقدي كأساس لتعبير عن الكميات والمقادير الخاصة بعناصر القوائم المالية .

I-2-3-2- انتقادات التكلفة التاريخية :

وبالرغم مما يحتويه مبدأ التكلفة التاريخية من مزايا وموثوقية في استعماله كأساس للقياس المحاسبي إلاأنه تعرض لعدة انتقادات من قبل الباحثين والمحاسبين ومستخدمي المعلومات المحاسبية حول محدودية فائدة التقارير المالية المستخلصة في ظل تطبيق التكلفة التاريخية من بينها :

-عدم سلامة واتساق القياس المحاسبي حيث تتم مقابلة المصروفات بأسعار تاريخية مع الإيرادات بأسعار حالية والمنطق المحاسبي السليم يتطلب استخدام أساس واحد في المقابلة .[1]

-إن عملية احتساب الاندثار وفق التكلفة التاريخية في فترات ارتفاع مستويات الأسعار لا يحقق الهدف من احتساب الاندثار حيث لا يمثل قسط الاندثار مساهمة الأصل في عملية الإنتاج ولا يحقق للوحدة إمكانيةاستعاضة الأصل بأصل جديد مما يؤدي إلى نقص تدريجي في رأس المال المستثمر .[2]

-إن تأجيل الاعتراف بتغيرات قيم الأصول حيث يتم تحققها فعلا يؤدي إلى تداخل أنشطة الدورات المحاسبية فشراء أصل في دورة محاسبية وتستفيد منه دورة محاسبية لاحقا يتعارض مع مبدأ المقابلة ومع مسلمة الدورية التي تتطلب فصل أنشطة الدورات المحاسبية .[3]

-غياب المصداقية في التعبير عن التكاليف الحقيقية السائدة في السوق .[4]

-تؤثر سلفا على القياس المحاسبي وبالذات في ظل التضخم .[5]

-تخلق صعوبة عملية في تأمين عملية المقارنة بين المعلومات المحاسبية .[6]

I-3-أثر التضخم على القوائم المالية المعدة بمبدأ التكلفة التاريخية :

تعد القوائم المالية الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي فهي التي تنقل صورة مختصرة عن الأداء المالي والمركز المالي لأي وحدة اقتصادية، ونظرا لأهميتها يجب أن تكون هذه الأخيرة تحمل معلومات وبيانات ذات درجة عالية من المصداقية والموثوقية.

---

[1] عوض خلف دلف العيساوي، **الفرضيات و المبادئ و المحددات المحاسبية**، ط1، دار دجلة، عمان، الأردن، 2007، ص93 .

[2] المرجع السابق، ص 94 .

[3] نفس المرجع السابق .

[4] كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 190.

[5] المرجع السابق، ص 190 .

[6] نفس المرجع السابق .

I-3-1- مفهوم التضخم و قياسه :

إن استخدام مصطلح التضخم الاقتصادي متداول في كثير من الأحيان ورغم ذلك فإنه لا يوجد اتفاق بين الاقتصاديين بشأن تعريفه لأنه لا يمكن ربط هذه الظاهرة بعامل واحد فقط بل إنها تتصل بالكثير من العلاقات التي تربط بين العوامل والقوى المؤثرة في حركة المتغيرات الاقتصادية .

I-3-1-1- مفهوم التضخم:

إن من بين المصطلحات الاقتصادية الأكثر انتشارا وتداولا وحتى تأثيرا على الاقتصاد نجد مصطلح التضخم ولهذا سنحاول فيما يلي التطرق إلى أهم ما يتعلق به .

I-3-1-1-1- تعريف ظاهرة التضخم :

تعددت المفاهيم و التعاريف التي تناولت مفهوم التضخم فلقد عرف على أنه :ارتفاع غير طبيعي في المستوى العام للأسعار .

التعريف الأول : فقد عرفه مثلا كاردنير أكلي بأنه:"الارتفاع المستمر والمحسوس في المستوى العام للأسعار أو معدل الأسعار". [1]

كما عرفه روبنس بأنه: "ارتفاع غير منتظم للأسعار ".

وعرفه فلامان كذلك بأنه: "حركة الارتفاع العام في الأسعار".

التعريف الثاني : ولقد عرفهاجرالتضخمبأنه :"حالة يوجد فيها حركة تصاعدية مستمرة ولا وجود لرقابة مباشرة على الأسعار".[2]

التعريف الثالث: وهناك من يعرف التضخم بوصفه عملية الارتفاع المستمر في الأسعار أو ما يكافئها وهو عملية الانخفاض المستمر في قيمة النقود.[3]

إضافة إلى تعريف التضخم بارتفاع الأسعار يمكن كذلك أن يطلق مصطلح التضخم على حالات وظواهر أخرى من أهمها :

أ-الإفراط في إصدار النقود، وهو يشمل كل زيادة كبيرة في النقود المتداولة في الأسواق مما يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود،ويسمى هذا بتضخم العملة.[4]

---

[1] ضياء مجيد الموسوي، **الاقتصاد النقدي**، مطبعة النخلة، دار الفكر، ص 215 .

[2] وليد ناجي الحيالي، **دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة**، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 226 .

[3] محمد صالح العويشي، **اقتصاديات النقود والبنوك والمؤسسات المالية**، ط1، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2009، ص 287 .

[4] سعيد هتهات، **دراسة اقتصادية وقياسية لظاهرة التضخم في الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2005 / 2006، ص 28 .

ب- ارتفاع المداخل النقدية للأفراد بشكل غير مألوف أو ارتفاع عنصر من عناصر الدخل النقدي مثل الأجور،أو الأرباح ،ويدعى هذا النوع بتضخم الدخل.[1]

ج- ارتفاع تكاليف عناصر الإنتاج،وهو تضخم التكاليف.[2]

د- زيادة في كمية النقود بالنسبة لكمية السلع بالقدر الذي يكفي في زمن قصير لتحقيق ارتفاع كبير في الأسعار.[3]

التعريف الإجرائي: وبالرغم من تعدد التعاريف التي تناولت ظاهرة التضخم يمكن إعطاء تعريف شامل للتعاريف السابقة على أن التضخم هو كل زيادة في التداول النقدي يترتب عليه زيادة في الطلب الكلي الفعال عن العرض الكلي للسلع و المنتجات في فترة زمنية تؤدي إلى زيادة في المستوى العام للأسعار .

I-3-1-1-2- أسباب التضخم :

يمكن تلخيص أسباب التضخم في أربعة أسباب هي كالتالي :[4]

أ-تضخم سحب الطلب :

وهو سبب تقليدي يكون الطلب الكلي على السلع والخدمات أكبر من المعروض منها بحيث يكون تيار النقود أكبر من قيمة السلع المعروضة ممّا يدفع بالأسعار إلى الزيادة وذلك بسبب زيادة الإنفاق الكلي بأقسامه الثلاثة:استهلاكي،استثماري وحكومي .

ب- تضخم دفع التكاليف :

وهذا التضخم بسبب زيادة الأجور نتيجة لوجود نقابات عمال قوية تسبب ارتفاع أسعار المنتجات حيث أن أجور العمال تمثل نسبة كبيرة من تكلفة الإنتاج .

ج- التضخم المشترك :

قد ينشأ التضخم نتيجة سحب الطلب ودفع النفقة سويا،بمعنى أن ينشأ بسبب زيادة حجم النقود المتداولة،بدون تغير في حجم الإنتاج، وأن يتوافق ذلك مع زيادة في تكاليف عناصر الإنتاج من أجور وغيرها .

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 28 .

[2] نفس المرجع السابق .

[3] منير اسماعيل أبو شاو، أمجد عبد المهدي مساعدة، **نقود وبنوك**، ط1، مكتبةالمجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011 ، ص272 .

[4] مدحت فوزي عليان وادي، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائمالمالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، مارس 2006، ص 37 .

ولعلاج ذلك لابّد من إتباع توليفة من السياسات تكافح التوسع النقدي وتسعى إلى زيادة الإنتاجية والإنتاج في آن واحد .

ث- التضخم المستورد :

يعرف التضخم المستورد على أنه الزيادة المتسارعة والمستمرة في أسعار السلع والخدمات النهائية كالملابس الجاهزة والأطعمة والأحذية المستوردة من الخارج أي تستورد الدول وخاصة النامية هذا التضخم .

التضخم المستورد = (قيمة الواردات ÷ قيمة الناتج القومي الإجمالي) × التضخم العالمي .

I-3-1-1-3- أنواع التضخم :

يمكننا الاعتماد على عدد كبير من المعايير والأسس للتمييز بين الأنواع المتعددة والمختلفة للتضخم منها :[1]

أ-التضخم الطليق (المكشوف) :

يتسم هذا النوع من التضخم في ارتفاع واضح في الأسعار دون تدخل من قبل السلطات الحكومية للحد من هذه الارتفاعات أو التأثير فيها،حيث تتجلى مواقف هذه السلطات بالسلبية،مما يؤدي إلى تفشي هذه الظاهرة التضخمية، والتسارع في تراكمها فترتفع المستويات العامة للأسعار بنسبة أكبر من زيادة التداول النقدي للكميات النقدية المعروضة .

ب- التضخم المقيد (المكبوت) :

يتجلى هذا النوع من التضخم من قبل السلطات الحكومية في سير حركات الأثمان، فتحدد الدولة المستويات العليا للأسعار حتى تتعدى الحد الأقصى من ارتفاعاتها،فدور الدولة هنا يتمثل في منع استمرارية الارتفاعات السعريّة واستفحالها عن طريق إجراءات متعددة مثل تجميد الأسعار لمنعها من الارتفاع، الرقابة على الصرف تثبيت أسعار الفائدة ....

ج- التضخم الزاحف :

هو الارتفاع المتواصل للأسعار الذي يحدث على مدى فترة طويلة من الزمن نسبيا،أي أن هذا الارتفاع يكون بطيئا وفي حدود 2%سنويا.

---

[1] بلعزوز بن علي، **محاضرات في النظريات والسياسات النقدية**، ط2 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006 ، ص ص، 147 ، 148 .

د- التضخم الجامح :

هو أشد أنواع أثارا وضررا على الاقتصاد الوطني حيث تتولى ارتفاعات الأسعار دون توقف، وبسرعة قد تصل إلى 50%سنويا أو أكثر، فتفقد النقود قوتها الشرائية قيمتها كوسيط للتبادل ومخزن للقيم ممّا يدفع بالسلطات الحكومية إلى التخفيض من قيمتها وما يصحب ذلك من أثار سلبية على بعض المتعاملين الاقتصاديين أو التخلص منها بإبدالها بعملة جديدة .

I-3-1-2- قياس التضخم :

باعتراف جميع الخبراء فإنه ليس هناك مقياس دقيق لقياس التضخم ولا توجد كذلك طريقة موحدة لقياسه،إذ يمكن قياس التضخم من خلال ثلاث طرق مختلفة وهي :

أ-طريقة الأرقام القياسية :

يعرف الرقم القياسي للأسعار بأنه نسبة يمكن عن طريقها تحديد العلاقة بين القوة الشرائية لوحدة النقد في فترة زمنية معينة (تسمى بفترة أو سنة القياس) وقيمتها في فترة زمنية أخرى وذلك من خلال احتساب متوسط الأسعار لمجموعة معينة من السلع والخدمات في تاريخ معين (سنة مقارنة) ونسبته لمتوسط الأسعار لنفس المجموعة من السلع والخدمات في فترة أخرى (سنة الأساس)،وتتنوع الأرقام العامة المستخدمة لكن أكثرها شيوعا :[1]

الرقم القياسي لأسعار المستهلك:

ويرتبطهذا الرقم عادة بمعدلات التغير في نفقة المعيشة وذلك بالاسترشاد بالتغيرات الحادثة لسلعة سوقية من السلع والخدمات يتم اختيارها بأسلوب المعاينة الإحصائي .[2]

الرقم القياسي لأسعار الجملة:

وتستخدم أسعار السلع والخدمات في مرحلة الجملة،أي عند تبادل تلك السلع بين التجار،ومن تم يستخدم هذا الرقم القياسي لقياس التغيرات في النشاط التجاري باعتبار أن الأعمال التجارية تعد مؤشر ا هاما للنشاط الاقتصادي .[3]

---

[1] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية**، ط1، يترك للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 390 .

[2] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، من منشورات الأكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، 2007، ص 153 .

[3] عبد الله الطاهر، موفق على الخليل، **النقود و البنوك والمؤسسات المالية**، ط2، مركز يزيد للنشر، الكرك، 2006، ص ص 131 ، 132 .

الرقم القياسي للأسعار المرتبط بمعدل التغير الذي يحدث إلى إجمالي الناتج القومي:

ويعرف أيضا بالمخفض للناتج القومي الإجمالي و يعرف أيضا بالمخفض للناتج القومي الإجمالي:

ويعتبر المخفض أو المكمش الضمني مقياسا لأسعار كل السلع والخدمات النهائية في الاقتصاد القومي خلال مدة معينة .[1]

وهناك من يضيف ثلاث أرقام قياسية أخرى:[2]

الرقم القياسي لاسبيرالمرجح بكميات الأساس:

اقترح لاسبير في 1864 ترجيح الرقم القياسي بكميات فترة الأساس،ويحسب كما يلي :

$$\textbf{La spayes index} = \frac{\sum P1 \times Q0}{\sum P0 \times Q0} \times 100.$$

P1 :أسعار فترة المقارنة ، **Q0** : كميات فترة الأساس **،P0**: أسعار فترة الأساس

الرقم القياسي باش المرجح بكميات فترة المقارنة :

استخدم باش سنة 1874 رقما قياسيا لترجيح الأسعار، ولكن بكميات فترة المقارنة أي كما يلي :

$$\textbf{La paache index} = \frac{\sum P1 \times Q1}{\sum P0 \times Q1} \times 100$$

Q1 : كميات سنة المقارنة **،P0** : أسعار سنة الأساس **،P1**: أسعار سنة المقارنة .

ومنه فإن رقم باش **P** يعبر عن أثر تغير السعر كما لو أن الكميات في سنة المقارنة قد اشتريت في سنة الأساس .

الرقم القياسي الأمثل (رقم فيشر):

اقترح فيشر رقما قياسيا جديدا،عبارة عن الوسط الهندسي لكل من رقمي لاسبير و باش أي أنه الجدر التربيعي لحاصل ضرب رقم لاسبير و باش .

$$\textbf{Fisher index} = \sqrt{\left(\frac{\sum P1 \times Q0}{\sum P0 \times Q0} \times 100\right) \times \left(\frac{\sum P1 \times Q1}{\sum P0 \times Q1} \times 100\right)}$$

---

[1] كاظم علاوي كاظم الفتلاوي، حسين لطيف كاظم الزبيدي، **مبادئ علم الاقتصاد** ، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2013، ص 274 .

[2] سعيد هتهات، مرجع سبق ذكره، ص ص 221، 223 .

تستخدم الأرقام القياسية لإزالة أثر التضخم من كل الوحدات الاقتصادية كالإنتاج، الاستهلاك، الاستثمار .

ب- طريقة الفجوات التضخمية :

وتعتمد هذه الطريقة على قياس الفجوات التضخمية، وهي طريقة متأثرة بالتحليل الكينزي أو بمعنى أخر تقدير الفروق بين حجم السلع والخدمات المنتجة في الاقتصاد، وبين القوة الشرائية المتوافرة في أيدي المستهلكين والواقع أنه يمكن معالجة هذه الفروق من خلال علاقات الطلب الكلي أو الإنفاق، وهي عبارة عن الفرق بين فائض الطلب الكلي النقدي وبين حجم الناتج القومي الحقيقي أي أن:

الفجوة التضخمية = (ن – د)حيث أن الإنفاق النقدي الكلي يعادل :[1]

ن = ح + س + ث – و

حيث :

ن = الإنفاق الكلي أو الدخل القومي ، د = الدخل الحقيقي أو الناتج القومي

ح = الإنفاق الحكومي ، س = الإنفاق الاستهلاكي

ث = الإنفاق الاستثماري ، و = الواردات

ج- طريقة فائض المعروض النقدي :

وهي الطريقة التي يتبعها صندوق النقد الدولي وهي عبارة عن الفرق بين التغير في عرض النقود(السيولة) وبين التغير في الطلب على النقود (أي حجم ما يرغب الأفراد الاحتفاظ به من دخل حقيقي في شكل نقود) –عند أسباب ثابتة- وذلك خلال فترة زمنية معينة .[2]

I-3-2-مفهوم القوائم المالية ومكوناتها :

يعتبر إعداد وعرض القوائم المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية إلا أنها تعد نقطة البداية الملائمة لدراسة المحاسبة،فالقوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء المالي والمركز المالي لأي وحدة اقتصادية، ذلك أن تلك القوائم المالية في جوهرها هي

[1] عقيل جاسم عبد الله، **النقود والمصارف**، ط2، دار مجدلاوي للنشر، 1999، ص ص 183 ، 184 .

[2] تامر علوان المصلح، **علم الاقتصاد الجزئيوالكلي**، الطبعة العربية، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2014، ص ص 246 ،247 .

الناتج النهائي للعملية المحاسبية، وبالتالي فإن القارئ الذي يتفهم محتوى ومضمون تلك القوائم سوف يدرك أهمية الغرض من الخطوات الأولية، وهي تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية. [1]

I-3-2-1- مفهوم القوائم المالية :

التعريف الأول : تعرف القوائم المالية بأنها:"الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة.[2]

التعريف الثاني: تعد القوائم المالية وتقدم للمستخدمين الخارجيين من قبل العديد من المؤسسات حول العالم، ورغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وأخر إلا أن هناك فروقا بينها تتسبب فيها ربما ظروف اجتماعية وقانونية مختلفة، وبسبب ماتتصوره بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المختلفين للقوائم المالية عندما تخضع للمتطلبات الوطنية .[3]

التعريف الإجرائي : وعليه وممّا سبق يمكن القول أن القوائم المالية هي المنتج النهائي للنظام المحاسبي، حيث تعد هي الوسيلة الرئيسية التي من خلالها توصل المعلومات إلى الأطراف المعنية وتزودهم بمعلومات ضرورية ملائمة لأغراض التقرير المالي وتساعدهم في اتخاذ وترشيد القرارات الاقتصادية.

I-3-2-2-مكونات القوائم المالية:

تتكون القوائم المالية من العناصر التالية :

- قائمة المركز المالي (الميزانية).
- قائمة الدخل.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- قائمة التدفقات النقدية.
- الملاحق.

---

[1] أمين أحمد السيد لطفي، **إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية**، ط1، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية ، مصر، 2008، ص 77 .

[2] سيد عطا الله السيد، **التدريب المحاسبي والمالي**، ط1، دار الحرية، 2013، ص 191 .

[3] حواس صلاح، مرجع سابق، ص 180 .

I -3-2-2-1- قائمة المركز المالي (الميزانية) :

تتمثل هذه القائمة بالميزانية العمومية، حيث تتضمن الحسابات الحقيقية للمشروع التي يحتفظ بها النظام المحاسبي في نهاية الفترة المالية وتشمل ما يلي :[1]

أ_الأصول:

هي منافع مستقبلية متوقعة في المستقبل حصلت عليها الوحدة أو تخضع لسيطرتها نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية.

ب_ الالتزامات :

هي تضحيات بمنافع اقتصادية يحتمل حدوثها في المستقبل نتجت عن التزامات حالية تعهدت بمقتضاها الوحدة الاقتصادية أو تحول أصول أو تؤدي خدمات إلى وحدات أخرى في المستقبل نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية .

ج_ حقوق الملكية :

هي الحق المتبقي في أصول الوحدة الاقتصادية بعد خصم الالتزامات المستحقة عليها.

I-3-2-2-2- قائمة الدخل :

يطلق على هذه القائمة عدّة أسماء مختلفة فبجان ب قائمة الدخل هناك من يطلق عليها اسم قائمة المكاسب أو قائمة التشغيل، وهي قائمة تتضمن نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب والخسائر خلال فترة مالية معينة .

تعتبر قائمة الدخل من القوائم المالية التي بدأ ينظر إليها باهتمام متزايد، لا يقل أهمية عن قائمة المركز المالي إذ تقوم بتحقيق الميزات التالية: [2]

_ التعرف على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة.

_ التمييز بين صافي الربح التشغيلي و صافي الدخل.

_ التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء.

_ معرفة ربحية السهم الواحد.

_ تحديد أسعار الأسهم من خلال معرفة نتيجة قائمة الدخل.

---

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المتوسطة**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 26 .

[2] سليم بن رحمون، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، مذكرة ماجستر، جامعة محمد خيضر،بسكرة ،2013/2012 ،ص81.

_ التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها.

_ احتساب بعض النسب المالية مثل نسب الربحية.

I-3-2-2-3- قائمة التدفقات النقدية :

هي عبارة عن قائمة تزود بمعلومات نقدية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين الحاليين والمرتقبين، والمستخدمين الآخرين في تقدير المبالغ والتوقعات وحالة عدم التأكد للتدفقات النقدية المستلمة من الفوائد وتوابعها وكذلك المستلمة من المبيعات والتسديدات للقروض والأوراق المالية المستحقة وهذه التوقعات النقدية المستلمة تتأثر بقدرة المؤسسة على توليد النقدية الكافية لمقابلة التزامات عندما تستحق كذلك ، الاحتياجات النقدية الأخرى لاستخدامها في عمليات التشغيل ودفع المستحقات وأقساط القروض التي سوف تستحق .[1]

والهدف من إعداد هذه القائمة هو إعطاء المستعملين أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة (أو التدفقات) المالية،يتم إعدادها بطريقتين مباشرة وغير مباشرة .

وتبين قائمة التدفقات النقدية التدفقات الناتجة عن ثلاث أنشطة وهي الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية و الأنشطة التمويلية .[2]

I-3-2-2-4- قائمة التغيرات في حقوق الملكية :

أوجب المعيار **IAS(1)** "عرض القوائم المالية" المؤسسات بإعداد قائمة التغيرات في حقق الملكية كقائمة مستقلة و منفصلة عن القوائم الأخرى والهدف من هذه القوائم هو السماح لمستخدميه (المستثمرين) بتحليل تغير ثروتهم خلال الدورة المالية .[3]

ويمكن أن تنتج تغيرات حقوق الملكية خلال الدورة المالية من مصدرين للمعاملات :

_ المعاملات مع المساهمين (زيادة رأس المال، توزيعات أرباح الأسهم ....)

---

[1] سعيدي عبد الحليم، **محاولة إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014- 2015، ص 29.

[2] شناي عبد الكريم ،**تكييف القوائم المالية فيالمؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية** ، رسالة ماجستير ، جامعة باتنة ، 2008 / 2009 ، ص 54 .

[3] محمد قوادري، **قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر ، جويلية، 2010 ، ص 54 .

_ النتيجة المحققة الظاهرة بقيمة الدخل وغير الظاهرة، ويقصد بعناصر الأداء غير الظاهرة بقائمة الدخل مثل أثر التغير في طرق القياس، وبعض المعاملات الخاصة كالتحويلات بالعملات الأجنبية والتغير في القيمة العادلة للأدوات المالية وتحقق قائمة التغيرات في حقوق الملكية مجموعة من المزايا أهمها :

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها .
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة .
- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تمّ الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع .

I-3-2-5-الملاحق:

تعتبر الملاحق جزء لايتجز أ من القوائم المالية،إذ أن ها تحظى بأهمية بالغة لا يمكن تجاهلها أو التغاضي عنها، فهي تلعب دور مهم وبارز في تسهيل فهم وقراءة القوائم المالية التي تعتبر نتاج المعلومات والعمليات المحاسبية.

وحسب المعيار **ASI (1)** عرض القوائم المالية تهدف الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية إلى :[1]

-تقديم معلومات عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من طرف المؤسسة في إعداد القوائم المالية ، مثل الإفصاح عن طريقة إهتلاك الأصول الثابتة وطريقة تقييم المخزون .

-الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات لم تظهر في صلب القوائم المالية، إلاّ أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية،والمساعدة في فهم محتواها .

-الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولم تظهر في صلب القوائم المالية .

I-3-3- أثر التضخم على عناصر القوائم المالية :

باعتبار أن المصداقية تعني الصدق في إظهار الحقائق، فإن للتضخم أثر سلبي على مصداقية المعلومات المحاسبية، ويظهر ذلك من خلال أثاره على الإطار المفاهيمى للمحاسبة وعناصر القوائم المالية،إذ تعتمد المحاسبة على تقييم بنود القوائم المالية وفق التكلفة التاريخية ، وتستند التكلفة التاريخية إلى تسجيل البنود على أساس قيمة النقد المستخدم في تاريخ الشراء، دون الأخذ بعين الاعتبار أثر الارتفاع وانخفاض القيمة الحقيقية للنقود، ويسبب التضخم مشكلات عديدة في العناصر الواردة بالقوائم المالية

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبةوالإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص ص 55- 56.

(الميزانية) وقائمة الدخل الأمر الذي يجعل هذه القوائم غير معبرة بصدق عن حقيقتها الاقتصادية ومضللة ، وتتمثل أهم الآثار السلبية للتضخم على عناصر القوائم المالية فيما يلي :[1]

1-أثار التضخم على الأصول الثابتة :

يمكن تحديد أثر التضخم على الأصول الثابتة بالأتي:[2]

- ظهور الأصول الثابتة بأقل من تكلفتها الاستبدالية .
- عدم كفاية أقساط الإهتلاك لاستبدال الأصول الثابتة .
- تحقيق أرباح صورية فمثلا بالنسبة لأقساط الإهتلاك فإن جزء من الأرباح ستكون متضخمة بمقدار الفرق بين قسط الإهتلاكبناءا على التكلفة التاريخية وقسط الإهتلاكبناءا على التكلفة المعدّلة .
- وجود أرباح رأسمالية،ففي حالة بيع المنشأة للأصل من أصولها الثابتة بسعر يزيد عن قيمته الدفترية تكون قد حققت أرباح رأسمالية وعليه فإن جزءا من هذه الأرباح يعود إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود وليس نتيجة للتغير في السعر الخاص بالسلعة وقد يحدث العكس .

2- تأثير التضخم على المخزون :

إن التضخم يؤثر على المخزون وذلك لأن دورة المخزون تعرف تجديدا مستمرا في ظل التغيرات السعريّة العامة ويختلف أثره حسب المدة التي يتميز فيها التضخم وحسب دوران المخزون .

الحاجة للأموال باستمرار للمخزون السلعي وذلك لأن جزء من الأموال التي تستثمر في المحزون السلعي نتيجة لخطأ في المقابلة بين إيرادات جارية وتكاليف تاريخية يستنزف من الأموال على هيئة أرباح صورية تسدد عنها ضرائب فالمنشات التي تقوم بتسعير المنصرف من المخزون على أساس سياسة الوارد أخيرا صادر أولا (**LIFO**) سوف تتأثر بدرجة أقل حدّة من المنشات التي يكون لديها سياسة بديلة مثل (**FIFO**)، كذلك فإن المنشات التي يكون لديها معدل دوران مخزون أسرع ،سيكون لديها أرباح أقل .[3]

3-تأثير التضخم على البنود النقدية المدينة و الدائنة :

يترتب على حيازة الأصول النقدية خلال فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار خسائر في القوة الشرائية، لأن قيمة المقدار الثابت من وحدات النقدية بما تحتويه من قوة شرائية يمكن تحويلها إلى سلع

---

[1] سعود جايد مشكور العامري، **محاسبة التضخم**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص ص 91- 92.

[2] مدحت فوزي عليان وادي، مرجع سبق ذكره، ص ص 124- 125.

[3] نفس المرجع السابق، ص 129.

وخدمات سوف تنخفض حيث تصبح هذه القيمة مساوية لعدد أقل من الوحدات النقدية بسبب انخفاض قوتها الشرائية .[1]

ويترتب على الخصوم النقدية في فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار مكاسب في القوة الشرائية لأنها تمثل التزامات مقاسة بوحدة نقد تقل قوتها الشرائية عن وحدة النقد وقت نشوء هذه الالتزامات، والعكس في حالة الانخفاض في المستوى العام للأسعار .

4- تأثير التضخم على حقوق الملكية :

وتتكون من رأس المال المساهم به والاحتياطات والأرباح المحتجزة وأية تخصيصات أخرى تتخذ صفة الاحتياطات، فحقوق الملكية تتأثر هي الأخرى بالتضخم وانخفاض قيمة العملة النقدية فتبتعد قيمتها التاريخية المسجلة في الميزانية عن قيمتها الحقيقية،وهذه القيمة التاريخية لهذه البنود لا تعبر عن حقيقة حقوق المساهمين في المنشأة .[2]

5-أثر التضخم على عناصر قائمة الدخل (حساب النتيجة) :

يؤدي التضخم إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج التي تحملها الشركة على أسعار مبيعاتها، ومن المؤكد أن ارتفاع أسعار المستلزمات السلعية والخدمية ينعكس على أسعار بيع المنتجات،لذلك فإن القرارات المتخذة بخصوص تخفيض أسعار البيع قد لا يتفق تماما مع الارتفاع الحاصل في أسعار المستلزمات السلعية والخدمية .

وبالتالي يمكن القول أن الربح المحاسبي حينما يكون هذا الأخير وهمي جزئيا أو كليا تشكل عبء على رأس المال وتستقطع منه علاوة على أنه يجري توزيع حصص ربحية وهمية ينعكس أثرها السلبي على حفظ الطاقة الإنتاجية للمؤسسة .[3]

---

[1] كركاشة حسين، **أُثر التضخم على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية**، مذكرة ماستر في العلوم ا لمالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011- 2012، ص ص 69-70.

[2] سعود جايد مشكور العامري، **محاسبة التضخم**، مرجع سبق ذكره، ص 96.

[3] نفس المرجع السابق، ص 96.

I-4-موقف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من مشكلة التضخم في المحاسبة:

يمكن القول أنه تم التوصل إلى نماذج محاسبية بديلة للقياس المحاسبي التقليدي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، منها ما هي جزئية ومنها ما هي شاملة في معالجتها لأثار التضخم النقدي، ومن أهم هذه النماذج أو الطرق المحاسبية تلك التي يوصي بها المعيار المحاسبي الدولية (**IAS15**) "المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار".[1]

حيث يوصي هذا المعيار المؤسسات الكبيرة التي تشهد بيئتها انخفاضا في القوة الشرائية للعملة، أن تفصح في ملحقات القوائم المالية باستخدام أي من طرف التسوية لأثار التضخم عن المعلومات التالية :

- قيم التعديلات أو القيم المعدلة الإهتلاك الأصول الثابتة ولتكلفة المبيعات .
- التعديلات عن البنود النقدية .
- الأثر الشامل على الدخل .
- التكلفة الجارية لكل من الممتلكات والمباني والمعدات وبنود المخزون إذا تم في ذلك استخدام مدخل القيمة الجارية .
- بيان عن الطرق المستخدمة في حساب البنود السابقة بالإضافة إلى نوع الأرقام القياسية المستخدمة .[2]

ولقد ألغى هذا المعيار في أكتوبر 2003 وبقي يستعمل بصفة اختيارية إضافة إلى الطريقة المتضمنة بالمعيار **(IAS29)** "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"والذي أصبح ساري المفعول ابتداءا من يناير 1990 والذي أعيدت صياغته في عام 1994 .[3]

ويتناول هذا المعيار قياس مشكلات المنشأة التي تقرر بعجلة اقتصاد عالي التضخم،في هذا الوضع فالمعلومات المالية الواردة بشكل تاريخي تعرض صورة مشوهة لأداء المنشأة ومركزها المالي، هذا المعيار يضع إجراءات ضبط (تسوية المعلومات المالية بالنسبة لأثار التضخم الزائد).[4]

---

[1] بداوي الياس ، مرجع سبق ذكره، ص 109.

[2]طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء 2، الدار الجامعية، الاسكندرية ، 2004 ، ص 299 .

[3]بداوي الياس، مرجع سبق ذكره، ص 109.

[4]طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعاييرالغربية المتوافقة معها**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص489 .

ويكون الاقتصاد في حالة تضخم جامح عندما يكون التضخم المجمع على مدار ثلاث سنوات، يقترب أو يزيد عن 100% في هذه الحالة لابد من الاعتراف بأن الاقتصاد يعاني من تضخم جامح (أو مفرط أو حاد)

حيث وفي حالة هذا النوع من التضخم يجب تطبيق أحد أشكال محاسبة مستوى الأسعار على القوائم المالية لتتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ويتطلب المعيار الدولي (رقم 29) أن تعدل جميع القوائم المالية لتعكس مستويات الأسعار العامة في نهاية السنة، الأمر الذي يستدعي تطبيق مؤشر عريض الأساس لجميع البنود غير النقدية في الميزانية العمومية وجميع العمليات المفصح عنها في قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية .[1]

حالة توقف التضخم الجامح :

عندما يتوقف الاقتصاد عن حالة التضخم الجامح حينئذ ينبغي على المنشاة ألا تستمر في إعداد القوائم المالية طبقا للمعيار المحاسبي الدولي (رقم 29) وإذا كان ذلك ممكنا فإن كل المنشآت التي تعمل في هذه البيئة عليها التوقف عن تطبيق المعيار في نفس التاريخ .[2]

المبالغ الدفترية في القوائم المالية اللاحقة تؤخ ذ كمبالغ معبر عنها في وحدة قياس في نهاية السنة السابقة .

الإفصاحات التي يتطلبها المعيار IAS29 :

معلومات حول هل تم فعلا إعادة عرض القوائم المالية ومعلومات فترة المقارنة الأخرى وفقا للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة إعداد التقارير .

المكاسب والخسائر للبنود النقدية .

الأساس التي تم بناءا عليه إعداد القوائم المالية أي على أساس التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الجارية .

طبيعة ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ الميزانية وأي حركات على هذا المؤشر في فترات إعداد التقارير الحالية والسابقة .[3]

---

[1] نفس المرجع، ص 490.

[2] طارق عبد العال حماد، **دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير الغربية المتوافقة معها**، مرجع سبق ذكره، ص 490.

[3] أوكاشي صونيا، **محاسبة التضخم**، بحث مقدم ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، جامعة الجزائر 3، 2014/2013، ص 16.

خلاصة الفصل:

تعتمد المحاسبة التقليدية على مبادئ وفروض تساير التطورات الحاصلة في البيئة التي تعمل فيها ، مما عرض تلك الأسس والمعايير إلى انتقادات كثيرة حول مدى سلامتها وفاعليتها في الاعتماد عليها كإطار نظري للمحاسبة المالية في المؤسسة مثال ذلك مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات وحدة النقد وكل المفاهيم الأخرى المتعلقة بهما، حيث أن ظاهرة التضخم تؤدي إلى تدهور القوة الشرائية للوحدة النقدية مما يجعلها تفقد مختلف أدوارها في الاقتصاد، وإن الالتزام بالمبدأين السابقين (مبدأ التكلفة التاريخية، فرض ثبات وحدة النقد) يمكن أن يؤدي إلى قياس غير سليم لمختلف بنود القوائم المالية وينعكس ذلك بإصدار قوائم مالية غير ملائمة الاتخاذ القرارات، وهذا راجع إلى تجاهل أثار التضخم على تلك المبادئ والفروض المحاسبية .

II-طرق استبعاد آثار التضخم على القوائم المالية

تمهيد

II-1- طبيعة التغيرات السعرية والتمييز بين البنود النقدية وغير النقدية

II-2-طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

II-3- طريقة القيم الجارية

II-4- طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة

تمهيد:

تمثل بدائل القياس المحاسبي السياسات المحاسبية المتبعة داخل كل منشأة، وهذه السياسات عبارة عن مجموعة من الطرق والأساليب المحاسبية التي يتم الاختيار من بينها على مستوى المنشآت الاقتصادية، ويؤدي اختلاف البدائل المطبقة إلى اختلاف نتائج القياس المحاسبي، ولما كانت المعايير المحاسبية تسمح باستخدام أساليب وطرق مختلفة لمعالجة نفس الأحداث والأنشطة الاقتصادية فإنه يمكن لبعض المنشآت أن تستغل تلك البدائل لتحقيق أهداف معينة تخدم مصالحها الذاتية وتوقعات المحللين الماليين.

وعليه سنحاول في هذا الفصل أن نتطرق إلى أهم هذه البدائل وذلك من خلال الوقوف على كل من طريقة التكلفة التاريخية المعدلة وطريقة القيم الجارية وطريقة القيمة الجارية المعدلة.

II-1- طبيعة التغيرات السعرية والتمييز بين البنود النقدية وغير النقدية:

ترتبط طرق معالجة القوائم المالية من آثار التضخم بطبيعة التغيرات السعرية، مما يستلزم التفرقة بين التغيرات السعرية العامة والتغيرات السعرية الخاصة، ما لكل منها من أثر على القوائم المالية، ومن أهم ركائز تطبيق هذه الطرق أيضا هو التمييز بين بنود الميزانية النقدية وغير النقدية.[1]

II-1-1- طبيعة التغيرات السعرية:

يعبر مفهوم المستوى العام للأسعار عن متوسط أسعار السلع والخدمات في دولة ما خلال فترة معينة، والتغير في المستوى العام للأسعار سواء بالزيادة أو النقص قد لا يكون بنسبة واحدة لجميع السلع والخدمات، بل أحيانا تخفض أسعار سلع أو خدمات معينة في حين ترتفع أسعار سلع وخدمات أخرى في نفس الفترة، ولكن مقدار التغير الأكبر هو الذي يحدد الاتجاه العام للتغير في المستوى العام للأسعار ومن هنا يمكن التمييز بين نوعين من التغيرات السعرية وهما:

II-1-1-1- التغيرات السعرية العامة:

تعبر التغيرات السعرية العامة عن التغير في المستوى العام للأسعار نتيجة التغير في القوة الشرائية للنقود، ويمكن أن يرجع سبب التغيرات السعرية العامة لعدة أسباب مثل اختلال التوازن بين كمية النقود المتاحة وكمية السلع والخدمات المعروضة مقابل هده النقود.

II-1-1-2- التغيرات السعرية الخاصة:

تعبر التغيرات السعرية الخاصة عن التغير النسبي في القيمة التبادلية لسلعة أو خدمة معينة مقابل مجموعة من السلع والخدمات الأخرى خلال فترة معينة نتيجة متغيرات مختلفة مرتبطة بسلعة أو خدمة معينة دون السلع والخدمات الأخرى، ومن هذه التغيرات تغير أذواق المستهلكين اتجاه منتج معين أو استخدام طرق متقدمة في إنتاجه.

وفي الواقع العملي يصعب التمييز بين التغيرات السعرية العامة والخاصة، نظرا لتداخلهما وإمكانيةحدوث كل من التغيرين في نفس الفترة، كما يمكن أن تكون هذه التغيرات في اتجاهين متعاكسين.

إن التغيرات السعرية العامة تؤثر أساسا على المركز النقدي للمؤسسة وينتج منه مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية، أما التغيرات السعرية الخاصة فترتبط بعناصر الأصول غير النقدية، وينتج عنها مكاسب

[1] فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص108.

أو خسائر الحيازة وعلى هذا يمكن تعريف مكاسب أو خسائر القوة الشرائية ومكاسب أو خسائر الحيازة كالتالي:[1]

-مكاسب أو خسائر القوة الشرائية، هي المكاسب أو الخسائر الناتجة عن احتفاظ المؤسسة بأصول نقدية ثابتة أو التزامات نقدية ثابتة خلال فترة تغير القوة الشرائية لوحدة القياس.

-مكاسب أو خسائر الحيازة، هي المكاسب أو الخسائر الناتجة عن احتفاظ المؤسسة بأصول غير نقدية خلال فترة التغيرات السعرية الخاصة.

II-1-2- التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية:

تعتبر عملية التمييز بين بنود الميزانية النقدية وغير النقدية إحدى الخطوات الرئيسية، حيث تعرف الأصول والخصوم النقدية بأنها:[2]

الأموال الحاضرة أو النقدية المقبوضة والالتزامات النقدية ذات المقادير الثابتة التي لا يتغير مبلغها بغض النظر عن التغيرات في المستوى العام للأسعار.

بينما تعرف الأصول والخصوم غير النقدية بأنها:[3]

الأصول الأخرى بخلاف الأصول النقدية والالتزامات غير محددة القيمة. والتي تتغير في مقدارها تبعا للتغير في المستوى العام للأسعار ارتفاعا أو انخفاضا.

---

[1] نفس المرجع السابق، ص109.

[2] مكرم عبد المسيح باسيلي، **مبادئ المحاسبة**، الجزء الثاني، المكتبة العصرية، جامعة المنصورة، 2008، ص ص 234،235.

[3] نفس المرجع السابق، ص ص236،237.

والجدول الموالي يلخص البنود النقدية وغير النقدية:

الجدول رقم (1-2): البنود النقدية وغير النقدية

البند	نقدي	غير نقدي
النقدية المتاحة، ودائع تحت الطلب، ودائع لأجل عملات أجنبية، مطالبات على أوراق مالية بعملات أجنبية	×	
أسهم عادية		×
الأسهم الممتازة والسندات الأخرى	×	
حسابات وأوراق قبض ومسموحات الحسابات المشكوك فيها	×	
رهونات قرض للتحصيل	×	
مخزون		×
قروض للعاملين	×	
أوراق قبض طويلة الأجل	×	
ودائع يعاد استردادها	×	
سلفيات لشركة تابعة لا تدخل في القوائم الموحدة	×	
حقوق ملكية في شركات تابعة غير مجمعة		×
الممتلكات والمعدات والتجهيزات ومجمع الإهلاك		×
قيمة مستحقات التأمين على الحياة	×	
التزامات شراء(دفع جزء عن عقود محددة السعر)		×
مقدمات إلى موردين (ليست على عقود محددة السعر)	×	
أعباء ضريبية الدخل المؤجلة	×	
براءات اختراع – علامات تجارية- شهرة المحل وأصول أخرى غير ملموسة		×
تكلفة الحصول على بوليصة تأمين على الحياة مؤجلة	×	
تكلفة الحصول على بوليصة تأمين حوادث		×
حسابات الدفع ومصاريف مستحقة	×	
توزيعات أرباح نقدية قابلة للصرف	×	
التزامات قابلة للصرف بعملة أجنبية	×	
التزامات مبيعات(جزء محدد على عقود محددة السعر)		×
مقدمات من العملات (ليس على عقود محددة السعر)	×	
خسائر مستحقة على التزامات مشتريات	×	

ودائع مستردة	×	
سندات مستحقة الدفع وديون طويلة الأجل أخرى وما يرتبط بها من خصومات أو علاوات	×	
التزامات في ظل ضمانات المنتجات		×
التزامات ضرائب الدخل المؤجلة	×	
إعتمادات ضريبية لاستثمارات مؤجلة		×
احتياطات بوليصة التأمين على الحياة أو الممتلكات أو الحوادث	×	
أقساط تأمين غير مكتسبة		×
التزامات الودائع في المؤسسات المالية	×	

المصدر:طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، مرجع سابق، صص311،313

II-2- التكلفة التاريخية المعدلة:

نستعرض فيما يلي أسلوب من الأساليب المحاسبية التي تهتم بتقييم العناصر الواردة في الكشوفات الختامية وهي طريقة التكلفة التاريخية المعدلة.

II-2-1- تعريف طريقة التكلفة التاريخية المعدلة:

تقوم طريقة القوة الشرائية العامة على أساس أن قيمة الأصل تتكون من خلال قيمته التاريخية الحالية، ويطلق على هذه الطريقة في أغلب الأحيان التكلفة التاريخية المعدلة واستنادا إلى هذه الطريقة فإن القوائم الختامية، في أول وآخر الفترة المالية المعتمدة يتم تعديلها باستخدام مؤشر مفترض للانخفاض النقدي الذي يمثل تطور المستوى العام للأسعار منذ تاريخ اقتناء عناصر الأصول، وفي هذه الحالة فإن جميع العناصر الواردة في القوائم المالية التي يعبر عنها بوحدات نقدية متماثلة، تساعد على إجراء المقارنات الدقيقة سواء للشركة نفسها لسنوات متعددة أو بين شركة معينة وشركات أخرى عاملة في القطاع الاقتصادي الواحد، فضلا عن أن طريقة القوة الشرائية العامة تظهر أرباح القوة الشرائية العامة الناجمة عن التوسع الحاصل خلال الفترة المالية فيعناصر المطلوبات النقدية التي تتمثل بشكل عام في القروض، كما أنها تظهر خسائر القوة الشرائية العامة الناجمة عن الاحتفاظ بالأصول النقدية التي تتمثل بشكل عام في المدينين والنقدية.[1]

II-2-2- التعديل بطريقة التكلفة التاريخية المعدلة:

[1] سعود جايد العامري، **المحاسبة الدولية**، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2010، ص 434.

يتم تعديل القوائم المالية التي أعدت باستخدام طريقة التكلفة التاريخية كما يلي:[1]

أ – تعديل قائمة المركز المالي (الميزانية) باستخدام مؤشر عام للأسعار وذلك بالنسبة للبنود المحاسبية غير المقاسة بوحدات قياس جارية وفق العلاقة التالية:

$$\text{المبلغ المعدل} = \text{المبلغ التاريخي} \times \frac{\text{الرقم القياسي للأسعار لنهاية سنة الدراسة}}{\text{الرقم القياسي للأسعار في تاريخ نشأة البند}}$$

ب –لا يجري تعديل البنود النقدية مثل المدينين والدائنين وأوراق القبض وأوراق الدفع التجارية.

ج –تعديل الأصول والالتزامات المرتبطة باتفاقية حول تغير الأسعار وذلك لشروط الإتفاقية.

د –تعديل البنود غير النقدية وذلك اعتبارا من تاريخ اقتنائها مع ملاحظة تعديل مجمع الإهلاك من تاريخ الاقتناءوحتى تاريخ إعدادالميزانية حيث تعدل قيم الاستثمارات حسب العلاقة التالية:

$$\text{القيمة المحاسبية المعدلة} = \text{القيمة المحاسبية التاريخية} \times \frac{\text{الرقم القياسي للأسعار لنهاية سنة الدراسة}}{\text{متوسط الأرقام القياسية لسنة الحيازة}}$$

كما تعدل أقساط الإهتلاك حسب العلاقة التالية:

$$\text{قسط الإهتلاك المعدل} = \text{قسط الإهتلاك التاريخي} \times \frac{\text{الرقم القياسي للأسعار لنهاية سنة الدراسة}}{\text{متوسط الأرقام القياسية لسنة الحيازة}}$$

هـ –يمكن استخدام التقدير على أساس التغير في معدلات أسعار الصرف بين العملة النقدية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وعملة نقدية أجنبية مستقرة نسبيا وذلك في بعض الحالات التي يوجد فيها مؤشر عام للأسعار.

و –تعديل كشف الدخل (أو قائمة الدخل) باستخدام مؤشر عام للأسعار وذلك اعتبارا من تاريخ تسجيل بنود الإيرادات والمصروفات في القوائم المالية وفق العلاقة التالية:

$$\text{المبلغ المعدل} = \text{المبلغ التاريخي} \times \frac{\text{الرقم القياسي للأسعار لنهاية سنة الدراسة}}{\text{الرقم القياسي للأسعار في تاريخ نشأة البند}}$$

ز –احتساب مكاسب أو خسائر الأصول والخصوم النقدية وإظهارها في كشف الدخل وذلكبمقارنة صافي المركز النقدي الفعلي في نهاية كل سنة مع صافي المركز النقدي المعدل في نهاية نفس السنة

ح –احتساب مكاسب أو خسائر بنود كشف الدخل المتعلقة بالبنود النقدية مثل الفوائد المدينة والدائنة وفروق صرف العملات النقدية الأجنبية المتعلقة بالأصول المستثمرة أو المقترضة.

ط –تعديل بنود قائمة التدفقات النقدية.

---

[1] نفس المرجع السابق، ص ص456،457.

II-2-3- تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة:

بعد استعراض وتحليل طريقة القوة الشرائية العامة (التكلفة التاريخية المعدلة) لابد من الإشارة إلى أبرز مزاياها وانتقاداتها.

II-2-3-1- مزاياالتكلفة التاريخية المعدلة:

من أهم المزايا التي يحققها مدخل التكلفة التاريخية المعدلةهي:[1]

-إإعادة صياغة القوائم المالية باستخدام وحدة ذات قوة شرائية متجانسة يوفر معلومات أكثر ملائمة لمتخذي القرارات لأنها تفصح عن آثار التضخم سواء على نتيجة العمليات أو على المركز المالي.

-تساعد هذه الطريقة إدارة الوحدة الاقتصادية على تقويم سياساتها النقدية لما تفصح عنه من الأرباح والخسارة على العناصر النقدية.

-يوفر هذا المدخل للمعلومات المحاسبية خاصية القابلية للمقارنة سواء على الوحدة الاقتصادية لمقارنة الماضي بالحاضر أو على الوحدات الاقتصادية التي تعمل في مجال اقتصاد واحد.

-إن المعلومات المعدلة يمكن الاعتماد عليها فهي قابلة للتحقيق لأن الأرقام القياسية المستخدمة في التعديل يتم إعدادها بواسطة أجهزة حكومية مختصة ومحايدة، حتى تتوفر الاستقلالية والموضوعية، ولا يترتب على هذا المدخل أي مشاكل بالنسبة للمحاسبة فهو لا يخرج على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولا يتطلب الأمر تعديلا أو مزيدا من الإجراءات في السجلات المحاسبية، ولكن يقتصر التعديل على إعداد قوائم مالية إضافية تلحق بالقوائم المالية التقليدية.

بالإضافة إلى مزايا أخرى من بينها:[2]

- تتصف طريقة القوة الشرائية العامة بالبساطة، حيث أن هذه الطريقة تعد من أسهل طرق التطبيق.

II-2-3-2- انتقادات التكلفة التاريخية المعدلة:

بالرغم من المزايا السابقة فإن هذا الأسلوب لايخلو من العيوب وينطوي على عدة انتقادات منها:[3]

-في العديد من الأحيان تكون تكلفة إعداد القوائم المالية الإضافية أكبر من المنافع التي تستفيد منها الوحدة الاقتصادية.

-الأرباح في القوة الشرائية والنتائج المتعلقة بها لا يمكن اعتبارها مصدرا حقيقيا للتمويل.

---

[1] أحمد قايد نور الدين،**الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 5-6 ماي 2013، ص153.

[2] سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص439.

[3] أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص15.

– المعلومات الإضافية لا تتلاءم مع خبرات وإدراك متخذي القرارات مما يؤدي إلى سوء الفهم وإصدار قرارات غير مناسبة.

– هذا المدخل مازال يتمسك بأسس التكلفة التاريخية عند إجراء القياس والتقويم المحاسبي على ما ينطوي عليه من قصور في الإفصاح المحاسبي.

– إن استخدام هذه الطريقة للرقم القياسي للأسعار قد يؤدي إلى نتائج غير دقيقة وذلك لأن الوحدات الاقتصادية غالبا ما تتأثر بالتضخم المتعلق بالأصول التي تستخدمها وتتعامل فيها وليس بالتضخم العام.

– إن أخذ هذه الطريقة بنظر الاعتبار للأرباح والخسائر على الأصول النقدية قد يكون مضللا عند عدم تحقق هذه الأرباح والخسائر.

بالإضافة إلى عدة انتقادات أخرى من بينها:[1]

– يهمل التغيرات الحادثة في المستويات الخاصة للأسعار **SpecificPrice Changes** والتي تطرأ على الأسعار الخاصة لبعض الأصول بفعل التطورات التكنولوجية.

II-3- طريقة القيم الجارية:

يقصد بمفهوم التكلفة الجارية تكلفة البديل أو التكلفة السوقية الحالية للسلعة أو صافي القيمة البيعية، ويتطلب تطبيق مفهوم التكلفة الجارية في الحياة العملية استخدام بدائل التكلفة الجارية التي من أبرزها: تكلفة الإحلال(الاستبدال) وسعر السوق الحالي وصافي القيمة البيعية القابلة للتحقق[2].

II-3-1- نموذج صافي القيمة البيعية:

نموذج صافي القيمة البيعية هو إحدى طرق القيم الجارية نستعرضه فيما يلي:

II-3-1-1- تعريف صافي القيمة البيعية:

صافي القيمة البيعية(أو سعر الخروج) لأصل ماهو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع[3].

– يتم وفق هذه الطريقة إعادة تقويم سائر الأصول بقيمتها البيعية الصافية، وفي حالة عدم إمكان تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال أسعار السوق يتم الاعتماد عادة على أحد هذين البديلين:[4]

---

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص155.

[2] سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص418.

[3] حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص403.

[4] نفس المرجع السابق.

– استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار محتسبة إما من قبل هيئات خارجية مستقلة أو ضمن المشروع.

– أو استخدام الخبرة المهنية في التقدير.

تعد هذه الطريقة نادرة الاستخدام في الأصول الثابتة إلا أنها أكثر ملائمة بالنسبة لتقويم الأصول المتداولة كالمخزون السلعي والذي يتم الحصول عليه أساسا بهدف البيع.

II-3-1-2- خصائص نموذج صافي القيمة البيعية:

يعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية:[1]

– أسعار البيع هي أساس التقويم المستخدم.

– فرص ثبات القوة الشرائية للنقود (وحدة القياس).

– عدم الاعتماد على مبدأ التحقق المحاسبي.

– الفصل بين دخل النشاط الجاري وبين مكاسب الحيازة (خسارة).

II-3-1-3- مكونات دخل أسعار الخروج الجارية:

إن التمييز بين أسعار الدخول "تكلفة الاستبدال" وأسعار الخروج "صافي القيمة البيعية" يقودنا إلى مفهومين مختلفين للدخل: الدخل المحقق والدخل القابل للتحقق، بينما ينشأ الدخل المحقق فقط نتيجة البيع للغير، مما يؤدي إلى تقويم الأصول غير المباعة بالتكلفة، وعلى العكس فإن الدخل القابل للتحقق يستند إلى أسعار الخروج "البيع" الجاريةللأصول، وبذلك يوضح هذا الدخل الإيراد الذي كان سيتم الحصول عليه وتم بيع تلك الأصول، ونتيجة لذلك فإنه يتم تقويم الأصول غير المباعة ليس بالتكلفة، وإنما بالقيمة البيعية القابلة للتحقق.

يعكس دخل أسعار الخروج الجارية التغيرات الدورية لقيمة رأس مال المشروع مقاسة بأسعار إعادة البيع، ويتكون هذا الدخل من عنصرين:

– مكاسب محققة ناتجة عن بيع الأصول خلال الدورة المحاسبية ويتم قياس تلك المكاسب المحققة بحساب الفرق بين الإيرادات الفعلية المحققة بالبيع والقيمة القابلة للتحقيق والتي تم تقديرها في بداية الفترة.

– مكاسب غير محققة ناتجة عن التغيرات في القيمة القابلة للتحقيق أو البيع لتلك الأصول التي مازالت المنشأة تحتفظ بها في نهاية الدورة المحاسبية[2].

---

[1] مدحت فوزي عليان، مرجع سابق، صص95،96.

[2] مدحت فوزي عليان، مرجع سابق، ص96.

II-3-1-4-تقييم طريقة صافي القيمة البيعية:

إن تطبيق محاسبة القيمة الجارية وفق مدخل سعر الخروج الجاري يقدم بعض المزايا من ناحية ويعاني من بعض السلبيات من ناحية أخرى، وسنناقش أولا أهم هذه المزايا:[1]

– إن هذه القيمة مهمة لاتخاذ القرار بالاستمرار في استخدام الأصل أو بيعه وكذلك القرار فيما إذا كانت المنشأة ستستمر في عملياتها الطبيعية.

– تقدم محاسبة سعر الخروج الجاري معلومات هامة وضرورية لتقييم سيولة المنشأة وتلاؤمها المالي كما يؤدي إلى ازدياد الاهتمام بقائمة المركز المالي.

– تقدم محاسبة سعر الخروج الجاري مرشدا جيدا لتقييم مدى تحقيق وظيفة الحراسة المناطة بالإدارة فهي –على خلاف أسعار الدخول والتكاليف التاريخية– تعكس التضحيات الجارية بإفصاحها عن أسعار البيع القابلة للتحقيق.

– يؤدي تطبيق محاسبة أسعار الخروج الجارية إلى الاستغناء عن الحاجة إلى توزيع تكلفة الأصول الثابتة على العمر الإنتاجيالمقدر، فاستهلاك دورة محاسبية معينة وفق أسعار الخروج الجارية هو عبارة عن الفرق بين سعر الخروج الجاري لهذا الأصل في أول وآخر الدورة المحاسبية.

– إن محاسبة أسعار الخروج الجارية قابلة للإجراء وإعداد القوائم المالية في عديد من المنشآت.

إلى جانب هذه المزايا توجه بعض المساوئ والسلبيات من بينها:[2]

– من الصعب تحديد القيمة القابلة للبيع لتجهيزات مصممة بناءا على طلب المنشأة وبمواصفات خاصة واستخدامات بديلة محدودة، وهنا يأتي دور المقدر الخبير.

– هناك صعوبة في تقويم الأصول غير الملموسة بالأخص تقويم شهرة المحل، وبصورة عامة فإن غياب الأسواق يجعل تحديد القيمة القابلة لتحقيق أمرا صعبا.

– إن التخلي عن قاعدة تحقق الربح عند البيع وافتراض تصفية موارد المنشأة عند إتباع أسعار الخروج الجارية يتعارضان مع الفرض السائد باستمرارية المشروع.

– إن محاسبة أسعار الخروج الجارية تتجاهل القوة الشرائية في البنود النقدية وكذلك تغيرات القوة الشرائية العامة.

---

[1] رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص ص145،146.

[2] نفس المرجع السابق، ص146.

– إن العقبة الرئيسية التي تقف في طريق تطبيق أسعار الخروج هي صعوبة أو استحالة الحصول على أسعار بيع على أساس موضوعي لكثير من بنود قائمة المركز المالي.

II-3-2-نموذج تكلفة الاستبدال

نستعرض فيما يلي طريقة أخرى من طرق القيم الجارية.

II-3-2-1-تعريف تكلفة الاستبدال

ويتمالإشارة إلى تكلفة الاستبدال على أنها المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، وتتم الإشارة إليها على أنها تمثل سعر الدخول الجاري (**currententryprice**).

وعلى الرغم من وضوح هذا التعريف لتكلفة الاستبدال إلا أنها أثارت الجدل بين المحاسبين وبخاصة

حول عبارة الأصول المماثلة حيث ظهرت عدة معاني لها:[1]

أ – **تكلفة استبدال الأصول المستخدمة:** ويقصد بها المبلغ المطلوب من أجل الحصول على أصل مماثل من سوق الأصول المستعملة، والتي لها الحياة الإنتاجية نفسها، إلا أن هذا المفهوم غير عملي نظرا لعدم وجود سوق منتظمة لأسعار الآلات المستعملة.

ب -**تكلفة إعادة إنتاج الأصول المماثلة:** ويقصد بها المبلغ المطلوب من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود.

ج -**تكلفة الأصول الجديدة:** وهي تكلفة استبدال القدرة الإنتاجية للأصل حيث تعكس أثر التغير التكنولوجي.

II-3-2-2- مكونات دخل تكلفة الاستبدال

وفقا لطريقة محاسبة تكلفة الاستبدال المقترحة من **"Edwerds and Bell"** عام 1961م فإن مكاسب وخسائر الحيازة ينبغي أن تظهر في قائمة الدخل الاستبدالي، ولتوضيح مكونات دخل تكلفة الاستبدال ما يلي:[2]

– يتكون دخل تكلفة الاستبدال من عنصرين: الدخل التشغيلي الجاري ومكاسب وخسارة حيازة البنود غير النقدية لكن هناك خلاف في الرأي حول تضمين أو استبعاد الجزء الثاني وهو مكاسب وخسارة الحيازة.

---

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص ص403،404.

[2] مدحت فوزي عليان، مرجع سابق، ص ص102،104.

– ينتج الدخل التشغيلي الجاري عن الأنشطة التشغيلية "الإنتاجية"، ويتم حسابه بمقابلة الإيرادات الجارية بالتكاليف الجارية المستنفدة في إنجاز تلك الأنشطة، بينما "من جهة ثانية"لا تنتج مكاسب وخسارة حيازة البنود غير النقدية عن الأنشطة التشغيلية "الإنتاجية".

ولتوضيح مكاسب وخسائر الحيازة وكيفية معالجتها نقدم ما يلي:

أ – مكاسب وخسائر الحيازة:

تقييم الأصول والالتزامات حسب مدخل أسعار الدخول الجاري فتعطي مكاسب وخسائر حيازة إذا أسعار الدخول تغيرت أثناء الفترة المحاسبية، وتقسم أرباح ومكاسب الحيازة المحققة إلى ما يلي:

- ✓ مكاسب وخسائر الحيازة المحققة: وهي مقابل النقود المباعة أو الالتزامات المدفوعة.
- ✓ مكاسب وخسائر الحيازة غير المحققة: وهي مقابل النقود التي مازالت في حيازة الوحدة الاقتصادية أو الالتزامات المستحقة في نهاية الفترة.

ب –المعالجة المحاسبية لمكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية:

هناك ثلاث معالجات محاسبية بديلة:

- ✓ اعتبار مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة، سواء كانت محققة أو غير محققة من مكونات الدخل الدوري، وينتج عن هذه المعالجة مفهوم للدخل يمكن تعريفه بأنه "الدخل القابل للتحقق".
- ✓ اعتبار مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية المحققة فقط من مكونات الدخل الدوري وينتج عن هذه المعالجة مفهوم للدخل يمكن تعريفه بأنه "الدخل المحقق".
- ✓ اعتبار مكاسب (خسائر) الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة، سواء كانت محققة أو غير محققة، تسويات لرأس المال بقائمة المركز المالي وبالتالي لا تعتبر من عناصر الدخل الدوري، وينتج عن هذه المعالجة مفهوم للدخل يمكن تعريفه بأنه "الدخل القابل للتوزيع".

ولعله من الواضح أن المفهوم الأول للدخل يعتبر أكثر المفاهيم الثلاثة اقترابا من المفهوم الاقتصادي وذلك لأنه يعترف بمكاسب (خسائر) الحيازة الخاصة بالفترة بالكامل وفي حينها ضمن عناصر الدخل الدوري، ولذلك يعرف هذا المفهوم أيضا بالدخل الاقتصادي.

إن هذا الأسلوب يهدف إلى المحافظة على رأس المال المادي للوحدة الاقتصادية والمحدد على أساس طاقته الإنتاجية، إضافة إلى تقرير تأثير التغيرات العامة للأسعار، وذلك لتبني القوة الشرائية العامة كوحدة قياس.

II-3-2-3-تقييم طريقة تكلفة الاستبدال:

يؤدي تطبيق تكلفة الاستبدال إلى تقسيم أرباح الدورة إلى أرباح العمليات العائدة للنشاط التشغيلي الجاري وإلى مكاسب حيازة الأصول والتي تقسم بدورها إلى مكاسب حيازة محققة وغير محققة، هذا التقسيم يقدم مجموعة من المزايا لقراء القوائم المالية منها:[1]

- يساعد تقسيم أرباح الدورة في تقييم أداء مديري المشروع في الدورة الحالية والدورات الماضية.
- تقسيم الأرباح إلى أرباح العمليات ومكاسب الحيازة يساعد في اتخاذ القرارات، فربح العمليات الخاضعة لتأثير الإدارة يسمح بتحديد ريعية الاستثمارات الأساسية لفترات طويلة الأجل، كما ويسمح بالتنبؤات بتطور هذه الأرباح واتخاذ القرارات استنادا إلى هذه التنبؤات.
- إن التقسيم الثنائي لأرباح الدورة يقدم معلومات هامة تساعد في التحليل والمقارنة بين نتائج أعمال المشروع لعدة دورات وبين المشاريع المماثلة.
- إن تحديد الربح التشغيلي الجاري يستند إلى قاعدة تحقق الإيراد عند البيع، وهذا ما تقدمه محاسبة التكاليف التاريخية.

إلى جانب المزايا السابقة هناك بعض نقاط الضعف في محاسبة أسعار الدخول الجارية ولكل مزية من المزايا الناجمة عن تقسيم الدخل معارضون يشككون في إمكانية تحقيقها فمحاسبة أسعار الدخول الجارية مبنية على افتراض استمرارية المنشأة وعلى إمكانية الوصول إلى أسعار الدخول الجارية بصورة سهلة وموثوقية، لكن كلا الافتراضين عرضة للنقد الشديد بخاصة عدم واقعية تحديد بيانات تكلفة الاستبدال بصورة موضوعية دون انسياب بعض عناصر الذاتية وتأثير الإدارة على النتائج في مرحلة الإعداد، كما أن محاسبة تكلفة الاستدلال تتجاهل مكاسب أو خسائر القيمة الشرائية في البنود النقدية، وأخيراهناك صعوبات في تحديد معنى أسعار الدخول الجارية، فهل يتم استبدال أصل مكافئ أو نفس الأصل أو أصل جديد بالأصل القديم الموجود حاليا؟[2]

II-3-3- نموذج القيمة الحالية:

وكذلك نجد من بين طرق أو بدائل قياس الأصول والالتزامات في التطبيقات المحاسبية التكلفة الحالية

---

[1] رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص ص132،133.

[2] نفس المرجع السابق، ص133.

II-3-3-1- مفهوم القيمة الحالية:

لا يمكن إعطاء مفهوم واحد للقيمة الحالية فلقد تعددت الاتجاهات والأفكار في هذا المجال فنجد من بين التعاريف التي قدمت للقيمة الحالية ما يلي:

التعريف الأول:يتم الإفصاح عن المبالغ المستحقة القبض طويلة الأجل وقياسها حسب قيمتها الحالية أو المخصومة والتي تمثل القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الداخلية والتي يتوقع أن يتحول الأصل خلال الدورة التشغيلية العادية لأعمال المنشأة إلى مبلغ نقدي بعد أن يطرح منه القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجية اللازمة للحصول على التدفقات النقدية الداخلية (صافي التدفقات النقدية الداخلية)، وتسجل الالتزامات طويلة الأجل حسب صافي القيمة الحالية المخصومة للنفقات النقدية المستقبلية بعد تسويتها في الفترة العادية للمنشأة.[1]

التعريف الثاني:كما تعرف صافي القيمة الحالية بأنها تقنية لدراسة القيمة الزمنية للنقود الذي من خلاله ستتم مقارنة القيمة الحالية لكافة التدفقات النقدية الداخلة المرتبطة بالمشروع مع القسمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجية.[2]

التعريف الثالث: إن القيمة الحالية تمثل تدفقات مستقبلية يتوقع حدوثها ويتم خصمها حاليا وفق معدل خصم يعتمده مستخدم المعلومات، وتعتبر عملية الخصم الحالي للتدفقات النقدية المستقبلية بأنها حالة خاصة للقيمة الزمنية للنقود وتعرف اختصارا بالقيمة الحالية.[3]

التعريف الإجرائي : ومن التعاريف السابقة يمكن استخلاص مفهوم شامل للقيمة الحالية بأنها "تلك الطريقة التي تقوم على احتساب القيمة الاقتصادية للأصل وذلك عن طريق التنبؤ بصافي الإيرادات التي يحققها الأصل خلال حياتهالإنتاجية، ثم اختيار معدل فائدة مناسب من أجل حسم تلك التدفقات النقدية المتوقعة والمبلغ الناجم عن ذلك هو القيمة الحالية لهذا الأصل.[4]

II-3-3-2- شروط تطبيق طريقةالقيمة الحالية:

إن من بين الشروط الواجب توافرها لتطبيق هذه الطريقة ما يلي:[5]

1 -التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل.

---

[1] حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص57.

[2] نضال محمود الرمحي، **المحاسبة الإدارية**، مترجم، ط1، دار الفكر، عمان، 2013، ص202.

[3]رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، ط1، دار وائل للنشر، عمتن، 2005، ص412.

[4] مرجع سبق ذكره، ص 402.

[5] نفس المرجع السابق، ص ص402،403.

2 -حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة مالية من حياة الأصل.

3 -التنبؤبعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحا للاستخدام.

4 – اختيار معدل فائدة مناسب.

وإذا تم تحديد هذه التغيرات الأربعة بشكل دقيق وموضوعي فإنه يمكن قياس القيمة الاقتصادية للأصل.

ويسهل تطبيق هذا المفهوم من أجل بعض أنواع الأصول والخصوم كسندات القرض إلا أنها لا تصلح لأنواع أخرى من الأصول والخصوم أو النفقات والإيرادات.

II-3-3-3- المجالات المحاسبية التي تعتمد تطبيقات القيمة الحالية:

تنتشر تطبيقات القيمة الحالية في مجالات متعددة أهمها:

1 - تقويم أوراق القبض وأوراق الدفع طويلة الأجل ، سواء التي لا تحمل سعر فائدة محدد (فائدة ضمنية) أو التي تحمل سعر فائدة تاريخي (فائدة صريحة) أو تحمل سعر فائدة تاريخي أقل من سعر الفائدة السائد في السوق.

2 - تقويم الأصول والالتزامات الناتجة عن الاستئجار التمويلي.

3 - عقود التقسيط طويلة الأجل في حالتي الشراء والبيع.

4 - استهلاك علاوة وخصم الإصدار على كل من الاستثمار في السندات وقروض السندات.

II-3-3-4- تقييم نموذج القيمة الحالية:

وكغيره من النماذج لقي نموذج القيمة الحالية التأييد والتعارض من قبل مختلف المفكرين والباحثين يمكن إدراجها فيما يلي:

II-3-3-4-1- مميزات نموذج القيمة الحالية:

يتميز نموذج القيمة الاقتصادية والتي تعني القيمة الحالية لكل التدفقات النقدية والمستقبلية التي تنتج عن أصل ما بعدة مميزات ومنها ما يلي:[1]

1 -يتفق نموذج القيمة الحالية مع المفهوم الاقتصادي للأصل الثابت بأنه مجموعة من الخدمات المستقبلية، وقيمة الأصل هي القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من استخدام هذا الأصل في المستقبل القريب.

---

[1] محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2006، ص62.

2 -تأخذ القيمة الحالية بالاعتبار التغيرات القيمة الحالية الحاصلة في مستوى الأسعار عند تحديد معدل الخصم الملائم لتحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصل.

3 -يقوم نموذج القيمة الحالية على تقييم الأصول غير التشغيلية التي ليس لها مثيل في السوق وذلك من خلال تحديد القيمة العادلة للأصل.

4 -لا ينطوي هذا النموذج على أية أخطاء قياس أو أخطاء توقيت.

II-3-3-4-2- الانتقادات الموجهة لنموذج القيمة الحالية:

ولكن رغم كل مايميز نموذج القيمة الحالية إلا أنها لقيت العديد من الانتقادات يمكن تلخيصها فيمايلي:[1]

- يعتمد نموذج القيمة الحالية على التنبؤات المستقبلية، حيث قد يشوب هذه التنبؤات عدم التأكد في معظم الأحيان نتيجة لتأثير العوامل الداخلية والخارجية وخاصة إذا امتدت هذه التنبؤات لفترات زمنية طويلة.

- صعوبة تحديد معدل الخصم المناسب الذي يعكس المخاطر المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الفائدة التي من المتوقع أن تكون سائدة في المستقبل، وقد يكون من المحتم استخدام معدل خصم مختلف للتدفقات الخاصة بكل أصل، و ذلك في حالة الاختلاف بين درجات المخاطرة المصاحبة للتدفقات النقدية.

- صعوبة تحديد قيمة التدفقات النقدية لكل أصل على حدى و ذلك في حالة ما إذا كانت هناك أصولا لا تنتج إلا وهي متجمعة كوحدة لتوليد النقد، وفي ه ذه الحالة يجب توزيع التدفقات النقدية بطريقة ما على هذه الأصول حتى يتم احتساب القيمةالاقتصادية لكل منها على انفراد.

II-3-4- نموذج القيمة العادلة:

استخدم مجلس معايير المحاسبة الدولية **ISAB** مفهوم القيمة العادلة في تقييم أصول وخصوم المؤسسة، تلبية لاحتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين للمؤسسة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، والقيمة العادلة قائمة على مبدأ الجوهر فوق الشكل «**Substance Over Form**» أي يجب تسجيل المعاملات وعرضها في القوائم المالية حسب جوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس حسب شكلها القانوني فقط.

[1] نفس المرجع السابق، ص63.

II-3-4-1- تعريف القيمة العادلة:

لا يوجد من الناحية النظرية اتفاق بين المحاسبين والمهنيين على مفهوم أو تفسير محدد للقيمة العادلة بسبب تأثيرها على خصائص المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات، وعليه سنحاول الإحاطة بمفهوم القيمة العادلة من خلال التعارف التالية:

التعريف الأول: هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو تسديد دين بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل في إطار متوازن وظروف طبيعية.[1]

التعريف الثاني: هي المبلغ الذي يمكن أن يتبادل به أصل مابين مشتري وبائع يتوافر لدى كل منهما الدراية والرغبة في إتمام الصفقة وتتم الصفقة في إطار متوازن، وتعرف الصفقة المتوازنة في هذا الإطاربأنها صفقة تتم بين أطراف غير ذوي علاقة أو تبعية وتتم بين مشتري راغب وبائع راغب وكلاهما يعمل للحصول على أكبر منفعة لنفسه.[2]

التعريف الثالث: هي المبلغ الذي يمكن أن يدفع في عملية مبادلة (بيع/شراء موجودما) أو يمثل المبلغ الذي يمكن أن يسدد به التزام مابين طرفين على إطلاع ورغبة وليسوذوي مصلحة.[3]

التعريف الرابع: بينما يعرف **FASB (FederalAccountingStatement N°-141)** بأنها المبلغ الذي يمكن به شراء أصل أو بيعه أو تحمل التزام أو تسديده في صفقة جارية بين أطراف راغبة أي بخلاف البيع الجبري أو التصفية.[4]

التعريف الإجرائي: مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للقيمة العادلة:"القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن يباع أو يشترى به الأصل في عملية تجارية حقيقية بين طرفين راغبين ولا توجد بينهما مصالح".

II-3-4-2- أهداف تطبيق القيمة العادلة:

تهدف القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية العمومية بحيث يعترف بالدخل بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في الوحدة

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 03، العدد 04، 2007، ص09.

[2] جمعة هوام، آدم حديدي، **أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية**، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي، يومي 09 و 11 سبتمبر 2013، تركيا، ص09.

[3] جميل حسن النجار، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن شركات المساهمة الفلسطينية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 09، العدد 03، 2013، ص468.

[4] منصور فيحان، دعسان المطيري، **مدى التزام البنوك التجارية الكويتية في تطبيق معايير القيمة العادلة على الموجودات والمطلوبات المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص15.

الاقتصادية أو بعد الحفاظ علة الطاقة التشغيلية للمنشأة، وعليه فإن قيام الوحدة الاقتصادية بتطبيق محاسبة القيمة العادلة ومعرفة القيمة الحقيقية للوحدة يعود للأسباب التالية:[1]

– اتخاذ قرارات استثمارية وتجارية رشيدة متعلقة ببيع أو شراء الاستثمارات (الاختيار من بين البدائل) وقرارات الاندماج التي تتم بين الوحدات أو قرارات الحيازة لوحدة ما بحيث تكون مبنية على معلومات مالية ذات موثوقية عالية.

– التخطيط لأعمال المنشأة.

– إظهار القيمة الحالية لكل من الأسهم والمستثمرين والمقرضين.

– إدارة وقياس المخاطر التي تحيط بالوحدة الاقتصادية بحيث يؤخذ بالحسبان المخاطر المالية المتوقعة اللازمة لقرارات الاستثمار التي قد تنجم عن تغيرات ذات بعد اقتصادي في القيم السوقية وأسعار العملات والفوائد ووضع المدينين.

– تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة وبالتالي فإن القيمة العادلة جاءت لتشكيل تغيرا نوعيا من شأنه أن يجعل البيانات المالية تعكس بدقة أكبر الوضع المالي للوحدات الاقتصادية، كما أنها تعزز الشفافية من خلال سماحها بتحديد متطلبات العرض والإفصاح للمعلومات المالية.

II-3-4-3-مقومات القيمة العادلة:

بعد استعراض مفهوم القيمة العادلة نجدها تقوم على مجموعة من المقومات وهي:[2]

1 -وجود موضوع التبادل: أي أن القيمة العادلة يجب أن تحدد في ضوء عملية فعلية قد تمت لمبادلة الأصل أو الالتزام وفق طرق المبادلة.

2 -وجود طرفي عملية التبادل (العرض والطلب) وتمتعها بالإرادة الحرة في إجراء التبادل.

3 -إلمام طرفي عملية التبادل بجميع الحقائق المرتبطة بهذه العملية.

4 -تمتع البيئة الاقتصادية المحيطة بطرفي عملية التبادل بالاستقرار النسبي.

5 -تمثل القيمة العادلة أحد القيمتين:

أ – قيمة سداد الالتزام: وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام.

ب -قيمة يمكن مبادلة الأصل بها: تمثل القيمة التي تمكن المنشأة من الحصول على الأصل.

---

[1] خالد عبد الرحمن جمعة يونس، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية عن عوائد الأسهم**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص27.

[2] حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 114.

II-3-4-4-مداخل القيمة العادلة:

وقد حدد المعيار الأمريكي رقم (**157**) ثلاثة أساليب لقياس القيمة العادلة وفقا لمدخل السوق، ووفقا لمدخل الدخل، بالإضافة للقياس وفقا لمدخل التكلفة:[1]

- مدخل السوق MarketApproach:

يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن مشاهدتها **Observable** وغيرها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الأصول المتماثلة **Identical** أو المقارنة **Comparable**.

- مدخل الدخلIncomeApproach:

ويستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتمادا على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية.

- مدخل التكلفةCostApproach:

ويعتمد على المبلغ المطلوب حاليا لإحلال المقدرة الخدمية لأصل ما(إحلال التكلفة) وطبقا للمعيار رقم(**157**) فإن استخدام مدخل واحد للقياس يكون مناسبا في بعض المواقف باستخدام أسعار استرشاديةQuotedPrices في سوق نشط لأصول أو التزامات مماثلة، وفي مواقف أخرى فإن استخدام مداخل متعددة للقياس يكون مناسب لأن نظام التقارير بالشركات يتطلب تماسك وترابط **Consistently** كل قدرات أساليب التقييم واستخدامها للوصول لقياس مناسب للقيمة العادلة.

II-3-4-5-مزايا وعيوب القيمة العادلة:

بالرغم من المزايا التي تملكها القيمة العادلة إلا أنها لا تخلو من بعض العيوب.

II-3-4-5-1- مزايا القيمة العادلة:

إن الأخذ بالقيمة العادلة يؤدي إلى تحقيق العديد من المزايا هي:[2]

1 -يعد منهج القيمة العادلة في الاعتراف والقياس هو الأكثر إغراء للمهنيين وواضعي المعايير، بصفته يعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة، ويعتبر المقياس الأفضل والأكثر ملائمة لاتخاذ القرارات.

2 -إن منهج القيمة العادلة يزود المستثمرين بوعي وبصيرة ونظرة تنبؤية مستقبلية بقيمة المنشأة.

---

[1] رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة العالمية**، مجلد كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 02، المجلد 46، يوليو 2009، ص25.

[2] أحمد عزت محمد أبو شملة، **دور محاسبة القيمة العادلة في ترشيد القرارات الاستثمارية**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة جدارا، 2010-2011، ص ص42،43.

3 -تساعد محاسبة القيمة العادلة في تحسين عملية التحليل المالي، وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المنشأة.

4 -توفر محاسبة القيمة العادلة أساسا أفضل للتنبؤ، حيث أنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.

5 -تعكس القيمة العادلة في كثير من الأحيان، تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأدوات المالية.

II-3-4-5-2- عيوب القيمة العادلة:

ولقد واجه منهج القيمة العادلة العديد من الانتقادات نذكر منها ما يلي:[1]

1 -إن تحديد القيمة العادلة والاعتراف بها ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة.

2 – هناك كثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية ويعتمد على قياسها التكلفة التاريخية.

3 -قد تختلف التقديرات من قبل المقدرين ما يفق القيمة المقدرة الثقة والدقة المطلوبة.

4 -قد تزيد تكاليف التقدير على المنافع المرجوة منها.

5 -إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة فيما يتعلق بالاستثمارات تعد معقدة وذات طرق وقياس مختلفة ،منها ما يتعلق برغبة المنشأة في الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة.

II-4- طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة:

ومن بين نماذج القياس المحاسبي المتعارف عليها نجد طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة والتي سنتطرق إليها من خلال مايلي:

II-4-1-تعريف طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة:

إن نموذج القيمة الجارية المعدلة يتطلب أخذ تغيرات الأسعار النسبية في الاعتبار ويمكن التعبير عن نموذج القيمة الجارية المعدلة بالمعادلة التالية:

التغير في المستوى النسبي = (التغير في المستوى العام – التغير في المستوى الخاص)

ويتم تطبيق مفهوم القيمة الجارية المعدلة إما على أساس أسعار الشراء وفي هذه الحالة فالنموذج المستخدم هو نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار، وأما إذا استخدمت أسعار الخروج كأساس فالنموذج هو نموذج صافي القيمة البيعية الجارية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار.

[1] جميل حسن النجار، مرجع سبق ذكره، ص469.

وإنه في ظل تطبيق هذا النموذج يتم تعديل أساس القياس ووحدة القياس.

وحسب المعيار المحاسبي الدولي (**IAS29**) تتمثل أسس تعديل القوائم المالية فيما يلي:[1]

- تصنيف بنود القوائم المالية بهدف إعادة عرضها على أساس المؤشر العام للأسعار إلى ثلاث فئات وهي:

1 -البنودالنقدية لا يتم تعديلها بالرقم القياسي العام للأسعار، إلا الالتزامات في حالة ما إذا كانت في حالة ما إذا كانت مشروطة بالتغير حسب تغيرات المستوى العام للأسعار.

2 -البنود غير النقدية المعاد تقييمها بالقيمة الجارية مثل المخزون، الاستثمارات المالية والأصول غير المتداولة، لا يتم تعديلها بالرقم القياسي العام للأسعار.

3 -البنود غير النقدية وغير المقيمة بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيم بالتكلفة والأصول غير المتداولة المقيمة بالتكلفة أو المعاد تقييمها بالقيمة العادلة في فترات مالية سابقة، يتم تعديلها باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار.

- إعادة عرض كافة مبالغ قائمة الدخل باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار من تواريخ إتباعها لأول مرة.

- حساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية، وإدراجها ضمن قائمة الدخل.

- إعادة عرض مكونات حقوق الملكية باستثناء الأرباح المحتجزة وفائض إعادة التقييم باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار من تواريخ المساهمة بها أو نشوئها، وأي فائض إعادة التقييم خاص سنوات سابقة يتم إلغاؤه ويعاد اشتقاق الأرباح المحتجزة كمتمم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في قائمة المركز المالي.

II-4-2- تقييم طريقة التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:

لطريقة التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة عدة مزايا كما لها عدة عيوب:

II-4-2-1- مزايا طريقة التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:

إن منأهم ما يميز هذا النموذج ما يلي:[2]

- اعتماد أسعار الدخول الجارية وأسعار الخروج الجارية أساسا لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد دخل النشاط الجاري.

---

[1] مدحت فوزي عليان، مرجع سبق ذكره، ص106.

[2] رضوان حلوة حنان، **مدخل نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص169.

– استخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس.

– تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات في طريقة التكلفة الاستبدالية المعدلة وعدم تطبيقه في حالة طريقة صافي القيمة البيعية.

– تصنيف صافي الدخل إلى دخل النشاط التشغيلي الحالي وإلى مكاسب وخسائر الحيازة الحقيقية المحققة وغير المحققة.

– تصنيف مكاسب وخسائر الحيازة إلى حقيقية يتم الاعتراف بها وأخرى وهمية يتم استبعادها.

– هذه الطريقة تتجنب أخطاء وحدة القياس الناتجة عن استخدام وحدة قياس نقدي غير ثابتة القوة الشرائية، فالنموذج يستخدم وحدة قياس ذات قيمة موحدة وتعبر عن القوة الشرائية العامة للنقود.

– استبعاد بعض عناصر النشاط التشغيلي الجاري المكتسبة في الفترات السابقة ولكن المحققة في الدورة الحالية.

– كذلك القوائم المالية المعدة وفق التكلفة الجارية المعدلة وفق وحدة النقد الثابتة، تعتبر قابلة للتفسير فهي تستند في نفس الوقت إلى مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية، ومفهوم المحافظة على القوة الشرائية للنقود، ومعلوماتها ملائمة لاتخاذ القرارات باعتبارها تراعي تغيرات القيمة الجارية.

II-4-2-2- عيوب طريقة التكلفة الجارية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:

تنطوي الاعتراضات الموجهة ضد استخدام أساس التكلفة الجارية مع وحدة النقد الثابتة كما يلي:[1]

– قد تفوق تكلفة الحصول على المعلومات اللازمة لاستخدام هذا الأساس منافعه المتوقعة.

– صعوبة فهم تطبيق هذا الأساس أو استخدام معلوماته تكون هذه البيانات معوقة لمستخدميها أكثر.

– لا يوجد هناك دليل كاف على أفضلية هذا الأساس عن الأساسين السابقين الآخرين للمحاسبة عن أصول والتزامات الوحدة، كما لا يوجد دليل يشير إلى أن جودة المعلومات المستخرجة طبقا لهذا الأساس تفوق أو أكثر ملائمة من تلك المستخرجة وفق الأساسين الآخرين.

[1] نفس المرجع السابق، ص ص190،193.

خلاصة الفصل:

نخلص في نهاية هذا الفصل إلى أن الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم التي تم عرضها ورغم اختلاف التقنية التي يعتمدها كل أسلوب فإنها جاءت بالشيء الجديد وأضفت على المبادئ المحاسبية بعض التعديلات حيث أخذت بعين الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار وجعلت عناصر القوائم المالية تقيم بطريقة جديدة حسب كل أسلوب محاولة إعطاء صدق أكثر لأنها تستبعد التضخم.

غير أن هذه الأساليب لم تخرج في أغلبها من مبدأ وأساس التكلفة التاريخية، هذا يدفعنا للقول بأن المجال مازال مفتوحا أمام المحاسبين والباحثين في هذا المجال لتقديم الجديد والوصول إلى الأفضل للمحاسبة في ظل ارتفاع الأسعار.

فلكل أسلوب من الأساليب السابقة كانت له عيوبه التي جعلت من نتائجه المتوصل إليها محاسبيا تبقى نسبية الدقة والاستعمال والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات إذ لا يوجد أسلوب كامل متكامل للتعبير بدقة وموضوعية على أثر تغيرات الأسعار على عناصر القوائم المالية ويوصلنا إلى النتائج المرجوة رغم أن كل الأساليب تعمل على المحافظة على رأس المال النقدي والاقتصادي للوحدة الاقتصادية.

III- معالجة القوائم المالية للمؤسسة التجارية لديفاندوس من أثار التضخم

تمهيد

III-1- تقديم المؤسسة التجارية لديفاندوسD.T.C

III-2-تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة على القوائم المالية للمؤسسة التجارية لديفاندوس وحدة جيجل

خلاصة الفصل

تمهيد:

من أجل إكمال الدراسة في هذا الموضوع ولإثراء البحث أكثر ومن أجل تبيين مجمل الآثار التي يمكن أن يؤثر بها التضخم على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، وسنقوم في هذا الفصل بإسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة التجارية لديفاندوس وحدة جيجل، وعليه سيتم في هذا الفصل عرض وتقديم مؤسسة لديفاندوس موضوع الدراسة وتعديل قوائمها المالية الخاصة بالسنوات الثلاثة الأخيرة (2014، 2015، 2016) حسب المقترحات التي قدمها مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB**وعليه تم تقسيم هذا الفصل كمايلي:

- عرض وتقديم المؤسسة التجارية لديفاندوس.
- تطبيق طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة على القوائم المالية للمؤسسة التجارية لديفاندوس وحدة جيجل

III- 1- تقديم المؤسسة التجارية لديفاندوسD.T.C:

تعد المؤسسة التجارية لديفاندوس**D.T.C** من أهم المؤسسات التي ظهرت في الجزائر في ضوء الإصلاحات الرامية إلى النهوض بالقطاع التجاري في البلاد بعد الاستقلال، وهذا راجع للدور الكبير الذي تلعبه التجارة في تنمية الاقتصاد المحلي، وسنتناول في هذا المبحث نبذة تاريخية عن المؤسسة التجارية لديفاندوس**D.T.C**، تعريفها والهيكل التنظيمي لها.

III-1-1-نبذة تاريخية عن المؤسسة التجارية لديفاندوسD.T.C وتطورها:

مرت المؤسسة التجارية لديفاندوس مند نشأتها بعدة مراحل فللمؤسسة التجارية لديفاندوس **D.T.C**حاليا منبثقة من شركة فرنسية منذ حقبة الاستعمار قبل 1962 وأصبحت بعد هذه الحقبة وفي إطار الإصلاحات المتعلقة بإعادة الهيكلة الاقتصادية حيث كانت في البداية تمارس عدة أنشطة من خلال توسع نشاطها التجاري من خلال استرداد مختلف مواد البناء إضافة إلى الخشب وإعادة بيعه بإضافة إلى بعض التحويلات المختلفة وكانت تسمى**SONAGOB**.

كمرحلة ثانية سنة 1970 وبموجب قانون 04/70 تم تقسيم المؤسسة الكبرى **SONAGOB** إلى عدة مؤسسات من خلال مثلا **EDIMCO** وغيرها وتعتبر المؤسسة الوطنية للتموين بالخشب ومشتقاتهأحد هذه المؤسسات حيث يقدر رأس مالها 3000000000 دج وتسير من طرف مجلس الإدارة المخول له جميع الصلاحيات وكمرحلة أخيرة وهي بعد تفكير طويل تم الفصل في إعادة تنظيم القطاع العمومي والتجاري والصناعي من خلال إنشاء مجمعات عمومية لإنعاش القطاع العمومي والتجاري والصناعي و تنصيب وزير الصناعة والمناجم 12 مجمعا صناعيا وأيضا مجلس مساهمات الدولة وذلك كما حصل مع قطاع النقل من خلال إنشاء 4 مجمعات وتعتبر المؤسسة التجارية لديفاندوس **D.T.C** منبثقة عن مجمع ديفاندوس **Group Dnindus** وهذا سنة 2016 وهي بالاسم التجاري الحالي وكل مجمع يسير من قبل مجلس الإدارة وهذا المجلس يترأسه المدير العام **P.D.G** وتنقسم المؤسسة التجارية لديفاندوس**D.T.C**إلى عدة وحدات مقسمة عبر كامل التراب الوطني لاسيما المدن الساحلية نظرا للميزة التي تتمتع بها هذه المدن من خلال موانئها وتتمثل هذه الوحدات في وحدة الرغاية، وحدة عنابة، وحدة سكيكدة، وحدة تنس، وحدة حسين داي، وحدة ورقلة، وحدة جيجل، وحدة وهران، وحدة الغزوات، وحدة مستغانم، وحدة برج بوعريريج.

III-1-2- تعريف المؤسسة التجارية لديفاندوسD.T.C وحدة جيجل:

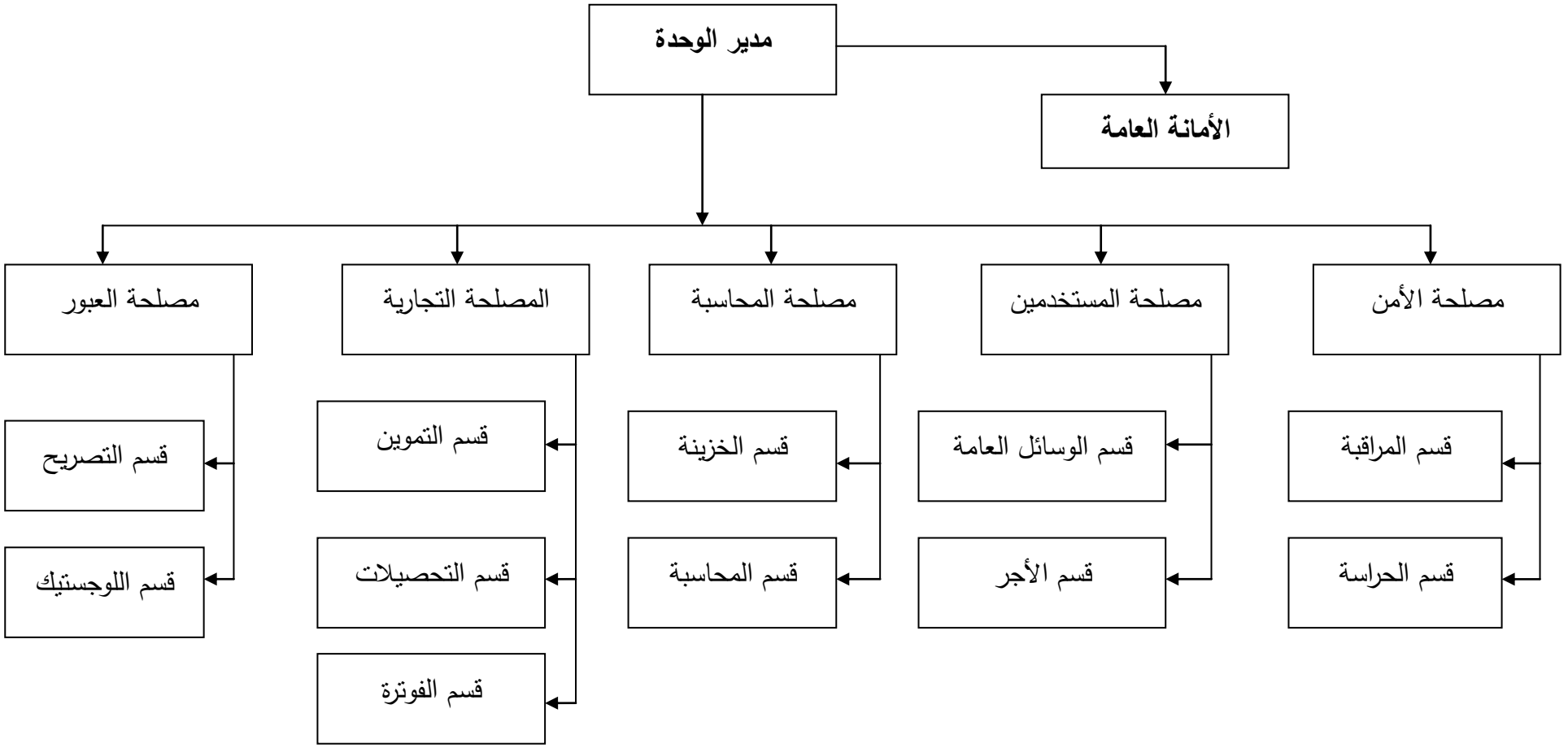
تعتبر وحدة جيجل إحدى الوحدات التابعة للمؤسسة التجارية لديفاندوس **D.T.C**والتي تقع في هضبة الحدادة جنوب غرب جيجل حيث تتربع على مساحة إجمالية قدرها 18320 متر مربع وهي مؤسسة تجارية

حسب طبيعة نشاطها من خلال إستراد مختلف التجهيزات والمعدات والمواد الأولية والخشب ومشتقاته كنشاط سابق منبثق عن المؤسسة ليديفاندوسوإعادة بيعه على حاله وهدفها الرئيسي هو تحقيق أكبر عائد من الأرباح بالإضافة إلى إغراق السوق بالخشب ومشتقاته وتلبية الطلب المحلى من هذه المواد كما أن هذه المؤسسة تتوفر على مخزنين مغطيين يستعملان لتخزين الخشب ومشتقاته ومختلف المواد القابلة للتلف ومساحة مهيأة وغير مغطاة تستعمل لتخزين مختلف المواد والوسائل الغير قابلة للتلف وتظم المؤسسة التجارية لديفاندوس وحدة جيجل 27 عاملا يتوزعون على مختلف المصالح.

III-1-3-عرض وتحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة التجارية لديفاندوس وحدة جيجل:

هو عبارة عن مخطط يعطي فكرة عامة عن مختلف أجزاء ومصالح المؤسسة يهدف إلى تحديد مهامها والعلاقة الموجودة فيما بينهاوتوزيع النشاطات حسب مهام كل مصلحة وتم احترام السلم الإداري في المؤسسة ويشكل الهيكل التنظيمي وسيلة قاعدية للتسيير والتنظيم من أجل حركة المعلومات بسرعة وبسهولة بين مختلف مصالح المكاتب ويعد من طرف الإدارة من خلال ملاحظة الترابط والتناسب الدقيق بين مختلف مصالح المؤسسة وهذا أدى إلى السير الحسن لها وتحقيق أهدافها مع وجود بعض النقائص التي يمكن التغلب عنها إذ تحتوي إضافة إلى المدير العام 06 مصالح تختلف حسب توزيع نشاط المؤسسة:

الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمؤسسة لديفاندوس التجارية وحدة جيجل



المصدر:الوثائق الداخلية لمؤسسةلديفاندوس التجارية وحدة جيجل

ولكل مصلحة من هذه المصالح عدة مهام فهي ليست مستقلة عن بعضها البعض بل هناك تناسق بينها ويظهر هذا الأخير في التبادل المسامر للمعلومات والمعطيات قصد تحقيق الأغراض والأهداف المسطرة ويترأس المؤسسة مدير الوحدة وهو السلطة العليا داخل الوحدة و لهـ صلاحيات عديدة تساعد في القيام بمهامها على أحسن وجه.

❖ **المديرية:** مدير الوحدة يعتبر المسؤول الأول والمنسق والمشرف والمسير الرئيسي للمنشأة وممثليها على كل المستويات.

❖ **الأمانة:** تكونتحت إشراف مدير الوحدة وتتولى المهام التالية:

- تسجيل البريد الصادر والوارد وإرسال الفاكسات واستقبالها.
- طبع الملفات السرية الخاصة بالمدير من خلال أنها أمينة أسرار المدير.
- ترتيب الملفات على الحافظات الخاصة بها.
- ضبط المواعيد واستقبال المكالمات الهاتفية.

❖ **مصلحة المحاسبة:** تقوم مصلحة المحاسبة والمالية بالإشراف على جميع العمليات المحاسبية والمالية ومتابعة الحالة المالية للوحدة تضم قسمين هما قسم الخزينة وقسم المحاسبة وتلعب دورا هاما داخل المؤسسة وذلك من خلال المهام التي تقوم بها والمتمثلة في:

- حساب ومراقبة وتسجيل جميع عمليات الشراء والبيع اليومية التي تتم عبر الوحدة.
- تحديد ووضع السياسة المالية للوحدة.
- مراقبة أجور العمال ومراقبة ما يطرأ عليها من تغيير.
- تقييم وتنسيق العمليات المرتبطة بالاستثمارات ومتابعة مديونيتها مع إعداد جرد لها وحساب اهتلاكها.
- جمع وإعداد الكشوفات التي تطلبها مصلحة الضمان الاجتماعي وتسديد المستحقات.
- جمع ودمج القيود المحاسبية للمؤسسة لإعداد الحصيلة حساب النتيجة وتحليلها.
- مراقبة أسعار البيع وخاصة العقود مع العملاء على الحساب.
- مراقبة وصولات الطلب والاستلام لمختلف التموينات المختلفة.
- متابعة عملية البنك (المداخيل والمصاريف).
- إعداد جدول التقارب البنكي الشهري.
- إعداد مختلف الشيكات.

- متابعة عمليات التسديد.
- دفع مصاريف التنقل لأداء مهام العمل حيث يتم إعداد جدول خاص بها.
- تسجيل العمليات التي يقوم بها البنك سواء المدخلات والمخرجات.

❖ **مصلحة المستخ دمين:**وهيالهيئة المكلفة بالمتابعة وتطبيق التشريعات وقوانين العمل المتعلقةبالتوظيف، علاقات العمل الاجتماعية، الانضباط والنصوص المنظمة للعلاقات القائمة بين المستخدم والعمل والمحيط الداخلي للمؤسسة وتهيئة وتوفير كل الوسائل البشرية التي تتطلبها عملية تسيير المؤسسة تضم كل من قسم الأجر وقسم الوسائل العامة ويمكن إبراز أهم المهام والوظائف فيما يلي:

- دراسة شروط العمل الحسنة.
- التعريف بسياسة التسيير ونظام العمل داخل المؤسسة.
- مخطط التوظيف والتدريب والرسكلة خاصة من حيث تقييم متطلبات المؤسسة من اليد العاملة.
- حركة الموارد البشرية (توظيف، تقاعد، تحويل أو تغيير النشاط).
- تطبيق النصوص القانونية للمستخدمين المتعلقة بالعلاوات والمنح.
- متابعة الإجراءات التأديبية من خلال تنفيذ العقوبات أثناء ارتكاب المخالفات.
- مسك السجلات والدفاتر (سجل الأجرة، العطلة، حوادث العمل، الصيانة والأمن ....).
- توفير الرعاية الصحية من خلال طب العمل.

❖ **مصلحة الأمن:** وهذه المصلحة لها صلة مع الجهات الأمنية ومديرية الحماية المدنية تتكون من قسم المراقبة وقسم الحراسة وأهم مهامها:

- الحراسة وضمان أمن وسلامة وسائل المؤسسة وعمالها.
- النظافة والوقاية الصحية.

❖ **المصلحة التجارية:** تعتبر هذه المصلحة القلب النابض للوحدة من خلال المبيعات أو رقم الأعمال وتنقسم بدورها إلى عدة أقسام هي: قسم التموين، قسم الفوترة، قسم التحصيلات ولعل أهم وظائفها مايلي:

- دراسة الأسواق وتقدير الطلب على السلع واتجاه تطورها في المستقبل.
- تسيير المخزون ومراقبة دخول وخروج البضائع من وإلى الوحدة.
- إعداد ومسك محاسبة المواد والسلع.
- إعداد التقارير الشهرية والأسبوعية التي تتعلق بالسلع الموجودة في المخزن.

- تسيير ملفات السلع والزبائن على الحساب.
- القيام بحملات إشهارية عند الضرورة للترويج للمبيعات وتنشيط التوزيع.
- مراقبة والحفاظ على الزبائن من خلال التسهيلات والتخفيضات.
- حفظ الفواتير في الأرشيف الخاص بالمؤسسة.
- البحث عن أسواق وعملاء جدد.
- تحضير الميزانيات التقديرية للمستويات المستوردة والمنتجة محليا.

❖ **مصلحة العبور:** بحكمطابع المؤسسة التجاري واعتمادها على الاستيراد وجب مسك مصلحة خاصة بدخول السلع والمواد من الميناء ومن أهم وظائفها:

- مراقبة الكميات ونوع السلع المستلمة من الميناء ومدى مطابقتها للمواصفات المطلوبة.
- القيام بإجراءات الجمركة وإغلاق الملفات الخاصة بها.
- تقديم ملفات السائقين إلى شرطة الميناء.
- القيام بعملية المقاربة بين مختلف المصالح سواء المؤسسة، الميناء، الجمارك.
- دفع مستحقات مختلف الأطراف التي لها علاقة بنقل السلع المستوردة مثل المؤسسة المينائية.
- متابعة ملفات التأمين على السلع الداخلة إلى الميناء.

ويتوزع 27 عاملا على مختلف المصالح كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (1-3): توزيع عمال المؤسسة التجارية لديفاندوس وحدة جيجل على مختلف المصالح

المصلحة	المديرية	الأمانة العامة	مصلحة المحاسبة	مصلحة المستخدمين	مصلحة الأمن	المصلحة التجارية	مصلحة العبور
عدد العمال	01	01	03	02	07	11	02

المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة لديفاندوس وحدة جيجل

III-2- تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة على القوائم المالية للمؤسسة التجارية لديفاندوس وحدة جيجل:

إن الهدف من تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة هو تعديل القوائم المالية المعدّة حسب نموذج التكلفة التاريخية، ويتم ذلك من خلال القيام بتعديل كلمن الأصول وال خصوم والإيرادات والمصروفات بالاعتماد على وحدات نقدية هذه الوحدات تكون لها قوة شرائية ثابـتة وعلى هذا سنقوم بتطبيق هذه الطريقة على القوائم المالية لمؤسسة لديفاندوس محل الدراسة، من خلال دراسة السنوات الثلاثة الأخيرة (2014،

2015، 2016) على التوالي والتي تشمل جميع البنود الأساسية والتي عادة ما تحتويها كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

III-2-1- إجراءات وأدوات تعديل القوائم المالية:

من أجل القيام بتعديل القوائم المالية لمؤسسة لديفاندوس محل الدراسة سيتم الاعتماد على الميزانية العامة وجدول حسابات النتائج وملحقاتها، وكذا توفير مجموعة من الأرقام القياسية العامة لأسعار المستهلكين والتي تم إعدادها من طرف الديوان الوطني للإحصائيات**Office National des Statistique (ONC)**

وبعدها سيتم تحميل المعلومات التاريخية على برامج معالجة الحسابات " **EXCEL**" وتعديلها حسب معدلات الأرقام القياسية لأسعار المستهلكين، ووفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (**IAS29**) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"، وهذا من أجل توضيح كيفية تطبيق الطريقة، ومن الضروري عند التعديل التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية للميزانية العامة لاختلاف معالجة كل منها، إذ تتم عملية تعديل الأصول والخصوم غير النقدية حسب وحدة النقد الثابتةلتاريخ إعداد الحسابات الختامية للسنة المعنية بالدراسة، أما الأصول والخصوم النقدية فلا يتم إجراء أي تعديل عليها لأنها أصلا تمثل وحدة القياس الجارية، وتظهر في القائمة المعدلة بمبالغها الأصلية، ولكن يتم حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية الناتجة عن احتفاظ المؤسسة بالعناصر النقدية.

III-2-2-تعديلات قيم الاستثمارات وأقساط الاهتلاك:

في ظل استعمال التكلفة التاريخية كأساس لحساب مخصصات الاهتلاكات، والتي عادة ما تكون مقيمة بالنقص في ظل حالات ارتفاع الأسعار، فان الاهتلاكات بدورها تكون حتما مقيمة بالنقص في الميزانية، مما يتطلب إعادة تقييم مجموع الاهتلاكات التاريخية إلى جانب تعديل القيم الإجمالية للاستثمارات للحصول على القيم المحاسبية الصافية المعدلة للاستثمارات في نهاية السنة، وتعديل أقساط الاهتلاكات التي تؤثر على نتيجة الدورة.

ولتبسيط عملية الحساب ارتأينا في هذه الدراسة أن نقوم مباشرة بتعديل القيم المحاسبية الصافية للاستثمارات، وذلك بضرب القيم المحاسبية الصافية التاريخية في الرقم القياسي للأسعار لنهاية السنة المعنية بالدراسة مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لسنة الحيازة حسب العلاقة التالية:

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية المعدلة} = \text{القيمة المحاسبية الصافية التاريخية} \times \frac{\text{الرقم القياسي للأسعار لنهاية سنة الدراسة}}{\text{متوسط الأرقام القياسية لسنة الحيازة}}$$

وبنفس الطريقة نقوم بتعديل أقساط الاهتلاك الخاصة بكل استثمار، وذلك بضرب أقساط الاهتلاك التاريخية في الرقم القياسي للأسعار لنهاية السنة المعنية بالدراسة مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لسنة حيازة الاستثمار وفق العلاقة التالية:

$$\text{قسط الإهتلاك المعدل} = \text{قسط الإهتلاك التاريخي} \times \frac{\text{الرقم القياسي للأسعار لنهاية سنة الدراسة}}{\text{متوسط الأرقام القياسية لسنة الحيازة}}$$

وسوف نعتمد على متوسط الأرقام القياسية لسنة حيازة الاستثمار بدلا من الأرقام القياسية الشهرية لتاريخ الحيازة، لكون معظم المشتريات من الاستثمارات كانت موزعة على طول أشهر السنة مثل مشتريات معدات المكتب، إضافة إلى نقص بعض المعلومات حول التاريخ الدقيق (الشهري) لشراء بعض الاستثمارات حيث سيكون مقدار التغير في:

- القيمة المحاسبية الصافية = القيمة المحاسبية الصافية بعد التعديل –القيمة المحاسبية الصافية قبل التعديل.
- مخصصات الاهتلاكات = مخصصات الاهتلاك بعد التعديل – مخصصات الاهتلاك قبل التعديل

III-2-2-1-تعديل قيم الاستثمارات وأقساط الاهتلاك لسنة 2014:

نلاحظ أن المؤسسة لم تقم بإعادة التقييم لجميع استثماراتها وبالتالي سنقوم بتعديل قيمها المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاك الخاصة بها المتوفرة في جدول الاهتلاكات لسنة 2014 ضمن الملحق رقم (2) وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): تعديل القيمة المحاسبية الصافية للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات لسنة 2014

البيان	تكلفة الحيازة أو قيمة إعادة التقييم	سنة الحيازة أو إعادة التقييم	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية	مخصص الاهتلاك لسنة 2014	الرقم القياسي في آخر سنة 2014	الرقم القياسي في تاريخ الحيازة أو إعادة التقييم	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة	مخصص الاهتلاك المعدل لسنة 2014
الأراضي	2931200	1994	0	2931200		179,3	54,7	293100	9608119,93
المباني	293814,08	1997	150579,72	143234,36	8814,42	179,3	89,64	286500,68	17630,81
	14599021,06	1989	11677392,59	2921628,47	437970,66	179,3	17,95	29183731,74	4374826,7
	329960	2001	134052,41	195907,59	9898,8	179,3	100	351262,31	17748,55
منشآت فنية	695250	2006	221324,75	473925,25	20858	179,3	116	732541,36	32240
تهيئات وتركيبات	3268798,22	1989	2369878,71	898919,51	98063,95	179,3	17,95	8979179,28	979546,86
معدات وأدوات	6477,45	مهتلكة كليا	6477,45						
	1533543,88	مهتلكة كليا	1533543,88						
	430625	مهتلكة كليا	430625						
	64700	2011	19949,17	4475083	6470	179,3	149,1	53815,05	7780,49
	5664700	2013	113577,33	5453682,67	81703	179,3	171,5	5701721,96	85418,95
معدات النقل	5100000	2005	4972500	127500	510000	179,3	113,9	200709	802835,82
	6000000	2008	3750000	2250000	600000	179,3	127,2	3171580,19	845754,72
	1539500	2009	872383,33	667116,67	153950	179,3	135,5	882760,29	203713,91
	1249000	2012	270616,67	978383,33	124900	179,3	167,3	1048560,26	133858,76
	10003461,54	2013	1624982,9	8378478,66	1201692,31		171,5	8759540,66	1256346,54

	980029	مهتلكة كليا							
تجهيزات المكتب	28441,79	مهتلكة كليا							
	72270,07	مهتلكة كليا							
	229209,74	2008	155736,29	73473,45	70998,97	179,3	127,2	103567,53	100079,52
	56400	مهتلكة كليا							
	28754,11	2009	15095,9	13658,21	2875,41	179,3	135,5	18073,19	3804,88
	32300	مهتلكة كليا							
	354976,31	2010	164431,54	190544,8	35497,63	179,3	141	242302,72	45139,89
	6500	مهتلكة كليا							
	343000,91	2011	104118,25	238882,69	34300,09	179,3	149,1	287232,11	41247,53
	10256,41	مهتلكة كليا							
	170655,81	2012	12671194	43943,87	56316,42	179,3	167,3	47095,85	60355,85
	33675,21	2014	3086,89	30588,32	3086,89	179,3	179,3	30588,32	3086,89
تهيئات وتركيبات	23741513,32	مهتلكة كليا							
	555418,12	2010	222167,24	333250,88	55541,81	179,3	141	423772,22	70628,7
	2896361,82	2014	241363,49	2654998,34	289636,18	179,3	179,3	2654998,34	288636,18
مباني اجتماعية	147453,86	مهتلكة كليا							
تجهيزات ومعدات اجتماعية	239428,03	مهتلكة كليا							
المجموع	**84080665,74**		**42134847,51**	**33474400,07**	**3802574,54**			**63452673,06**	**18978801,48**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج Excel

نلاحظ من هذا الجدول أن جميع القيم المحاسبية الصافية المعدلة للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات المعدلة تفوق على التوالي القيم المحاسبية الصافية التاريخية ومخصصات الاهتلاكات التاريخية، حيث نجد أن:

- قيمة الأراضي قد ارتفعت قيمتها بعد تعديلها بـ: 6676919.93 دج.
- القيمة المحاسبية الصافية الخاصة بالمنشآت الفنية ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 258616.11 دج.
- القيمة المحاسبية الصافية الخاصة بالتهيئات و التركيبات قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 8080259.77 دج.
- مخصصات الاهتلاكات الخاصة بالمنشآت الفنية قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة:11382 دج.
- مخصصات الاهتلاكات الخاصة بالتهيئات والتركيبات ارتفعت بعد تعديلها بقيمة:881482.91دج.

وهذا الارتفاع في القيم المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاكات بعد تعديلها يرجع إلى الارتفاع المستمر في المستويات العامة للأسعار، وعلى هذا ستظهر قيم الاستثمارات في قائمة المركز المالي للمؤسسة في نهاية سنة 2014 بقيم محاسبية صافية تكون أقرب إلى قيمتها الجارية بتاريخ إعداد الحسابات الختامية، وهذا حسب نسبة التوافق بين التغيرات السعرية العامة والتغيرات السعرية الخاصة لكل استثمار.

وما يجلب لنا الانتباه من جدول الاهتلاكات لسنة 2014 ضمن الملحق رقم (2) أنه هناك العديد من الاستثمارات التي مازالت تستغل من طرف المؤسسة ولكنها تعتبر محاسبيا مهتلكة كليا، ولم تعد لها قيم محاسبية صافية تظهر بها في قائمة المركز المالي للمؤسسة، فعلى سبيل المثال هناك معدات وأدوات تعتبر محاسبيا مهتلكة كليا إلا أنها مازالت تستغل من طرف المؤسسة، ويعتبر هذا من نقائص القياس المحاسبي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، وحسب الجدول السابق لتعديل قيم الاستثمارات بإتباع طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة نلاحظ أن هذه الطريقة أيضا لم تنجح على إظهار القيم المحاسبية الصافية لهذه الاستثمارات، التي تعتبر حسب مبدأ التكلفة التاريخية مهتلكة كليا، والتي ينبغي أن تظهر في قائمة المركز المالي للمؤسسة بقيم محاسبية صافية معتبرة، مع إعطائها مدة حياة إضافية تهتلك خلالها.

III-2-2-2-تعديل قيم الاستثمارات وأقساط الاهتلاك لسنة 2015:

نلاحظ أيضا من جدول الاستثمارات لسنة 2015 ضمن الملحق (3) أن المؤسسة لم تقم بإعادة تقييم لجميع استثماراتها، وبالتالي سنقوم بتعديل قيمتها المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاك الخاصة بها المتوفرة في جدول الاهتلاكات لسنة 2015 ضمن الملحق رقم (3) وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (3-3): تعديل القيمة المحاسبية الصافية للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات لسنة 2015

البيان	تكلفة الحيازة أو قيمة إعادة التقييم	سنة الحيازة أو إعادة التقييم	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية	مخصص الاهتلاك لسنة 2015	الرقم القياسي في آخر سنة 2015	الرقم القياسي في تاريخ الحيازة أو إعادة التقييم	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة	مخصص الاهتلاك المعدل لسنة 2015
الأراضي	2931200	1994		2931200		186,4	54,7	9988586,47	
	293814,08	1997	159394,14	134419,94	8814,42	186,4	89,64	279516,64	18328,96
المباني	14599021,06	1989	12115363,25	2483657,81	437970,66	186,4	17,95	25791278,93	4548063,01
	329960	2001	143951,21	186008,79	9898,8	186,4	100	346720,38	18451,36
	21310362,84	2015	372931,35	20937431,49	372931,25	186,4	186,4	20937431,49	372931,25
منشآت فنية	695250	2006	242182,75	453067,25	20858	186,4	116	728032,2	33516,65
تهيئات وتركيبات	3268798,22	1989	2467942,66	800855,56	98063,95	186,4	17,95	8316405,37	1018335,4
معدات وأدوات	6477,45	مهتلكة كليا	6477,45						
	1533543,88	مهتلكة كليا	1533543,88						
	43,625,00	مهتلكة كليا	430625						
	64700	2011	26419,17	38280,83	6470		149,1	47857,46	8088,58
	5664700	2013	195280,33	5469419,67	81703		171,5	5944605,4	88801,39
	1184,1	2015	6906,73	111494,28	6906,73	186,4	186,4	111494,28	6906,73
معدات النقل	5100000	2005	5100000		127500	186,4	113,9		208656,72

	6000000	2008	4350000	1650000	600000	186,4	127,2	2417924,53	878554,6
	1539500	2009	1026333,33	513166,67	153950	186,4	135,5	705935,55	211780,66
	1249000	2012	395516,67	853483,33	124900	186,4	167,3	950922,25	139159,35
	10003461,54	2013	2826675,21	7176786,33	1201692,31	186,4	171,5	7800308,87	1306095,95
	980029	مهتلكة كليا							
تجهيزات المكتب	28441,79	مهتلكة كليا							
	72270,07	مهتلكة تماما	72270,07						
	229209,74	2008	178657,26	50552,48	70998,7	186,4	127,2	74080,05	33568,35
	56400	مهتلكة كليا							
	28754,11	2009	17971,31	10782,8	2875,41		135,5	14833,31	1833,47
	32300	مهتلكة كليا							
	354976,31	2010	199929,17	155047,14	35497,63	186,4	141	204970,13	46927,37
	6500	مهتلكة كليا							
	343000,91	2011	138418,34	204583,57	34300,09		149,1	255763,83	42880,86
	10256,41	مهتلكة كليا							
	170655,81	2012	170655,81		43943,87	186,4	167,3		48960,77
	33675,21	2014	6173,78	27501,43	3086,89	186,4	179,3	28590,44	3209,13
	98943,75	2015	4860,45	94083,3	4860,45	186,4	186,4	94083,3	4860,45
تهيئات وتركيبات	23741513,32	مهتلكة كليا							
	555418,12	2010	277709,05	277709,07	55541,81	186,4	141	367127,45	73425,48

	2896361,82	2014	530999,66	2365362,16	288636,18	186,4	179,3	2459026,81	301105,32
مباني اجتماعية	147453,86	مهتلكة كليا							
تجهيزات ومعدات اجتماعية	239428,03	مهتلكة كليا							
المجموع	**105060531,4**		**33406958,03**	**46924893,9**	**3186177,15**			**87865495,14**	**83518029,08**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج Excel

نلاحظ من هذا الجدول أن جميع القيم المحاسبية الصافية المعدلة للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات المعدلة تفوق على التوالي القيم المحاسبية الصافية التاريخية ومخصصات الاهتلاكات التاريخية، بحيث نجد أن:

-قيمة الأراضي قد ارتفعت قيمته بعد تعديلها بـ: 7057386.47 دج.

-القيمة المحاسبية الصافية الخاصة بالمنشآت الفنية قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 274964.95 دج.

-القيمة المحاسبية الصافية الخاصة بالتهيئات والتركيبات ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 7515549.81دج.

-مخصصات الاهتلاكات الخاصة بالمنشآت الفنية قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 12658.65 دج.

-مخصصات الاهتلاكات الخاصة بالتهيئات والتركيبات ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 720271.45 دج.

وبعد تعديل القيم المحاسبية الصافية للاستثمارات ستظهر هذه الأخيرة في قائمة المركز المالي للمؤسسة في نهاية سنة 2015 بقيم محاسبية صافية تكون أقرب إلى قيمتها الجارية بتاريخ إعداد الحسابات الختامية، وهذا حسب نسبة التوافق بين التغيرات السعرية العامة والتغيرات السعرية الخاصة لكل استثمار.

كما نلاحظ أيضا من جدول الاهتلاكات لسنة 2015 م ضمن الملحق رقم (3) أنه هناك العديد من الاستثمارات التي مازالت تستغل من طرف المؤسسة ولكنها تعتبر محاسبيا مهتلكة كليا، ولم تعد لها قيمة محاسبية صافية تظهر بها في قائمة المركز المالي للمؤسسة، ويعتبر هذا من نقائص القياس المحاسبي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، وحسب الجدول السابق لتعديل قيم الاستثمارات بإتباع طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة نلاحظ أن هذه الطريقة أيضا لم تنجح على إظهار القيم المحاسبية الصافية لهذه الاستثمارات، التي تعتبر حسب مبدأ التكلفة التاريخية مهتلكة كليا، والتي ينبغي أن تظهر في قائمة المركز المالي للمؤسسة بقيم محاسبية صافية معتبرة، مع إعطائها مدة حياة إضافية تهتلك خلالها.

III-2-2-3- تعديل قيم الاستثمارات وأقساط الاهتلاك لسنة 2016:

نلاحظ من جدول الاستثمارات لسنة 2016 ضمن الملحق (4) أن المؤسسة لم تقم بإعادة التقييم لجميع استثماراتها، وبالتالي سنقوم بتعديل جميع قيمها المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاك الخاصة بها المتوفرة في جدول الاهتلاكات لسنة 2016 ضمن الملحق رقم (4) وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (4-3):تعديل القيمة المحاسبية الصافية للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات لسنة 2016

البيان	تكلفة الحيازة أو قيمة إعادة التقييم	سنة الحيازة أو إعادة التقييم	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية	مخصص الاهتلاك لسنة 2016	الرقم القياسي في آخر سنة 2015	الرقم القياسي في تاريخ الحيازة أو إعادة التقييم	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة	مخصص الاهتلاك المعدل لسنة 2016
الأرضي	2931200	1994		2931200		199,4	54,7	2931200	10685215,36
المباني	293814,08	1997	168208,56	125605,52	8814,42	199,4	89,64	279403,62	19607,27
	14599021,06	1989	12553333,91	2045687,15	437970,66	199,4	17,95	22724792,07	4865256,25
	329960	2001	153850,01	176109,99	9898,8	199,4	100	351163,32	19738,21
	21310362,84	2015	745862,6	20564500,24	372931,25	199,4	186,4	21998719,68	398940,4
منشآت فنية	695250	2006	26304,75	432209,25	20858	199,4	116	742952,8	35854,18
تهيئات وتركيبات	3268798,22	1989	2566006,61	702791,61	98063,95	199,4	17,95	7807055,55	1089356,64
معدات وأدوات	6477,45	مهتلكة كليا	6477,45						
	1533543,88	مهتلكة كليا	1533543,88						
	430625	مهتلكة كليا	430625						
	64700	2011	32889,17	31810,83	6470		149,1	42542,45	8652,7
	5664700	2013	276983,33	212770,83	34310		171,5	6264202,35	94994,62
	118401	2015	18746,83	99654,18	11840		186,4	106604,31	12665,86
	118800	2016	11880	106920	11880		199,4	106920	11880
معدات النقل	5100000	مهتلكة تماما							
	6000000	2008	4950000	1050000	600000	199,4	127,2	1645990,57	940566,04
	1539500	2009	1180283,33	359216,67	153950	199,4	135,5	528618,48	226550,77
	1249000	2012	520416,67	728583,33	124900	199,4	167,3	868377,26	148864,67

	10003461,54	2013	4028367,52	5975094,02	1201692,31	199,4	171,5	8947135,56	1397186,29
	980029	مهتلكة تماما							
تجهيزات المكتب	28441,79	مهتلكة تماما							
	229209,74	2008	201578,23	27622,51	70998,97	199,4	127,2	43301,32	1112987
	56400	مهتلكة كليا							
	28754,11	2009	20846,72	7907,39	2875,41	199,4	135,5	11636,41	4231,42
	32300	مهتلكة كليا							
	354976,31	2010	235426,8	119549,51	35497,63	199,4	141	169065,06	50200,19
	6500	مهتلكة كليا							
	343000,91	2011	172718,43	170282,48	34300,09	199,4	149,1	22772854	322514,22
	10256,41	مهتلكة كليا							
	17065581	مهتلكة كليا							
	33675,21	2014	9260,67	24414,54	3086,89	199,4	179,3	27151,47	3432,94
	98943,75	2015	37511,89	61431,86	32651,44	199,4	186,4	65716,27	34928,63
	16666,67	2016	1388,89	15277,78	1388,89	199,4	199,4	15277,78	1388,89
تهيئات وتركيبات	23741513,32	مهتلكة كليا							
	555418,12	2010	333250,86	222167,26	55541,81	199,4	141	314185,47	78546,36
	2896361,82	2014	820635,84	2075725,98	288636,18	199,4	179,3	2308420,3	322105,15
مباني اجتماعية	147453,86	مهتلكة كليا							
تجهيزات ومعدات اجتماعية	239428,03	مهتلكة كليا							
المجموع	**122566495,1**		**31446167,95**	**38266532,93**	**3618556,7**			**101073286,1**	**21885664,06**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج Excel

نلاحظ من هذا الجدول أن جميع القيم المحاسبية الصافية المعدلة للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات المعدلة تفوق على التوالي القيم المحاسبية الصافية التاريخية ومخصصات الاهتلاكات التاريخية، بحيث نجد أن:

- قيمة الأراضي قد ارتفعت قيمتها بعد تعديلها بـ: 7754015.36 دج.
- القيمة المحاسبية الصافية الخاصة بالمنشآت الفنية قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 31074.55 دج.
- القيمة المحاسبية الصافية الخاصة بالتهيئات والتركيبات ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 7104263.94دج.
- مخصصات الاهتلاكات الخاصة بالمنشآت الفنية قد ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 14996.18 دج.
- مخصصات الاهتلاكات الخاصة بالتهيئات والتركيبات ارتفعت بعد تعديلها بقيمة: 991292.69دج.

وبعد تعديل القيم المحاسبية الصافية للاستثمارات ستظهر هذه الأخيرة في قائمة المركز المالي للمؤسسة في نهاية سنة 2016 بقيم محاسبية صافية تكون أقرب إلى قيمتها الجارية بتاريخ إعداد الحسابات الختامية، وهذا حسب نسبة التوافق بين التغيرات السعرية العامة والتغيرات السعرية الخاصة لكل استثمار، كما نلاحظ أيضا أن هناك العديد من الاستثمارات التي مازالت تستغل من طرف المؤسسة ولكنها تعتبر محاسبيا مهتلكة كليا، ولم تعد لها قيمة محاسبية صافية تظهر بها في قائمة المركز المالي للمؤسسة، ويعتبر هذا من نقائص القياس المحاسبي القائم عل مبدأ التكلفة التاريخية، وحسب الجدول السابق لتعديل قيم الاستثمارات بإتباع طريقة التكلفة التاريخية المعدلة مع وحدة النقد الثابتة نلاحظ أن هذه الطريقة أيضا لم تنجح في إظهار القيم المحاسبية الصافية لهذه الاستثمارات التي تعتبر حسب مبدأ التكلفة التاريخية مهتلكة كليا، والتي ينبغي أن تظهر في قائمة المركز المالي للمؤسسة بقيم محاسبية صافية معتبرة، مع إعطائها مدة حياة إضافية تهتلك خلالها.

III- 2 – 3- تعديل تكلفة البضاعة المباعة:

من ملاحظة جداول مخزونات المؤسسة للسنوات الثلاثة المعنية بالدراسة ضمن الملاحق رقم (5) ، (6)، (7) على التوالي، سنقوم بتعديل قيمة البضاعة بالنسبة لكل سنةباتباع العلاقة التالية:

$$\text{المبلغ المعدل} = \text{المبلغ التاريخي} \times \frac{\text{الرقم القياسي للأسعار لنهاية سنة الدراسة}}{\text{متوسط الأرقام القياسية لأسعار نفس السنة}}$$

الجدول رقم (5-3): تعديل تكلفة البضاعة المباعة لسنة 2014

البيان	المبلغ التاريخي	معدّل التعديل	المبلغ المعدّل
مخزون أول المدّة	42084229,39	179,5/169,5	44567074,78
مشتريات المدّة	280027759,3	179.5/176.8	284304201,3
مجموع البضاعة القابلة للبيع	112126944,2		328871276,1
مخزون نهاية المدّة	154825682,94	179.5/176.8	157190102,3
تكلفة البضاعة المباعة	167286305,81		171681173,8

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

الجدول رقم (6-3): تعديل تكلفة البضاعة المباعة لسنة 2015

البيان	المبلغ التاريخي	معدّل التعديل	المبلغ المعدّل
مخزون أول المدّة	154825682,94	186,4/179.5	160777199,4
مشتريات المدّة	68894544,05	186,4/184,6	69566321,84
مجموع البضاعة القابلة للبيع	223720227		230343521,2
مخزون نهاية المدّة	65318847,35	186,4/184,6	65955759,19
تكلفة البضاعة المباعة	158401379,63		164387762

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

الجدول رقم(7-3): تعديل تكلفة البضاعة المباعة لسنة 2016

البيان	المبلغ التاريخي	معدّل التعديل	المبلغ المعدّل
مخزون أول المدّة	65318847,35	199,4/186,4	69874346,36
مشتريات المدّة	200529646,1	199,4/195,3	204739433,9
مخزون البضاعة القابلة للبيع	265848493,4		274613780,2
مخزون نهاية المدّة	99910347,77	199,4/195,3	102007800
تكلفة البضاعة المباعة	231256993,03		236111850.5

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

يبدو لنا من هذه الجداول أن قيمة البضاعة قد ارتفعت قيمتها بعد تعديلها حسب وحدة النقد الثابتةلنهاية كل سنة من سنوات الدراسة، حيث في سنة 2014 ارتفعت قيمتها ب 4394868 وفي سنة 2015 ارتفعت قيمتها ب5986382.4 أما في سنة 2016 فقد ارتفعت قيمتها ب 4854857,50 فنلاحظ أن الزيادة في تكلفة البضاعة المباعة للسنوات الثلاثة معتبرة وهذا سوف يؤثر على نتيجة الدورة بسبب زيادة المصاريف.

III-2-4- حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية:

إن الأصول والخصوم النقدية هي النقدية السائلة وفي حالة مؤسسة لديفاندوس محل الدراسة فإن الأصول النقدية تتمثل في جميع الأصول المتداولة ماعدا المخزونات، أما الخصوم النقدية فتتمثل في جميع الديون.

وتتم عملية حساب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لكل سنة من السنوات المعنية بالدراسة، بمقارنة صافي المركز النقدي الفعلي في نهاية كل سنة مع صافي المركز النقدي المعدل في نهاية نفس السنة، فإذا كان صافي المركز النقدي موجبا (الأصول النقدية تزيد عن الخصوم النقدية)فإن المؤسسة ستحقق خسارة من احتفاظها بهذه الأصول، أما إذا كان صافي المركز النقدي سالبا (الخصوم النقدية تزيد عن الأصول النقدية) فإن المؤسسة ستحقق مكاسب نتيجة ذلك.

III-2-4- 1- حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2014:

يتمثل صافي المركز النقدي لبداية سنة 2014 في صافي المركز النقدي لنهاية سنة 2013 ويحسب بطرح الخصوم النقدية من الأصول النقدية، وبعد إضافة مصادر العناصر النقدية خلال الفترة إلى صافي المركز النقدي لبداية وطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة منه نحصل على صافي المركز النقدي لنهاية الفترة، وهذا الأخير يمثل الفرق بين الأصول النقدية والخصوم النقدية في نهاية الفترة، وتتم عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة بسنة 2014 بناءا على قائمتي المركز المالي لكل من سنة 2013 وسنة 2014 وقائمة الدخل لسنة 2014 ضمن الملحقين (8) و (11) وأما تفاصيل حسابها ستكون وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (8-3): حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2014

البيان	المبلغ التاريخي	معدّل التعديل	المبلغ المعدّل
صافي المركز النقدي في بداية الفترة (الأصول النقدية – الخصوم النقدية)	18924272,96	179,5/169,9	19993566,78
تضاف مصادر العناصر النقدية خلال الفترة :			
مبيعات الأنشطة الملحقة	55219284,69	179,5 /176,8	56062565,62
خدمات النقل	167931,62	179,5 /176,8	170496,18
إعانات الاستغلال	446151,43	179,5 /176,8	452964,82
إيرادات مختلفة	405434,41	179,5 /176,8	411625,99
إجمالي المصادر النقدية خلال الفترة	**56238802,15**		**57097652,61**
تطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة :			
مشتريات البضاعة (2014)	28027759,3	179,5 /176,8	28430421,3
مشتريات التثبيتات(2014)	2803045,39	179,5 /176,8	2968957,69
خدمات خارجية مستهلكة	2924299,28	179,5 /176,8	18179609,98
مصاريف المستخدمين	17906156,24	179,5 /176,8	2825028,23
ضرائب و رسوم	2782534,77	179,5 /176,8	59793,87
مصاريف مختلفة	58894,47	179,5 /176,8	2845852,07
إجمالي الاستخدامات النقديةخلال الفترة	**54502689,45**		**55335026,9**
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة	20660385,66	صافي المركز النقدي المعدّل في نهاية الفترة	21756192,49
صافي المركز النقدي التاريخي	في نهاية الفترة		20660385,66
خسائر تقلبات القوة الشرائية من	العناصر النقدية		1095806,82

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

لقد أظهرت نتائج حساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية لسنة 2014 أن المؤسسة قد حققت خسائر من تقلبات القوة الشرائية للعناصر النقدية بقيمة 1095806,82 دج ويبدو من تحليلينا لصافي المركز النقدي أن هذه الخسائر ناتجة عن كون الأصول النقدية تزيد عن الخصوم النقدية.

III-2-4- 2- حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2015:

يتمثل صافي المركز النقدي لبداية سنة 2015 في صافي المركز النقدي لنهاية سنة 2014 ويحسب بطرح الخصوم النقدية من الأصول النقدية، وبعد إضافة مصادر العناصر النقدية خلال الفترة إلى صافي المركز النقدي لبداية وطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة منه نحصل على صافي المركز النقدي لنهاية الفترة، وهذا الأخير يمثل الفرق بين الأصول النقدية والخصوم النقدية في نهاية الفترة، وتتم عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة بسنة 2015 بناءاعلى قائمتي المركز المالي لكل من سنة 2014 وسنة 2015 وقائمة الدخل لسنة 2015 ضمن الملحقين (9) و (12) وأما تفاصيل حسابها ستكون وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (9-3): حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2015

البيان	المبلغ التاريخي	معدّل التعديل	المبلغ المعدّل
صافي المركز النقدي في بداية الفترة (الأصول النقدية – الخصوم النقدية)	20660385,66	186,4/176,5	21819240,15
تضاف مصادر العناصر النقدية خلال الفترة :			
مبيعات الأنشطة الملحقة	202630308,2	186,4 /184,6	20460619,3
خدمات النقل	69538,47	186,4/184,6	70216,52
إعانات الاستغلال	446727,28	186,4 /184,6	451083,23
إيرادات مختلفة	5158860,36	186,4/184,6	5209163,44
إجمالي المصادر النقدية خلال الفترة	**208305434,4**		**210336581,6**
تطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة :			
مشتريات البضاعة (2015)	68894544,05	186,4 /184,6	69566321,84
مشتريات التثبيتات(2015)	117007337,5	186,4/184,6	118148254,1
خدمات خارجية مستهلكة	2424605,15	186,4 /184,6	2448247,02
مصاريف المستخدمين	14781591,71	186,4/184,6	14925724,24
ضرائب و رسوم	2730877,30	186,4 /184,6	2757505,57
مصاريف مختلفة	5,92	186,4/184,6	5,97
إجمالي الاستخدامات النقدية خلال الفترة	**205838961,6**		**207846058,7**
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة	23126858,38	صافي المركز النقدي المعدّل في نهاية الفترة	24309763,1
صافي المركز النقدي التاريخي	في نهاية الفترة		23126858,38
خسائر تقلبات القوة الشرائية من	العناصر النقدية		1182904,71

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

لقد أظهرت نتائج حساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية لسنة 2015 أن المؤسسة قد حققت خسائر من تقلبات القوة الشرائية للعناصر النقدية بقيمة 1182904،71دج ويبدو من تحليلينا لصافي المركز النقدي أن هذه الخسائر ناتجة عن كون الأصول النقدية تزيد عن الخصوم النقدية.

III-2-4- 3- حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2016:

يتمثل صافي المركز النقدي لبداية سنة 2016 في صافي المركز النقدي لنهاية سنة 2015 ويحسب بطرح الخصوم النقدية من الأصول النقدية، وبعد إضافة مصادر العناصر النقدية خلال الفترة إلى صافي المركز النقدي لبداية وطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة منه نحصل على صافي المركز النقدي لنهاية الفترة، وهذا الأخير يمثل الفرق بين الأصول النقدية والخصوم النقدية في نهاية الفترة، وتتم عملية حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة بسنة 2016 بناءا على قائمتي المركز المالي لكل من سنة 2015 وسنة 2016 وقائمة الدخل لسنة 2016 ضمن الملحقين (10) و (13) وأما تفاصيل حسابها ستكون وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (10-3): حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية لحيازة الأصول والخصوم النقدية لسنة 2016

البيان	المبلغ التاريخي	معدّل التعديل	المبلغ المعدّل
صافي المركز النقدي في بداية الفترة (الأصول النقدية – الخصوم النقدية)	23126858,38	199,4/186,4	24739783,05
تضاف مصادر العناصر النقدية خلال الفترة:			
خدمات النقل	229239420,4	199,4/195,3	234051922,2
إعانات الاستغلال	304000	199,4/195,3	310381,97
إيرادات مختلفة	774383,05	199,4/195,3	790639,94
إجمالي المصادر النقدية خلال الفترة	**229617803,3**		**234438248,7**
تطرح استخدامات العناصر النقدية خلال الفترة			
مشتريات البضاعة (2016)	200529646,1	199,4/195,3	204739433 ,9
مشتريات التثبيتات(2016)	278968,76	199,4/195,3	284825,24
خدمات خارجية مستهلكة	2414585,65	199,4/195,3	2465275,87
مصاريف المستخدمين	19818132,91	199,4/195,3	20234181,8
ضرائب و رسوم	3868186 ,18	199,4/195,3	3949392,34
مصاريف مختلفة	2003,92	199,4/195,3	2045,98
إجمالي الاستخدامات النقديةخلال الفترة	**226911523,5**		**231675155,1**
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة	25833138,15	صافي المركز النقدي المعدّل في نهايةالفترة	27502876,65
صافي المركز النقدي التاريخي في نهاية الفترة			**25833138,15**
خسائر تقلبات القوة الشرائية من العناصر النقدية			**1669738,5**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

لقد أظهرت نتائج حساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية لسنة 2016 أن المؤسسة قد حققت خسائر من تقلبات القوة الشرائية للعناصر النقدية بقيمة 1669738,5 دج ويبدو من تحليلينا لصافي المركز النقدي أن هذه الخسائر ناتجة عن كون الأصول النقدية تزيد عن الخصوم النقدية.

III-2-5-تعديل جدول حسابات النتائج:

عند تعديل جدول حسابات النتائج حسب وحدة النقد الثابتة لنهاية كل سنة يجب أن نراعي حالة مصروفات وإيرادات المؤسسة إن كانت موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، فإن كان ذلك فإن عملية التعديل تكون بضرب القيمة التاريخية لكل بند من مصروفات وإيرادات المؤسسة في الرقم القياسي للأسعار لآخر السنة (الرقم القياسي لشهر ديسمبر) مقسوم على متوسط الأرقام القياسية للأسعار لنفس السنة كما توضحه العلاقة التالية:

$$\text{المبلغ المعدل} = \text{المبلغ التاريخي} \times \frac{\text{الرقم القياسي للأسعار لنهاية سنة الدراسة}}{\text{متوسط الأرقام القياسية للأسعار لنفس السنة}}$$

وإن كانت المصروفات والإيرادات غير موزعة بانتظام خلال أشهر السنة فإننا نستعمل الرقم القياسي للأسعار لتاريخ نشأة البند بدلا من متوسط الأرقام القياسية لأشهر السنة عند القيام بعملية التعديل، وحسب توصيات مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** تضاف مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية إلى نتيجة الدورة المعدلة، مع الإفصاح عنها في بند مستقل ضمن قائمة الدخل.

III-2-5-1- تعديل جدول حسابات النتائج لسنة 2014:

لقد كانت إيرادات ومصروفات المؤسسة موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، وبالتالي فإن عملية التعديل لجميع بنود جدول حسابات النتائج تكون باستعمال متوسط الأرقام القياسية للأسعار لسنة 2014، ما عدا قيمة البضاعة المباعة ومخصصات الاهتلاكات التي تؤخذ قيمتها من الجدول رقم (5-3) والجدول رقم (2-3) على التوالي، وفيما يلي تفاصيل تعديل جدول حسابات النتائج لسنة 2014 من الوحدة النقدية الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية السنة:

الجدول رقم (11-3): جدول حسابات النتائج المعدل من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2014

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
مبيعات ومنتجات ملحقة	190076556.69	179.5/176.83	192946569.6
خدمات النقل	167931.62	179.5/176.83	170467.26
إعانات الاستغلال	446151.43	179.5/176.83	452887.98
إنتاج الدورة	**190690639.74**		**193569924.9**
مبيعات بضاعة	167286305.81	جدول رقم (3-5)	17168117.8
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	2924299.28	179.5/176.83	2968454
استهلاك الدورة	**170210605.09**		**174649627.8**
القيمة المضافة للاستغلال	**20480034.65**		**18920297.14**
أعباء المستخدمين	17906158.24	179.5/176.83	18176525.73
ضرائب ورسوم ومدفوعات مماثلة	2782634.77	179.5/176.83	2824548.95
الفائض الإجمالي للاستغلال	**208656.36 -**		**2080777.64-**
منتجات عملياتية أخرى	405434.41	179.5/176.83	411556.16
استهلاكات عملياتية أخرى	58894.47	179.5/176.83	59783.73
أقساط الاهتلاكوالمؤونات وخسائر القيمة	3802574.54	جدول رقم (3-2)	63452673.06
نتيجة عملياتية	**3664690.90 -**		**65181678.20-**
نتيجة العادية قبل الضريبة	**3664690.90 -**		**65181678.20-**
مجموع منتجات الأنشطة العادية	191096074.1	179.5/176.83	193981481.1
مجموع استهلاكات الأنشطة العادية	19476076.50	179.5/176.83	259163159.3
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**3664690.90 -**		**65181678.20-**
نتيجة النشاط	**3664690.90 -**		
خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية		جدول رقم (3-8)	1095806.82
نتيجة الدورة بعد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية			66277485.02 -

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

نلاحظ منجدول حسابات النتائج المعدل أنه بعدما كانت نتيجة الدورة خسارة بقيمة 3664690.92 دج أصبحت بعد التعديل خسارة بقيمة 65181678.20 دج، أي زادت نتيجة الدورة خسارة، وهذا راجع إلى كون نسبة الزيادة في قيمة المصروفات بعد تعديلها أكبر من نسبة الزيادة في الإيرادات بعد تعديلها، خاصة الزيادة

المتعلقة بمخصصات الاهتلاكات المقدرة بحوالي 69.65 مليون دج، وبعدما طرحنا منها خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة بسنة 2014 والمقدرة بـ 1095806.82 دج زادت قيمة هذه الخسارة.

III-2-5-2- تعديل جدول حسابات النتائج لسنة 2015:

لقد كانت إيرادات ومصروفات المؤسسة موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، وبالتالي فإن عملية التعديل لجميع بنود جدول حسابات النتائج تكون باستعمال متوسط الأرقام القياسية للأسعار لسنة 2015، ما عدا قيمة مبيعات البضاعة ومخصصات الاهتلاكات التي تؤخذ قيمتها من الجدول رقم (6-3) والجدول رقم (3-3) على التوالي، وفيما يلي تفاصيل تعديل جدول حسابات النتائج لسنة 2015 من الوحدة النقدية الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية السنة:

الجدول رقم (12-3): جدول حسابات النتائج المعدل من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2015

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
مبيعات ومنتجات ملحقة	181592296.85	186.4/184.6	183343105.4
خدمات النقل	69538.47	186.4/184.6	70208.92
إعانات الاستغلال	446727.28	186.4/184.6	451034.37
إنتاج الدورة	**182108562.60**		**183864348.7**
مبيعات بضاعة	158401379.63	جدول رقم (6-3)	164387762
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	2424605.15	186.4/184.6	2447981.8
استهلاكات الدورة	**160825984.78**		**166835743.8**
القيمة المضافة للاستغلال	**21282577.82**		**17028604.9**
أعباء المستخدمين	14781591.71	186.4/184.6	14924107.33
ضريبة ورسوم ومدفوعات مماثلة	2730877.30	186.4/184.6	2757206.85
الفائض الإجمالي للاستغلال	**3770108.81**		**652709.23 -**
منتجات عمليات أخرى	5158860.36	186.4/184.6	5208599.13
استهلاكات عمليات أخرى	5.92	186.4/184.6	5.98
أقساط اهتلاكاتومؤونات وخسائر ق	3186177.15	جدول رقم (3-3)	87865495.14
نتيجة عملياتية	**5742786.22**		**83309611.3 -**
نتيجة العادية قبل الضريبة	**5742786.22**		**83309611.3 -**
مجموع منتجات الأنشطة العادية	187267.42		189072947.8
مجموع استهلاكات الأنشطة العادية	181524636.8		272382559.1
النتيجة الصافية	**5742786.22**		**83309611.3 -**
نتيجة النشاط	**5742786.22**		**83309611.3 -**
خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية		جدول رقم (9-3)	1182904.41
نتيجة الدورة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية			84492515.71 -

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

يبدو منجدول حسابات النتائج المعدل أنه بعدما كانت نتيجة الدورة ربح بقيمة 5742786.22 دج أصبحت بعد التعديل خسارة بقيمة 83309611.3 دج، وهذا راجع إلى كون نسبة الزيادة في قيمة المصروفات بعد تعديلها أكبر من نسبة الزيادة في الإيرادات بعد تعديلها، خاصة الزيادة المتعلقة بمخصصات الاهتلاكات المقدرة بـأكثر من 84 مليون د ينار، وبعدما طرحنا منها خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة بسنة 2015 والمقدرة بـ 84492515.71 دج زادت قيمة هذه الخسارة.

III-2-5-3-تعديل جدول حسابات النتائج لسنة 2016:

لقد كانت إيرادات ومصروفات المؤسسة موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، وبالتالي فإن عملية التعديل لجميع بنود جدول حسابات النتائج تكون باستعمال متوسط الأرقام القياسية للأسعار لسنة 2016، ما عدا قيمة المواد الأولية المستهلكة ومخصصات الاهتلاكات التي تؤخذ قيمتها من الجدول رقم (7-3) والجدول رقم (4-3) على التوالي، وتكون تفاصيل تعديل جدول حسابات النتائج من الوحدة النقدية الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2016 وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (13-3): جدول حسابات النتائج المعدل من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2016

البيان	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
خدمات النقل	269384621.03	199.4/195.32	275011741.9
إعانات الاستغلال	304000.00	199.4/195.32	310350.19
إنتاج الدورة	**269688621.03**		**275322092.1**
مبيعات بضاعة	231256993.03	جدول رقم (7-3)	236111850.5
خدمات خارجية واستهلاكات أخرى	2414585.65	199.4/195.32	2465023.44
استهلاكات الدورة	**233671578.7**		**238576873.9**
القيمة المضافة للاستغلال	**36017042.35**		**36745218.2**
أعباء المستخدمين	19818132.91	199.4/195.32	20232109.88
ضريبة ورسوم ومدفوعات مماثلة	3868186.18	199.4/195.32	3948987.94
الفائض الإجمالي للاستغلال	**123300723.26**		**12564120.33**
منتجات عمليات أخرى	774383.05	199.4/195.32	790558.98
استهلاكات عمليات أخرى	2003.92	199.4/195.32	2045.78
أقساط اهتلاكاتومؤونات وخسائر ق	3618556.70	جدول رقم (4-3)	101073286.10
نتيجة عملياتية	**9484545.69**		**- 87720652.57**
نتيجة العادية قبل الضريبة	**9484545.69**		**- 87720652.57**
مجموع منتجات الأنشطة العادية	270463004.1		276112651.1
مجموع استهلاكات الأنشطة العادية	260978458.4		363833303.6
النتيجة الصافية	**9484545.69**		**- 87720652.57**
نتيجة النشاط	**8974005.28**		
خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية		جدول رقم (10-3)	1669738.5
نتيجة الدورة مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية			- 89390391.07

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

يبدو منجدول حسابات النتائج المعدلة أنه بعدما كانت نتيجة الدورة ربح بقيمة 9484545.69 دج أصبحت بعد التعديل خسارة بقيمة 87720652.57 دج، وهذا راجع إلى كون نسبة الزيادة في قيمة المصروفات بعد تعديلها أكبر من نسبة الزيادة في الإيرادات بعد تعديلها، خاصة الزيادة المتعلقة بمخصصات الاهتلاكات المقدرة بـأكثر من 97 مليون د ينار، وبعدما طرحنا منها خسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية الخاصة بسنة 2016 والمقدرة بـ 89390391.07 دج زادت قيمة هذه الخسارة.

III-2-6- تعديل الميزانية:

عند تعديل الميزانية يجب التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية، فالعناصر النقدية لا تتم عملية تعديلها لأنها أصلا ظاهرة في الميزانية بقيمتها الجارية، أما العناصر غير النقدية تعدل بضرب قيمتها التاريخية في الرقم القياسي للأسعار لنهاية السنة مقسوم على الرقم القياسي للأسعار في تاريخ نشأة البند كما توضحه العلاقة التالية:

$$\text{المبلغ المعدل} = \text{المبلغ التاريخي} \times \frac{\text{الرقم القياسي للأسعار لنهاية سنة الدراسة}}{\text{الرقم القياسي للأسعار في تاريخ نشأة البند}}$$

فبالنسبة للأصول الثابتة فقد تم تعديل قيمتها في الجداول الخاصة بتعديل القيم المحاسبية الصافية للاستثمارات ومخصصات الاهتلاكات، أما قيم المخزونات فإنها تعدل باستعمال متوسط الأرقام القياسية للسنة المعنية بالتعديل.

III-2-6-1- تعديل الميزانية لسنة 2014:

تحتوي أصول المؤسسة على الأصول الثابتة التي قمنا بتعديل قيمها سابقا في الجدول رقم (2-3)، أما الأصول المتداولة ما عدا المخزونات فهي أصلا ظاهرة بقيمها الجارية لأنها تعتبر من البنود النقدية، ونفس الشيء بالنسبة لالتزامات المؤسسة التي تعتبر كلها بنود نقدية لا تتم عملية تعديلها، وكانت نتائج تعديل الميزانية لسنة 2014 من الوحدة النقدية الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة كالتالي:

الجدول رقم (14-3): الميزانية المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لسنة 2014

الأصول	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
أراضي	2931200.00	جدول رقم (2-3)	2931200.00
مباني	7621864.4	جدول رقم (2-3)	42611985.93
أصول أخرى موضوعة	18288165.49	جدول رقم (2-3)	20547547.13
موضع امتياز			
مجموع الأصول الثابتة	**28841229.89**		**66090733.06**
مخزونات	154135360.06	179.5/176.83	156462688
زبائن	1835810.73	179.5/179.5	1835810.73
مدينون آخرون	421816.17	179.5/179.5	421816.17
أصول أخرى جارية	71305.94	179.5/179.5	71305.94
النقدية	19808275.48	179.5/179.5	19808275.48
مجموع الأصول الجارية	**175272568.3**		**178599896.3**
مجموع الأصول	**204113798.2**		**244690629.4**
رأس المال الاجتماعي	185827190	179.5/106.6	312907885.6
النتيجة الصافية	(36646900.92)		(90477704.53)
التنازل بين الوحدات	20474476.44	179.5/176.83	20783625.63
مجموع حقوق الملكية	**202636975.6**		**243213806.7**
موردون وحسابات ملحقة	810605.69	179.5/179.5	810605.69
ديون أخرى	666216.95	179.5/179.5	666216.95
مجموع الالتزامات	**1476822.64**		**1476822.64**
مجموع الخصوم	**204113798.2**		**244690629.4**

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

تهدف عملية تعديل الميزانية حسب طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة إلى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، ونلاحظ من هذا الجدول أن قيمة رأس المال قد ارتفعت قيمتها بأكثر من 127 مليون دج بعد تعديل ميزانية المؤسسة حسب وحدة النقد الثابتة للسنة المنتهية 2014، إضافة إلى ظهور قيم الاستثمارات والمخزونات بقيمها الجارية في تاريخ إعداد الحسابات الختامية.

III-2-6-2- تعديل الميزانية لسنة 2015:

تحتوي أصول المؤسسة على الأصول الثابتة التي قمنا بتعديل قيمها سابقا في الجدول رقم (3-3)، أما الأصول المتداولة ما عدا المخزونات فهي أصلا ظاهرة بقيمها الجارية لأنها تعتبر من البنود النقدية، ونفس الشيء بالنسبة لالتزامات المؤسسة التي تعتبر كلها بنود نقدية لا تتم عملية تعديلها، وكانت نتائج الميزانية لسنة 2015 من الوحدة النقدية الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة كالتالي:

الجدول رقم (15-3): الميزانية المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لسنة 2015

الأصول	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
أراضي	2931200.00	جدول رقم (3-3)	2931200.00
مباني	25509685.91	جدول رقم (3-3)	56791122.46
أصول أخرى موضوعة موضع امتياز	15984769.32	جدول رقم (32-3)	18651369.4
مجموع الأصول الثابتة	**44425655.23**		**78373691.86**
مخزونات	64524919.63	186.4/184.6	65154090.03
زبائن	1000000.00	186.4/186.4	1000000.00
مدينون آخرون	117798.84	186.4/186.4	117798.84
أصول أخرى جارية	31184.43	186.4/186.4	31184.43
النقدية	23240884.76		23240884.76
مجموع الأصول الجارية	**88914787.66**		**89543958.06**
مجموع الأصول	**133340442.9**		**167917649.9**
رأس المال الاجتماعي	113714627.9	186.4/106.6	198840587.6
النتيجة الصافية	5742786.22		(44929021.86)
التنازل بين الوحدات	12620019.2	186.4/184.6	12743074.56
مجموع حقوق الملكية	**132077433.2**		**166654640.3**
موردون وحسابات ملحقة	375142.07	186.4/186.4	375142.09
ديون أخرى	887867.58	186.4/186.4	887867.58
مجموع الالتزامات	**1263009.65**		**1263009.65**
مجموع الخصوم	**133340442.9**		**167917649.9**

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

تهدف عملية تعديل الميزانية حسب طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة إلى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، ونلاحظ من هذا الجدول أن قيمة رأس المال قد ارتفعت قيمتها بأكثر من 85 مليون دج بعد تعديل ميزانية للمؤسسة حسب وحدة النقد الثابتة للسنة المنتهية 2015، إضافة إلى ظهور قيم الاستثمارات والمخزونات بقيمها الجارية في تاريخ إعداد الحسابات الختامية.

III-2-6-2- تعديل الميزانية لسنة 2016:

تحتوي أصول المؤسسة على الأصول الثابتة التي قمنا بتعديل قيمها سابقا في الجدول رقم (4-3)، أما الأصول المتداولة ما عدا المخزونات فهي أصلا ظاهرة بقيمها الجارية لأنها تعتبر من البنود النقدية، ونفس الشيء بالنسبة لالتزامات المؤسسة التي تعتبر كلها بنود نقدية لا تتم عملية تعديلها، وكانت نتائج الميزانية لسنة 2016 من الوحدة النقدية الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة كالتالي:

الجدول رقم (16-3): الميزانية المعدلة من وحدة النقد الاسمية إلى وحدة النقد الثابتة لسنة 2016

الأصول	المبلغ التاريخي	معدل التعديل	المبلغ المعدل
أراضي	2931200.00	جدول رقم (4-3)	2931200.00
مباني	26344797	جدول رقم (4-3)	54241356.51
أصول أخرى موضوعة موضع امتياز	8990535.93	جدول رقم (4-3)	17070267.83
مجموع الأصول الثابتة	**38266532.93**		**74242824.34**
مخزونات	99910347.77	199.4/195.3	102007800
زبائن	999998.45	194.4/194.4	999998.45
مدينون آخرون	32798.84	194.4/194.4	32798.84
أصول أخرى جارية	32287.4	194.4/194.4	32287.4
النقدية	224813345.61	194.4/194.4	224813345.61
مجموع الأصول الجارية	**123456778.1**		**125554230.3**
مجموع الأصول	**161723311**		**199797054.6**
رأس المال الاجتماعي	136852692.1	199.4/106.6	255988994.4
النتيجة الصافية	(9484545.69)		(83590747.05)
التنازل بين الوحدات	**14123063.33**	**199.4/195.3**	**14419553.65**
مجموع حقوق الملكية	160460301.1		186817801
موردون وحسابات ملحقة	370197.66	199.4/199.4	370197.66
ديون أخرى	12609055.91	199.4/199.4	12609055.91
مجموع الالتزامات	**1263009.95**		**12979253.57**
مجموع الخصوم	**161723311**		**199797054.6**

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسة

تهدف عملية تعديل الميزانية حسب طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة إلى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، ونلاحظ من هذا الجدول أن قيمة رأس المال قد ارتفعت قيمتها بأكثر من 119 مليون دج بعد تعديل ميزانية المؤسسة حسب وحدة النقد الثابتة للسنة المنتهية 2016، إضافة إلى ظهور قيم الاستثمارات والمخزونات بقيمها الجارية في تاريخ إعداد الحسابات الختامية.

III-2-7- مقارنة ميزانيات السنوات الثلاثة محل الدراسة:

بالرغم من قيامنا بتعديل ميزانيات السنوات الثلاثة إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية كل سنة، إلا أنه إذا أردنا القيام بعملية المقارنة بينها لابد من توحيد القوة الشرائية لبنود جميع الميزانيات، من خلال القيام بإعادة تعديل ميزانيتي سنتي 2014 و 2015 إلى وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2016، وذلك بضرب جميع قيم العناصر النقدية وغير النقدية للميزانيات المعدلة الخاصة بالسنوات السابقة لسنة 2016 في الرقم القياسي للأسعار لنهاية سنة 2016 مقسوم على الرقم القياسي للأسعار الخاص بنهاية السنة المراد إعادة تعدي لهكما توضحه العلاقة التالية:

$$\text{المبلغ المعدل} = \text{المبلغ التاريخي} \times \frac{\text{الرقم القياسي لأسعار نهاية سنة 2016}}{\text{الرقم القياسي للأسعار الخاص بنهاية السنة المراد إعادة تعديلها}}$$

وكانت نتائج إعادة تعديل ميزانيتي سنتي 2014 و 2015 حسب وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2016:

الجدول رقم (17-3): تعديل ميزانيتي سنتي 2014 و 2015 حسب وحدة النقد الثابتة لنهاية سنة 2016

البيان	المبلغ المعدل		المبلغ المعاد تعديله		المبلغ المعدل
الأصول	**2014**	**2015**	**2014**	**2015**	**2016**
أراضي	2931200.00	2931200.00	3256163.12	3135729.19	2931200.00
مباني	42611985.93	56791122.46	47336100.25	60751876.71	54241356.51
أصول أخرى	20547547.13	18651369.4	22825520.32	19952162.33	17070267.83
مجموع الأصول الثابتة	**66090733.06**	**78373691.86**	**73417783.69**	**83839668.22**	**74242824.34**
مخزون	156462688	65154090.03	173808690.3	69698098.45	102007800
زبائن	1835810.73	1000000.00	2039335.15	1069742.49	999998.45
مدينون آخرون	421816.17	117798.84	468580.19	126014.42	32798.84
أصول أخرى جارية	71305.94	31184.43	79211.17	33359.31	32287.4
النقدية	19808275.48	23240884.76	22004290.42	24861761.92	224813345.61
مجموع الأصول المتداولة	**178599896.3**	**89543958.06**	**198400107.6**	**955788976.59**	**125554230.3**
مجموع الأصول	**244690629.4**	**167917649.9**	**271817891.4**	**179628644.8**	**199797054.6**
الخصوم	**2014**	**2015**	**2014**	**2015**	**2016**
رأس المال الاجتماعي	312907885.6	198840587.6	334730860.5	212708225.4	255988994.4
النتيجة الصافية	(90477704.53)	(44929021.86)			(83590747.05)
التنازل بين الوحدات	20783625.63	12743074.56	23087771.31	13631808.3	14419553.65
مجموع حقوق الملكية	**243213806.7**	**166654640.3**	**270177342.9**	**178277549.8**	186817801
موردون وحسابات ملحقة	810605.69	375142.09	900472.28	401305.41	370197.66
ديون أخرى	666216.95	887867.58	740076.10	949789.68	12609055.91
مجموع الالتزامات	**1476822.64**	**1263009.65**	**1640548.38**	**1351095.10**	**12979253.57**
مجموع الخصوم	**244690629.4**	**167917649.9**	**271817891.4**	**179628644.8**	**199797054.6**
المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق الداخلية للمؤسسةونتائجExcel					

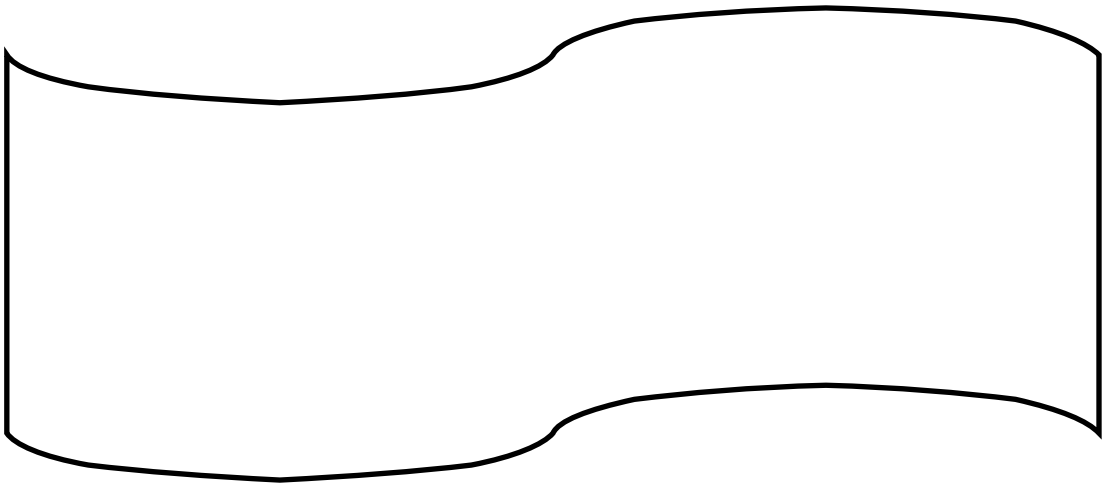
يبدو من الجدول المقارن لميزانيات السنوات الثلاثة، أن قيمة مجموع الأصول والخصوم لسنتي 2014 و 2015 بقيت أقل من مجموع الأصول والخصوم لسنة 2016 بعد إعادة التعديل.

خلاصة الفصل:

لقد تناولنا في هذا الفصل دراسة تطبيقية لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة في حالة مؤسسة ليديفاندوس وذلك بتطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة على القوائم المالية لمؤسسة ليديفاندوس والمعدة على أساس التكلفة التاريخية، حيث أن هذه المؤسسة لا تقوم بإعادة التقييم لأصولها، مما جعل من هذه القوائم لا تعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، ويظهر جليا أن استعمال التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة في التعديل لم يشمل جميع بنود الميزانية حيث توجد استثمارات لها أهمية بليغة في سيرورة النشاط التشغيلي للمؤسسة ولكنها محاسبيا مهتلكة قيمة معدومة، ويعتبر هذا من أهم العيوب إلى نظام القياس المحاسبي القائم على أساس التكلفة التاريخية التقليدية، كما أننا نلاحظ عند تطبيق نموذج التكلفة التاريخية المعد لة بوحدة النقد الثابتة لم تتمكن من معالجة هذه الحالة، التي تعاني منها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية عامة كانت أو خاصة والتي تؤثر سلبا على تصوير الوضعية المالية الحقيقية لها.

يمكن القول أن استخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة أدى إلى استبعاد أثر التضخم على بنود القوائم المالية عموما والأصول الثابتة خصوصا، ولكن بصورة جزئية عكس ما كان منتظر منها نتيجة المفارقة وعدم توافق التغيرات السعرية العامة مع التغيرات السعرية الخاصة وانعكاس ذلك على مدى ملائمة البيانات المالية المنشورة في القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات وتقييم الأداء للمؤسسة، لأنه إذا أردنا تقييم فعال يجب معرفة التضخم الخاص بكل بند من بنود الميزانية أي التغيرات السعرية الخاصة.

كما أدت عملية تعديل القوائم المالية وفق هذه الطريقة إلى إبراز واستنتاج أرباح أو خسائر القوة الشرائية للأصول والخصوم النقدية نتيجة الاحتفاظ بها، وما لهذا المؤشر من إيجابيات في تقييم السياسة التمويلية للمؤسسة في أوقات التضخم، حيث أن سياسة الاستدانة في فترات التضخم ينتج عناه تحقيق أرباح القوة الشرائية، بينما تحقيق أو تكبد خسائر القوة الشرائية في فترات الكساد وانخفاض مستويات الأسعار، كما تمكنت هذه الطريقة من تحقيق الهدف المنشود منها وهو المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال من خلال ارتفاع قيمة رأس مال المؤسسة محل الدراسة نتيجة التعديل عبر سنتي الدراسة متأثرا بالتغير في القوة الشرائية لوحدة النقد.



إن البعد الدولي للأنشطة الاقتصادية للمؤسسات والسعي الدائم لتوفير الحجم الكافي من المعلومات القابلة للمقارنة، وفي ظل العولمة الجارفة التي مست جميع المجالات وخاصة الميدان الاقتصادي أصبح من الضروري على المؤسسات مسايرة هذا التطور في مجال المحاسبة حتى تتمكن من إنتاج معلومات مالية كاملة وذات نوعية ومفهومة وذات مصداقية، مما سيؤدي إلى تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وجلب رؤوس الأموال الأجنبية بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية.

وباختلاف النظم المحاسبية من دولة إلى أخرى الذي نتج عنه مشاكل وصعوبات أمام المؤسسات والمستثمرين للحصول على معلومات مالية تفيدهم في اتخاذ القرارات وإجراء عملية المقارنة وتقييم الأداء، مع ارتفاع تكاليف التحويل المحاسبي وتأخر إعداد القوائم المالية ولذلك ظهرت العديد من الاتحادات والهيئات المهنية التي تسعى باستمرار إلى ضبط القواعد المحاسبية من أجل حماية المحاسب من جهة، وتلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية والحاجة إلى توحيد المفاهيم المحاسبية والمالية وعليه أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعايير الأساسية **(IAS)** ثم **(IFRS)** سنة 2002 والتي لقيت القبول في العديد من دول العالم.

يعتبر التضخم ظاهرة لها آثارها الوخيمة على الاقتصاديات الوطنية والعالمية من الناحية الاقتصادية والاجتماعية، وأيضا في مجال المحاسبة كذلك حيث تأثر على صحة وحقيقة البيانات والحسابات الختامية للمؤسسة، وآثار على القوة الشرائية للنقود المستعملة كوحدة قياس في المحاسبة والتي تشهد تغيرا كبيرا وسريعا، ويعتبر الهدف الأساسي للمحاسبة هو تقديم معلومات شاملة وقانونية وموضوعية شفافة وأكثر صدق تسمح بتشجيع المستثمرين وتضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم، فالمحاسبة تعتبر المصدر الموثوق بالنسبة للمعلومات الاقتصادية والمالية حيث تقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وقياس كفاءتها والتغير في الوضعية المالية، لذلك قام بعض المفكرين والمحاسبين على إيجاد حلول ناجعة لاستفحال هذه الظاهرة وتفادي آثارها السلبية على المحاسبة والقوائم المالية وتبيانها والإفصاح عنها.

وفي ضوء كل هذه الظروف ظهرت متطلبات جديدة في الفكر المحاسبي، حيث أصبح هذا الأخير موجه نحو البحث حول منفعة المعلومات المحاسبية بدلا من البحث حول تأصيل المبادئ المحاسبية، وكان رد الفعل لهذا التوجه الجديد للفكر المحاسبي، التشكيك في صدق المعلومات المحاسبية التي يوفرها النموذج المحاسبي التقليدي القائم على مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل مبدأ التكلفة التاريخية وفرض ثبات وحدة القياس المحاسبي، فالقياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية في الظروف التي تتميز بارتفاع الأسعار يجعل من القوائم المالية تفقد الكثير من صلاحياتها، وقدرتها على إعطاء الصورة الصحيحة عن الأداء والوضعية المالية للمؤسسة، الأمر الذي يحد من أهمية القوائم المالية كأداة لترشيد

القرارات الاقتصادية، وعلى هذا فقد صاحب الانتقاد الموجه إلى الفكر المحاسبي التقليدي أفكار بناءة تحاول تطوير أساليب المحاسبة التقليدية لمواجهة التغيرات السعرية، وقد ركزت هذه الأفكار على أن نتائج المحاسبة ستكون أقرب إلى الواقع لو أخذت بعين الاعتبار الاتجاه التصاعدي في مستويات الأسعار.

نتائج الدراسة:

- ✓ إن ظاهرة التضخم لها آثار سلبية على القياس المحاسبي وكذا الإفصاح المحاسبي في ظل الاعتماد على المحاسبة التقليدية عند استخدام نموذج التكلفة التاريخية وفي ظل فرض ثبات وحدة القياس، ودون الأخذ بعين الاعتبار أثر التضخم والتغير المستمر في القوة الشرائية لوحدة النقد وبالتالي يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، مما يوجب ضرورة إيجاد حلول ناجعة لمشكل التقييم في المحاسبة لتقديم قوائم مالية ذات مصداقية وتلقى الوثوق بها من طرف مستخدمي المعلومات والبيانات المالية.
- ✓ البيانات المحاسبية المعدة على أساس تاريخي في ظل ارتفاع الأسعار تكون مضللة وغير معبرة عن الحالة الحقيقية للمؤسسة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فمحاسبة التكلفة التاريخية لا تصلح بوصفها طريقة تستخدم في تقييم عناصر الميزانية العمومية خلال فترة التضخم بسبب أن هذه المحاسبة لا يمكن أن تجعل من العناصر الواردة في الميزانية معبرة تعبيرا اقتصاديا حينما تطبق في دول يشكو اقتصادها من التضخم، وكما هو معروف أن محاسبة التكلفة التاريخية تقوم بتثبيت عناصر الميزانية العمومية بكلفة اقتنائها، وفي فترة التضخم الاقتصادي يحصل تفاوت قد يكون كبيرا، بين القيم التاريخية والقيم الحالية لعناصر الميزانية، وبالتالي فإن البيانات المحاسبية المعدة على أساس التكلفة التاريخية تصبح في ظل التضخم لا تقبل التجميع أو المقارنة، ولا يمكن معها إظهار المركز المالي الحقيقي للمشروع بدقة، وكذلك لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمشروع سواء من جانب الإدارة أو الأطراف الأخرى.
- ✓ لقد خلصت مختلف الجمعيات والهيئات المحاسبية إلى أن إعداد القوائم المالية في ظل حالات التضخم على أساس مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى تضليل مستخدميها، مما يستلزم من المؤسسات التي تنشط في بيئة اقتصادية تعاني من التضخم أن تقوم بإعادة التقييم لموجوداتها وتصحيحها، وفق أحد طرق المعالجة المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ يبدو مما سبق أنه لتحقيق خاصيتي الموثوقية والملائمة على القوائم المالية في ظل تغيرات الأسعار، يجب أن تعدل عناصرها غير النقدية بإتباع طريقة القيم الجارية أو نموذج القيمة العادلة، ولتحقيق خاصية المقارنة بين القوائم المالية يجب أن تعدل جميع بنودها إلى وحدة نقد ثابتة (توحيد القوة الشرائية لوحدة القياس).

✓ رغم تعدد بدائل القياس المحاسبي إلا أن المحاسب لا يمكنه الاستغناء عن أهم وظائفه وهي الاجتهاد وحتى معايير المحاسبة الدولية دعت إلى ذلك، من خلال ضرورة اجتهاد المحاسب لتحديد العمر المفيد لأصل ما في ظل خصائصه وظروف العمل التي ينشط فيها، وأثر ذلك على العمر المفيد للأصل.

✓ من خلال تقييم مبادئ القياس المحاسبي يظهر أساس تأييد كل منها، حيث أن التكلفة التاريخية أيدت على أساس موضوعيتها وسهولة التحقق منها، في حين أن طريقة القيم الجارية تأخذ بعين الاعتبار تغيرات الأسعار من أجل تقديم قوائم مالية تعكس المركز المالي الحقيقي والجاري للمؤسسة ومدى مساهمتها في المحافظة على الطاقة الإنتاجية (أي رأس المال المادي) ومن ثم تحقيق الاستمرارية، أما التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة فمن شأنها توحيد القوة الشرائية لوحدة قياس جميع بنود القوائم المالية ومن ثم المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال وبالتالي تحقيق الاستمرارية.

✓ نتائج الدراسة التطبيقية أوضحت أن استخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة أدى إلى استبعاد أثر التضخم على بنود القوائم المالية عموما والأصول الثابتة خصوصا، ولكن بصورة جزئية عكس ما كان منتظر منها نتيجة المفارقة وعدم توافق التغيرات السعرية العامة مع التغيرات السعرية الخاصة وانعكاس ذلك على مدى ملائمة البيانات المالية المنشورة في القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات وتقييم الأداء للمؤسسة، لأنه إذا أردنا تقييم فعال يجب معرفة التضخم الخاص بكل بن د من بنو د الميزانية أي التغيرات السعرية الخاصة، وعدم قدرتها على تعديل الاستثمارات المهتلكة والتي لا تزال ذات منفعة اقتصادية وعدم إعطائها قيمة وعمر إنتاجي مناسبين لحالتها المادية، وهذا ما يرجح كفة القيمة العادلة كأحسن نموذج في تقييم العناصر غير النقدية وبصورة عامة تقديم صورة وفية عن الوضعية المالية الحقيقية والجارية للمؤسسة.

✓ كما أدت عملية تعديل القوائم المالية وفق هذه الطريقة إلى إبراز واستنتاج أرباح أو خسائر القوة الشرائية للأصول والخصوم النقدية نتيجة الاحتفاظ بها، وما لهذا المؤشر من إيجابيات في تقييم السياسات التمويلية للمؤسسة في أوقات التضخم، حيث أن سياسة الاستدانة في فترات التضخم ينتج عنها تحقيق أرباح القوة الشرائية، بينما تحقيق أو تكبد خسائر القوة الشرائية في فترات الكساد وانخفاض مستويات الأسعار، كما تمكنت هذه الطريقة من تحقيق الهدف المنشود منها وهو المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال من خلال ارتفاع قيمة رأس مال المؤسسة محل الدراسة نتيجة التعديل عبر سنوات الدراسة متأثرا بالتغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، إلى جانب ذلك نسجل تأثر نتيجة الدورة في جدول حسابات النتائج بأرباح القوة الشرائية لحيازة العناصر النقدية بينما تتأثر نتيجة الدورة المستخرجة من الميزانية بتغير القوة الشرائية لرأس المال وهذا

ما يزيد في غموض النتائج، وبالتالي عدم صلاحيتها للتحليل المالي وإعداد التقديرات، لكن في مقابل ذلك تساعد هذه الطريقة مستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية على مقارنة القوائم المالية لسنوات مختلفة وكذلك مقارنتها بقوائم مالية لمؤسسات أخرى.

اختبار الفرضيات:

من خلال ما توصلنا إليه من نتائج عند دراستنا لهذا الموضوع بجانبيه النظري والتطبيقي يمكن اختبار الفرضيات الموضوعة في أول الدراسة كما يلي:

أظهرت النتائج تأييد الفرضية القائلة بأن "الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى تشويه الدخل وتوزيع أرباح صورية " فمثلا بالنسبة لأقساط الإهتلاك فإن جزءا من الأرباح ستكون متضخمة.

بالنسبة للفرضية الثانية " يمكن استبعاد أثار التضخم على القوائم المالية من خلال تعديل التكلفة التاريخية وفق وحدة النقد الثابتة أو من خلال الأساليب البديلة المتمثلة في القيمة الجارية والقيمة الجارية وفق وحدة النقد الثابتة" أظهرت نتائج الدراسة بأن بدائل القياس المحاسبي التي توفرها محاسبة التضخم تؤدي إلى استبعاد أثر التضخم بنسب متفاوتة.

بالنسبة للفرضية الثالثة التي تنص على أن طريقة التكلفة التاريخية مع وحدة النقد الثابتة في المؤسسة تؤدي إلى إعداد قوائم مالية موضوعية تعكس واقع المؤسسة يمكن القول بأن استخدام طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة أدى إلى استبعاد أثر التضخم على بنود القوائم المالية عموما والأصول الثابتة خصوصا ولكن بصورة جزئية.

الاقتراحات:

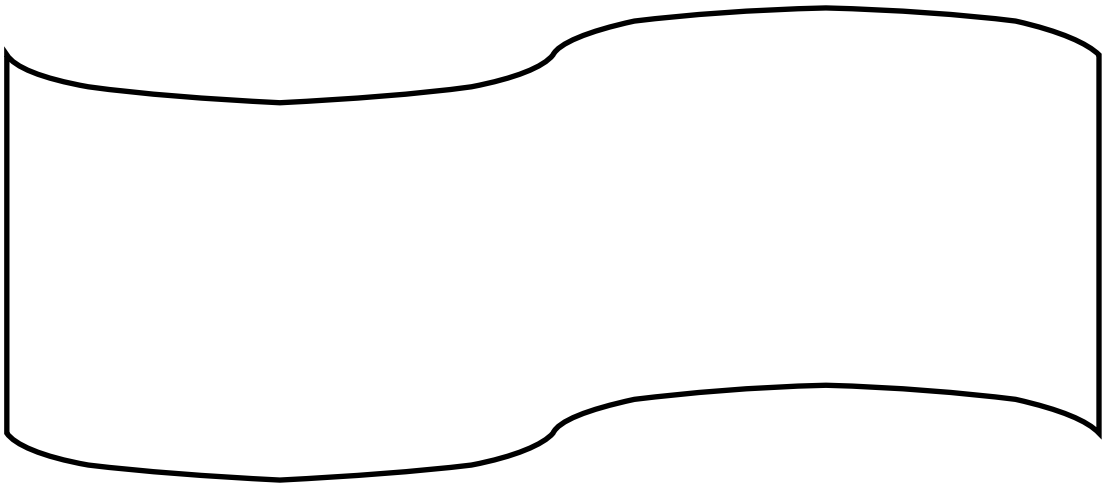
انطلاقا مما سبق يمكننا القول أن تعديل القوائم المالية وفق تغيرات الأسعار ضروري حتى تتحقق فيها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وبالتالي صلاحيتها في اتخاذ القرارات، لذلك فمن الأفضل على المؤسسات الاقتصادية أن تتخذ الإجراءات لتعديل قوائمها المالية، وقد ارتأينا تقديم بعض الاقتراحات والتوصيات التالية:

- ✓ أن تقوم في نهاية كل سنة بمراجعة جميع بنود قوائمها المالية.
- ✓ يجب الاستفادة أكثر من تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتجارب الدول الأخرى خاصة وأن جل اهتمامها انصب على موضوع القياس والإفصاح المحاسبي، ومراعاة هذا الجانب في النظام المحاسبي المالي الجديد.

- ✓ أن تقوم بإعادة عرض قوائمها المالية في نهاية كل سنة على أساس القيم الجارية، أو نموذج القيمة العادلة، حتى تكون صالحة للتحليل المالي وإعداد التقديرات، ومن ثم اتخاذ القرارات الملائمة.
- ✓ في ظل غياب البورصة أو سوق لتقييم الموجودات يجب أن توكل مهمة التقييم إلى جهات مختصة بذلك.
- ✓ باعتبار المؤسسات الجزائرية أنها تتم معالجة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي الماليالمستمد من المعايير الدولية، وكمدخل لإعادة التقييم يجب معالجة آثار التضخم على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال المعيار الدولي (**IAS29**) وكذا المعايير ذات الص لة، وتأهيل وتدريب المحاسبين على ذلك عنصر مهم في نجاح الإصلاح المحاسبي عموما.
- ✓ أن تقوم المؤسسات بتدريب محاسبيها على طرق معالجة القوائم المالية من آثار التضخم، فحتى وإن لم ترغب هذه المؤسسات في نشر المعلومات المحاسبية المعدلة فيمكن على الأقل استفادة إدارتها منها، والتي يتوقع أن تكون قراراتها أكثر واقعية إذا ما استخدمت المعلومات المعدلة.
- ✓ لتحقيق أهداف القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يجب على المؤسسة إعادة عرض قوائمها المالية وفقا لمدخل القيمة الجارية أو القيمة العادلة، حتى تكون ملائمة لتقييم الأداء واتخاذ القرارات وإعداد التنبؤات المستقبلية وفقا لاقتراحات مجلس معايير المحاسبة الدولية.

آفاق البحث:

- ✓ يمكن أن يتم ربط موضوع محاسبة التضخم بالمحاسبة الإسلامية ومدى إمكانية تعديل القوائم المالية وفق مبادئ المحاسبة الإسلامية.
- ✓ يمكن التطرق إلى هذا الموضوع من خلال دراسة قياسية لآثار التضخم على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية.



قائمة المراجع

أولا:الكتب

1. أمينأحمدالسيدلطفي،**إعدادوعرضالقوائمالماليةفيضوءمعاييرالمحاسبةالدولية**،ط1، الدارالجامعيةللنشر،الإسكندرية،مصر،2008 .

2. بلعزوزبنعلي،**محاضراتفيالنظرياتوالسياساتالنقدية**،ط2،ديوانالمطبوعاتالجامعية،الجزائر،2006 .

3. تامرعلوانالمصلح،**علمالاقتصادالجزئيوالكلي**،الطبعةالعربية،دارالأياممللنشروالتوزيع،عمان،الأردن،2014 .

4. حسينالقاضي،مأمونحمدان،**نظريةالمحاسبة**،ط1،دارالثقافةللنشروالتوزيع،عمان،2007 .

5. حيدرمحمدعلبنيعطا،**مقدمةفينظريةالمحاسبةوالمراجعة**،ط1،دارالحامدللنشروالتوزيع،عمان،الأردن،2007 .

6. رضوانحلوةحنانوأخرون،**أسسالمحاسبةالمالية**،دارالحامدللنشروالتوزيع،عمان،الأردن،2004 .

7. رضوانحلوةحنان،**بدائلالقياسالمحاسبيالمعاصر**،ط1،داروائلللنشروالتوزيع،عمان،الأردن،2003 .

8. رضوانحلوةحنان،**مدخلالنظريةالمحاسبية**،ط1،داروائلللنشر،عمان،2005 .

9. سعودجايدالعامري،**المحاسبةالدولية**،ط1،دارالمناهجللنشروالتوزيع،2010 .

10. سعودجايدمشكورالعامري،**محاسبةالتضخم**،دارزهرانللنشروالتوزيع،عمان،2006 .

11. سيدعطااللهالسيد،**التدريبالمحاسبيوالمالي**،ط1،دارالحرية، 2013 .

12. ضياءمجيدالموسوي،**الاقتصادالنقدي**،مطبعةالنخلة،دارالفكر .

13. طارقعبدالعالحماد،**موسوعةمعاييرالمحاسبة**،الجزء2،الدارالجامعية،الاسكندرية،2004 .

14. طارقعبدالعالحماد،**دليلتطبيقمعاييرالمحاسبةالدوليةوالمعاييرالغربيةالمتوافقةمعها**،الدارالجامعية،الإسكندرية، 2008.

15. عبداللهالطاهر،موفقعلىالخليل،**النقودوالبنوكوالمؤسساتالمالية**،ط2،مركزيزيدللنشر،الكرك،2006 .

16. عقيلجاسمعبدالله،**النقودوالمصارف**،ط2،دارمجدلاويللنشر، 1999 .

17. عوضخلفدلفالعيساوي،**الفرضياتوالمبادئوالمحدداتالمحاسبية**،ط1،داردجلة،عمان،الأردن،2007.

18. كاظمعلاويكاظمالفتلاوي،حسينلطيفكاظمالزبيدي،**مبادئعلمالاقتصاد**،ط1،دارصفاءللنشروالتوزيع،عمان،الأردن،2013 .

19. كمالعبدالعزيزالنقيب،**مقدمةفينظريةالمحاسبة**،ط1،داروائلللنشروالتوزيع،عمان،الأردن،2004 .

20. محمدأبونصار،جمعةحميدات،**معاييرالمحاسبةوالإبلاغالماليالدولية**،داروائلللنشر،عمان،2008 .

21. محمدالمبروكأبوزيد،**المحاسبةالدولية**،ط1،يتركللنشروالتوزيع،مصر، 2005.

22. محمد صالح الحالعويشي، **اقتصاديات النقود والبنوك والمؤسسات المالية**، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.

23. محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

24. محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، ط2، دار وائل للنشر والتوزسع، عمان، 2008.

25. مكرم عبد المسيح باسيلي، **مبادئ المحاسبة**، الجزء الثاني، المكتبة العصرية، جامعة المنصورة، 2008 .

26.

منير اسماعيل أبو شاور، أمجد عبد المهدي مساعدة، **نقود وبنوك**، ط1، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.

27. نضال محمود الرمحي، **المحاسبة الإدارية**، مترجم، ط1، دار الفكر، عمان، 2013 .

28. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المتوسطة**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2000 .

29. وليد ناجي الحيالي، **دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة**، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004 .

30. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منمنشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

ثانيا: المجلات

1.

إبراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 21، 2009 .

2. أحمد حلمي جمعة، **المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 03، العدد 04، 2007.

3.

جميل حسن النجار، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن شركات المساهمة الفلسطينية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 09، العدد 03، 2013 .

4.

رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة العالمية**، مجلد كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 02، المجلد 46، يوليو 2009 .

.5

محمدمعتصمإبراهيم،إسماعيلمحمدنجيب،**بدائلالقياسالمحاسبيودورهافيإدارةالأرباحفيالمنشاتالصناعية،مجلةالعل ومالاقتصادية**،جامعةالسودانللعلوموالتكنولوجيا،العدد16 ، 2015.

.6

يوسفمحمدجربوع،**أساسالتكلفةالتاريخيةبينالتأييدوالانتقاداتالموجهةإليها**،نشرةالمجمعالعربيللمحاسبينالقانونيين،ال عدد 1 ،ديسمبر،2001 .

ثالثا:الرسائل العلمية:

1.أحمدعزتمحمدأبوشملة،**دورمحاسبةالقيمةالعادلةفيترشيدالقراراتالاستثمارية**،مذكرةماجستير ،قسمالمحاسبة،جام عةجدارا2010/2011 .

2.أوكاشيصونيا،**محاسبةالتضخم**،بحثمقدمضمنمتطلباتالحصولعلىشهادةالماجستيرفيالعلومالتجاريةوالمالية،جامعة الجزائر3 ،2014 /2013 .

3.بدويإلياس،**دورتطبيقالنظامالمحاسبيالمالي (SOF) وفقالمعاييرالدولية (IAS/ IFRS) فيمعالجةأثرالتضخممنالقوائمالمالية**،مذكرةماجستيرفيالعلومالتجارية،جامعةقاصديمرباح،ورقلة، / 2012 .2011

4.حسينعبدالجليل،**المشاكلالمحاسبيةالمعاصرة**،مذكرةماجستير ،الأكاديميةالعربية،الدنمارك،2010.

5.خالدعبدالرحمنجمعةيونس،**أثرتطبيقمحاسبةالقيمةالعادلةللأدواتالماليةعنعوائدالأسهم**،مذكرةماجستيرفيالمحاسب ةوالتمويل،الجامعةالإسلامية،غزة،2011 .

6.روﻻكاسرلايقة،**القياسوالإفصاحفيالقوائمالماليةللمصارفودورهافيترشيدقراراتالاستثمار**،مذكرةماجستيرفيالمحاسب ةالمصرفية،كليةالاقتصاد،جامعةتشرين، 2007 .

7.زينعبدالمالك،**القياسوالإفصاحعنعناصرالقوائمالماليةفيظلالنظامالمحاسبيالمالي**،مذكرةماجستير ،كليةالعلومالاقت صاديةوالتسيير ،جامعةمحمدبوقرة،بومرداس،2014/ 2015 .

8.سعيدهتهات،**دراسةاقتصاديةوقياسيةلظاهرةالتضخمفيالجزائر**،مذكرةماجستيرفيالعلومالاقتصادية،جامعةقاصدي مرباح،ورقلة،2005 / 2006 .

9.سعيديسيافحنان،**القياسالمحاسبيللتأثيراتالبيئيةوالإفصاحعنهافيالمؤسساتالصناعية**،مذكرةماجستير ،فيعلومالت سيير ،كليةالعلومالاقتصاديةوعلومالتسيير ،جامعةقسنطينة -2- ،2014 .

10.سعيديعبدالحليم،**محاولةإقصاءالقوائمالماليةفيظلتطبيقالنظامالمحاسبيالمالي**،أطروحةدكتوراهفيالعلومالتجاري ة،جامعةمحمدخيضر،بسكرة،2014 /2015 .

11.سليمبنرحمون،**تكييفالقوائمالماليةفيالمؤسساتالجزائريةوفق النظام المحاسبي المالي الجديد**،مذكرةماجستر،جامعةمحمد خيضر،بسكرة،2013/2012.

12.شنايعبدالكريم،**تكييفالقوائمالماليةفيالمؤسساتالجزائريةوفقمعاييرالمحاسبةالدولية**،رسالةماجستير،جامعةباتن ة،2008 / 2009 .

13.صالححواس،**التوجهالجديدنحومعاييرالإبلاغالماليالدولية**،أطروحةدكتوراه،جامعةالجزائر، 2008 .

14.عمردلييمي،**أثرالمراجعةالخارجيةعلىمصداقيةالمعلوماتالمحاسبيةبالمؤسسةالاقتصادية**،رسالةماجستيرفيعلو مالتسيير،جامعةالحاج لخضر،باتنة،2008 / 2009 .

15.فضلكمالسالم،**مدىأهميةالقياسوالإفصاحعنتكلفةالمواردالبشريةوأثرهعلىاتخاذالقراراتالمالية**،مذكرةماجستير،ال جامعةالإسلامية،غزة،فلسطين، 2008 .

16.كركاشةحسين،**أثرالتضخمعلىالمحتوىالإعلاميللقوائمالمالية**،مذكرةماسترفيالعلومالماليةوالمحاسبية،جامعةقاص ديمرباحورقلة،2011 /2012 .

17.محمد قوادري،**قياس بنود القوائم الماليةوفق معايير المحاسبة الدولية** ،مذكرة ماجستير،جامعة سعد دحلب، البليدة،الجزائر، جويلية،2010 .

18.محمدنوافحمدانعابد،**دراسةتحليليةلمشاكلالقياسوالإفصاحالمحاسبيعنانخفاضقيمةالأصولالثابتةفيضوءالمعاي يرالدولية**،مذكرةماجستير،كليةالعلومالماليةوالمصرفية،القاهرة،2006 .

19.مدحتفوزيعليانوادي،**أثرالتضخمعلىالإفصاحالمحاسبيللقوائمالماليةفيالوحداتالاقتصاديةالفلسطينية**،مذكرةماج ستيرفيالمحاسبةوالتمويل،الجامعةالإسلامية،غزة،مارس 2006.

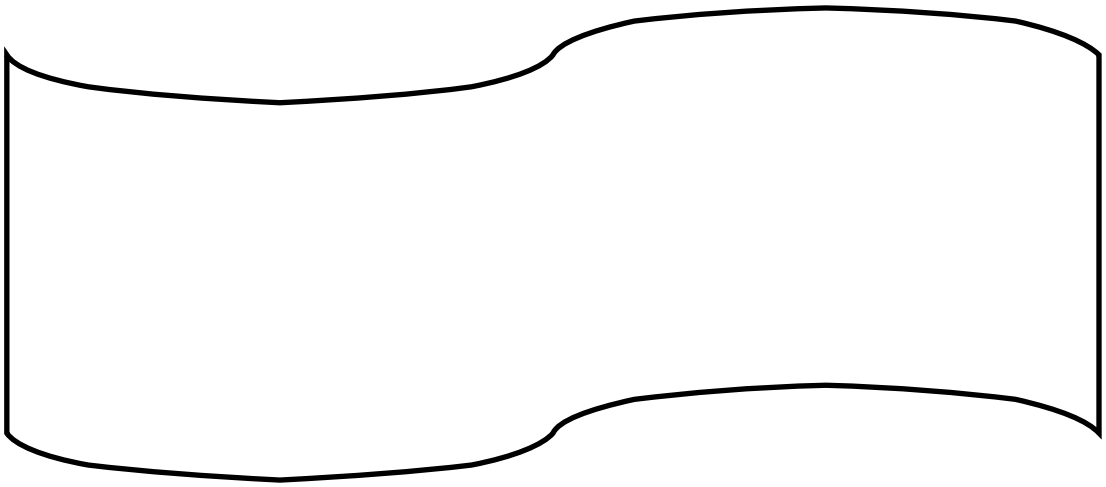
20.منصورفيحاندعسانالمطيري،**مدىالتزامالبنوكالتجاريةالكويتيةفيتطبيقمعاييرالقيمةالعادلةعلىالموجوداتوالمطلو باتالمالية**،مذكرةماجستيرفيالمحاسبة،جامعةالشرقالأوسط،2011 .

رابعا: المؤتمراتوالملتقيات

1. أحمدقايدنورالدين،**الملتقىالوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبيالماليفيالمؤسساتالصغيرةوالمتوسطةفيالجزائر**،جامعةمحمدخيضر،بسكرة،5-6 ماي 2013.

.2

جمعة هوام، آدم حديدي، **أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية**، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد و التمويل الإسلامي، تركيا، يومي 09 و 11 سبتمبر 2013 .



الملحق رقم (1)

LES INDICES DES PRIX DE LA CONSOMMATION

AU NIVEAU NATIONAL

DECEMBRE 2013 – DECEMBRE 2014

	2013	2014											
	Déc	Jan	Févr.	Mar	Avril	Mai	Juin	Juil	Aout	Sept	Oct.	Nov	Déc
Indice Général	171.5	173.4	173.8	174.6	173.3	174.2	176.2	177.1	177.3	178.9	182.1	181.6	179.5

LES INDICES DES PRIX DE LA CONSOMMATION

AU NIVEAU NATIONAL

DECEMBRE 2014 – DECEMBRE 2015

	2014	2015											
	Déc	**jan**	**Févr.**	**Mar**	**Avril**	**Mai**	**Juin**	**Juil**	**Aout**	**Sept**	**Oct.**	**Nov**	**Déc**
Indice Général	179.5	181.7	183.8	184	183.3	183.8	182.9	183.1	184.8	188.3	187.4	185.9	186.4

LES INDICES DES PRIX DE LA CONSOMMATION

AU NIVEAU NATIONAL

DECEMBRE 2015 – DECEMBRE 2016

	2015	2016											
	Déc	**jan**	**Févr.**	**Mar**	**Avril**	**Mai**	**Juin**	**Juil**	**Aout**	**Sept**	**Oct.**	**Nov**	**Déc**
Indice Général	186.4	188.9	189.4	192.5	194.5	195	197.9	196.7	196.6	197.1	196.3	199.5	199.4

الملحق رقم (1)

LES INDICES DES PRIX DE LA CONSOMMATION

AU NIVEAU NATIONAL DE 1981 A 2016

2001=100

	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Indice Gènèral	9.54	10.13	10.74	11.62	12.84	14.42	15.51	16.42	17.95

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
Indice Gènèral	20.8	26.08	34.1	41.5	54.7	70.2	84.5	89.6	95.2

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Indice Gènèral	97.1	96.6	100	102.6	106.4	110.9	113.9	116	121

	2008	2009	2010	2011	20012	2013	2014	2015	2016
Indice Gènèral	127.2	135.5	141	149.1	163.5	170.2	176.8	184.6	195.3

TABLEAU D'INVESTISSEMENT ET DES AMORTISSEMENTS 2014

الرقم التسلسلي	التعيين	تاريخ الشراء	قيمة الشراء في بداية السنة	قيمة الشراء في نهاية السنة	معدل الاهتلاك	الاهتلاكات			القيمة المحاسبية الباقية في 2014/12/31
						الاهتلاك قبل الوسطالسنوي	قسط الاهتلاك السنوي 2014	مجموع الاهتلاكات	
001-211000	الأرضي	1994	2931200	2931200	0		0	0	2931200
مجموع حساب الأراضي			**2931200**	**2931200**			0	0	**2931200**
001-213000	الغرف الصحراوية	1997	293814.08	0	3%		8814.42	150579.72	143234.36
002-213000	المبنى الإداري	1989	14599021.06	14599021.06	3%		437970.66	11677392.59	2921628.47
003-213000	تهيئة المبنى	2001	329960	329960	3%		9898.8	134052.41	195907.59
مجموع حساب المباني			**15222795.14**	**14928981.06**			**456683.88**	**11962024.72**	**3260770.42**
001-213100	الحائط الخارجي للمؤسسة	2006	695250	695250	3%		20858	221324.75	473925.25
مجموع المنشآت الفنية			**695250**	**695250**			**20858**	**221324.75**	**473925.25**
001-215000	شبكة الحريق	1989	3268798.22	3268798.22	3%		98063.95	2369878.71	898919.91
مجموع تهيئات وتركيبات			**3268798.22**	**3268798.22**			**98063.95**	**2369878.71**	**898919.91**
001-218000	جهاز قياس	1991	6477.45	6477.45	10%		0	6477.45	0
002-218000	الرافعة 07 طن	1991	1533543.88	1533543.88	10%		0	1533543.88	0
003-218000	مجمع كهربائي	1994	430625	430625	10%		0	430625	0
004-218000	آلة ربط الحزم الخشبية	2011	64700	64700	10%		6470	19949.17	44750.83
005-218000	الرافعة 07 طنGERMAN	2013	5664700	5664700	10%		81703	113577.33	4553682.67
مجموع معدات وأدوات			**7700046.33**	**7700046.33**			**88173**	**2104172.83**	**4598433.5**
001-218100	شاحنة	2005	5100000	5100000	10%		510000	4972500	127500

002-218100	شاحنة من نوع TB 350	2008	6000000	6000000	10%		600000	3750000	2250000
003-218100	سيارة سياحية من نوع KANGOO N	2009	1539500	1539500	10%		153950	872383.33	667116.67
004-218100	سيارة سياحية من نوع NISSAN Sunny	2012	1249000	1249000	10%		124900	270616.67	978383.33
005-218100	عربة تابعة للشاحنة	2013	10003461.54	10003461.54	10%		1201692.31	1624982.9	8378478.66
مجموع معدات النقل			**23891961.54**	**23891961.54**			**2590542.31**		
001-218200	مكاتب وطاولات	1980	28441.79	28441.79	10%		0	28441.79	0
002-218200	مجموع الهواتف	2000	72270.07	72270.07	10%		0	72270.07	0
003-218200	مكيفات هوائية 7	2008	229209.74	229209.74	10%		70998.97	15573629	73473.45
004-218200	حاسب محمولTOSHIBA	2009	56400	56400	33%		0	56400	0
005-218200	كراسي	2009	28754.11	28754.11	10%		2875.41	15095.9	13658.21
006-218200	حاسب آلي	2010	32300	32300	33%			32300	
007-218200	معدات مكتب	2010	354976.31	354976.31	10%		35497.63	164431.54	190544.8
008-218200	مدفئة للمكتب	2011	6500	6500	33%		0	6500	0
009-218200	مرافق مختلفة للمكتب	2011	343000.91	343000.91	10%		34300.09	104118.25	23882.69
010-218200	هاتف نقال	2012	10256.41	10256.41	100%		0	10256.41	0
011-218200	مجموعة حواسيب وطابعات	2012	170655.81	170655.81	33%		56316.42	126711.94	43943.47
012-218200	مكيف هوائي	2014	33675.21	33675.21	10%		3086.89	3086.89	30588.32
مجموع تجهيزات مكتب			**1366440.36**	**1366440.36**			**203075.41**	**16193241.79**	**376090.94**
001-215100	تهيئة الأرض	1989	23741513.32	23741513.32	10%		0	23741513.32	0
002-215100	تهيئة مصلحة التجارة	2010	555418.12	555418.12	10%		55541.18	222167.24	333250.88

003-215100	تهيئة وتركيب مختلف	2014	2896361.82	2769370.18	10%		289636.18	241363.49	2654998.34
مجموع تهيئات وتركيبات			**27193293.26**	**27066301.62**			**345177.36**	**24205044.05**	**2988249.22**
001-213200	السكن الوظيفي	2014	147453.86	147453.86	10%			147453.86	
مجموع مباني اجتماعية			**147453.86**	**147453.86**				**147453.86**	
001-218500	تجهيزات ومعدات اجتماعية	1986	239428.03	239428.03	10%			239428.03	
مجموع تجهيزات ومعدات اجتماعية			**239428.03**	**239428.03**				**239428.03**	
المجموع			**82656666.74**	**82235861.02**				**57442568.74**	**15527589.24**

TABLEAU D'INVESTISSEMENT ET DES AMORTISSEMENTS 2015

الرقم التسلسلي	التعيين	تاريخ الشراء	قيمة الشراء في بداية السنة	قيمة الشراء في نهاية السنة	معدل الاهتلاك	الاهتلاكات			القيمة المحاسبية الباقية في 2015/12/31
						الاهتلاك قبل القسط السنوي	قسط الاهتلاك السنوي 2014	مجموع الاهتلاكات	
001-211000	الأراضي	1994	2931200	2931200	0		0	0	2931200
مجموع حساب الأراضي			**2931200**	**2931200**					**2931200**
001-213000	**الغرف الصحراوية**	**1997**	293814.08	0	3%		8814.42	159394.14	134419.94
002-213000	المبنى الاداري	1989	14599021.06	14599021.06	3%		437970.66	12115363.3	2483657.81
003-213000	تهيئة المبنى	2001	329960	329960	3%		9898.8	143951.21	186008.79
004-213000	مخزن مغطى	2015	21310362.84	21310362.84	3%		372931.25	372931.35	20937431.49
مجموع حساب المباني			**36533157.98**	**36239343.9**			**456683.88**	**12632245.8**	**23607098.09**
001-213100	الحائط الخارجي للمؤسسة	2006	695250	695250	3%		20858	242182.75	453067.25
مجموع المنشآت الفنية			**695250**	**695250**			**20858**	**242182.75**	**453067.25**
001-215000	شبكة الحريق	1989	3268798.22	3268798.22	3%		98063.95	2467942.66	800855.56
مجموع تهيئات وتركيبات			**3268798.22**	**3268798.22**			**98063.95**	**2467942.66**	**800855.56**
001-218000	جهاز قياس	1991	6477.45	6477.45	10%		0	6477.45	0
002-218000	الرافعة 07 طن	1991	1533543.88	1533543.88	10%		0	1533543.88	0
003-218000	مجمع كهربائي	1994	430625	430625	10%		0	430625	0
004-218000	آلة ربط الحزم الخشبية	2011	64700	64700	10%		6470	26419.17	38280.83
005-218000	الرافعة 07 طنGERMAN	2013	5664700	5664700	10%		81703	195280.33	5469419.67

111494.28	6906.73	6906.73		10%	118401	118401	2015	مطغآة15	006-218000
5619194.78	**2199253**	**95079.73**			**7818447.33**	**7818447.33**		**مجموع معدات وأدوات**	
0	5100000	127500		10%	5100000	5100000	2005	شاحنة	001-218100
1650000	4350000	600000		10%	6000000	6000000	2008	شاحنة من نوع TB 350	002-218100
513166.67	1026333.33	153950		10%	1539500	1539500	2009	سيارة سياحية من نوع KANGOO N	003-218100
853483.33	395516.67	124900		10%	1249000	1249000	2012	سيارة سياحية من نوع NISSAN Sunny	004-218100
7176786.33	2826675.21	1201692.31		10%	10003461.54	10003461.54	2013	عربة تابعة للشاحنة	005-218100
10193436.33	**13698525.2**	**2208042.3**			**23891961.54**	**23891961.54**		**مجموع معدات النقل**	
0	28441079	0		10%	28441.79	28441.79	1980	مكاتب وطاولات	001-218200
0	72270.07	0		10%	72270.07	72270.07	2000	مجموع الهواتف	002-218200
50552.48	178657.26	70998.97		10%	229209.74	229209.74	2008	مكيفات هوائية 7	003-218200
0	56400	0		33%	56400	56400	2009	حاسب محمولTOSHIBA	004-218200
10782.8	17971.31	2875.41		10%	28754.11	28754.11	2009	كراسي	005-218200
155047.14	32300	0		33%	32300	32300	2010	حاسب آلي	006-218200
155047.14	199929.17	35497.63		10%	354976.31	354976.31	2010	معدات مكتب	007-218200
0	6500	0		33%	6500	6500	2011	مدفئة للمكتب	008-218200
204583.57	138418.34	34300.09		10%	343000.91	343000.91	2011	مرافق مختلفة للمكتب	009-218200
0	0	0		100%	10256.41	10256.41	2012	هاتف نقال	010-218200

011-218200	مجموعة حواسيب وطابعات	2012	170655.81	170655.81	33%		43943.87	170655.81	0
012-218200	مكيف هوائي	2014	33675.21	33675.21	10%		3086.89	6173.78	27501.43
013-21800	طابعة xerox	2015	98943.75	98943.75	10%		4860.45	4860.45	94083.3
مجموع تجهيزات مكتب			**1465384.11**	**1465384.11**			**195563.31**	**29325215.2**	**697597.86**
001-215100	تهيئة الأرض	1989	23741513.32	23741513.32	10%		0	23741513.3	0
002-215100	تهيئة مصلحة التجارة	2010	555418.12	555418.12	10%		55541.18	277709.05	277709.07
003-215100	تهيئة وتركيب مختلف	2014	2896361.82	2896361.82	10%		289636.18	530999.66	2365362.16
مجموع تهيئات وتركيبات			**27193293.26**	**27193293.26**			**345177.36**	**24550222**	**2643071.23**
001-213200	السكن الوظيفي	2014	147453.86	147453.86	10%			147453.86	
مجموع مباني اجتماعية			**147453.86**	**147453.86**				**147453.9**	
001-218500	تجهيزات ومعدات اجتماعية	1986	239428.03	239428.03	10%			239428.03	
مجموع تجهيزات ومعدات اجتماعية			**239428.03**	**239428.03**				**239428**	
المجموع			**103890560.3**	**104879624.3**			**3419468.5**	**85502468**	**46945521.1**

TABLEAU D'INVESTISSEMENT ET DES AMORTISSEMENTS 2016

الرقم التسلسلي	التعيين	تاريخ الشراء	قيمة الشراء في بداية السنة	قيمة الشراء في نهاية السنة	معدل الاهتلاك	الاهتلاكات			القيمة المحاسبية الباقية في 2016/12/31
						الاهتلاك قبل القسط السنوي	قسط الاهتلاك السنوي 2014	مجموع الاهتلاكات	
001-211000	الأرضي	1994	2931200	2931200	0		0	0	2931200
مجموع حساب الأراضي			**2931200**	**2931200**			**0**	**0**	**2931200**
001-213000	الغرف الصحراوية	1997	293814.08	293814.08	3%		8814.42	168208.56	125605.52
002-213000	المبنى الإداري	1989	14599021.06	14599021.06	3%		437970.66	12553333.91	2045687.15
003-213000	تهيئة المبنى	2001	329960	329960	3%		9898.8	153850.01	176109.99
004-213000	مخزن مغطى	2015	21310362.84	21310362.84	3%		372931.25	745862.6	20564500.24
مجموع حساب المباني			**36533157.98**	**36533157.98**			**829615.13**	**13621255.08**	**22911902.9**
001-213100	الحائط الخارجي للمؤسسة	2006	695250	695250	3%		20858	263040.75	432209.25
مجموع المنشآت الفنية			**695250**	**695250**			**20858**	**263040.75**	**432209.25**
001-215000	شبكة الحريق	1989	3268798.22	3268798.22	3%		98063.95	2566006.61	702791.61
مجموع تهيئات وتركيبات			**3268798.22**	**3268798.22**			**98063.95**	**2566006.61**	**702791.61**
001-218000	جهاز قياس	1991	6477.45	6477.45	10%		0	6477.45	0
002-218000	الرافعة 07 طن	1991	1533543.88	1533543.88	10%		0	1533543.88	0
003-218000	مجمع كهربائي	1994	430625	430625	10%		0	430625	0
004-218000	آلة ربط الحزم الخشبية	2011	64700	64700	10%		6470	32889.17	31810.83
005-218000	الرافعة 07 طنGERMAN	2013	5664700	5664700	10%		34310	276983.33	212770.83

006-218000	مطفآة 15	2015	118401	118401	10%		11840.1	18746.83	99654.18
007-218000	مطفآة 9 ل	2016	118800	118800	10%		11880	11880	106920
مجموع معدات وأدوات			**7937247.33**	**7937247.33**			**64500.1**	**2311145.66**	**451155.84**
001-218100	شاحنة	2005	5100000	5100000	10%		0	5100000	0
002-218100	شاحنة من نوع TB 350	2008	6000000	6000000	10%		600000	4950000	1050000
003-218100	سيارة سياحية من نوع KANGOO N	2009	1539500	1539500	10%		153950	1180283.33	359216.67
004-218100	سيارة سياحية من نوع NISSAN Sunny	2012	1249000	1249000	10%		124900	520416.67	728583.33
005-218100	عربة تابعة للشاحنة	2013	10003461.54	10003461.54	10%		1201692.31	4028367.52	5975094.02
مجموع معدات النقل			**23891961.54**	**23891961.54**			**2080542.3**	**15779067.52**	**8112894.02**
001-218200	مكاتب وطاولات	1980	28441.79	28441.79	10%		0	28441.79	0
002-218200	مجموع الهواتف	2008	229209.74	229209.74	10%		70998.97	201578.23	27622.51
003-218200	حاسب محمولTOSHIBA	2009	56400	56400	10%		0	56400	0
004-218200	كراسي	2009	28754.11	28754.11	10%		2875.41	20846.72	7907.39
005-218200	حاسب آلي	2010	32300	32300	33%		0	32300	0
006-218200	معدات مكتب	2010	354976.31	354976.31	10%		35497.63	235426.8	119549.51
007-218200	مدفئة للمكتب	2011	6500	6500	33%			6500	
007-218200	مرافق مختلفة للمكتب	2011	343000.91	343000.91	10%		34300.09	172718.43	170282.48
008-218200	هاتف نقال	2012	10256.41	10256.41	33%		0	10256.41	
009-218200	مجموعة حواسيب وطابعات	2012	17065581	17065581	10%		0	17065581	

010-218200	مكيف هوائي	2014	33675.21	33675.21	100%		3086.89	9260.67	24414.54
011-218200	طابعة xerox	2015	98943.75	98943.75	33%		32651.44	37511.89	61431.86
012-218200	مجموعة حواسيب وطابعات	2016	16666.67	16666.67	10%		1388.89	1388.89	15277.78
مجموع تجهيزات مكتب			**18304705.9**	**18304705.9**			**180799.32**	**333250.86**	**222167.26**
001-215100	تهيئة الأرض	1989	23741513.32	23741513.32	10%		0	23741513.32	0
002-215100	تهيئة مصلحة التجارة	2010	555418.12	555418.12	10%		55541.81	333250.86	222167.26
003-215100	تهيئة وتركيب مختلف	2014	2896361.82	2896361.82	10%		289636.18	820635.84	2075725.98
مجموع تهيئات وتركيبات			**27193293.26**	**27193293.26**			**345177.99**	**43106861.71**	**2621184.68**
001-213200	السكن الوظيفي	2014	147453.86	147453.86	10%			147453.86	
مجموع مباني اجتماعية			**147453.86**	**147453.86**				**147453.86**	
001-218500	تجهيزات ومعدات اجتماعية	1986	239428.03	239428.03	10%			239428.03	
مجموع تجهيزات ومعدات اجتماعية			**239428.03**	**239428.03**				**239428.03**	
المجموع			**121142496.1**	**121142496.1**			**3619556.8**	**62790020.79**	**38385505.56**

الملحق رقم(5)

ETAT RECAPITULATIF TABLEAU DES STOCKS 2014

Rubrique	Solde de début d'exercice	Mouvements de la période		Solde de fin d'exercice
		Débit	Crédit	
Stocks de marchandises	42084229.39	280027759.3	112126944.2	154825682.9
Matières et fournitures				0.00
Autres approvisionnements				0.00
Encours de production de services				0.00
Stocks de produits				0.00
Stocks provenant d'immobilisations				0.00
Stocks à l'extérieur				0.00
TOTAL	42084229.39	280027759.3	112126944.2	154825682.9

الملحق رقم (6)

ETAT RECAPITULATIF TABLEAU DES STOCKS 2015

Rubrique	Solde de début d'exercice	Mouvements de la période		Solde de fin d'exercice
		Débit	Crédit	
Stocks de marchandises	154825682.94	68894544.05	223720227	65318847.35
Matières et fournitures				0.00
Autres approvisionnements				0.00
Encours de production de services				0.00
Stocks de produits				0.00
Stocks provenant d'immobilisations				0.00
Stocks à l'extérieur				0.00
TOTAL	154825682.94	68894544.05	223720227	65318847.35

الملحق رقم (7)

ETAT RECAPITULATIF TABLEAU DES STOCKS 2016

Rubrique	Solde de début d'exercice	Mouvements de la période		Solde de fin d'exercice
		Débit	Crédit	
Stocks de marchandises	65318847.35	200529646.1	265848493.4	99910347.7
Matières et fournitures				0.00
Autres approvisionnements				0.00
Encours de production de services				0.00
Stocks de produits				0.00
Stocks provenant d'immobilisations				0.00
Stocks à l'extérieur				0.00
TOTAL	65318847.35	200529646.1	265848493.4	99910347.7

ENAB UNITE DE JIJEL

BILAN (PASSIF)
Au 31 Décembre 2016

PASSIF	note	N(2016)	N-1 (2015)
CAPITAUX PROPRES			
capital émis (ou compte de l'exploitant)			
capital non apelé			
primes et reserves (réserves consolidées)			
ecarts de réevaluation			
résultat Net		8 974 005,28	4 734 791,33
autres capitaux propres -repport a nouveau			
liaisons inter-unités		141 230 633,27	126 200 191,19
TOTAL I		**150 204 638,55**	**130 934 982,52**
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financires			
impots (différes et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
provisions et produits comptabillisés d'avance			
TOTA PASSIFS NON COURANTS II			
PASSIFS COURANTS			
fournisseurs et compte rattachés		370 197,66	375 142,07
Impots d'exploitation dûs			
autres dettes		12 609 055,91	887 867,58
tressorier passif		12 979 253,57	1 263 009,65
TOTAL PASSIFS COURANTS III			
TOTAL GENERAL PASSIF		**163 183 892,12**	**132 197 992,17**

الملخص

تعتبر البنود النقدية الواردة في القوائم المالية في الوقت الحاضر بنودا لا تمثل قيمتها مبالغ حقيقيةنتيجة للظروف التي كانت تسود وقت إعداد تلك البنود مثال ذلك وجود حالة من التضخم في الاقتصاد وما يصاحبها من ارتفاع الأسعار ، حيث ينجر عن هذا انخفاض القوة الشرائية للنقود ،ففي ظل وجود مثل هذه الظواهر في المحاسبة وفق مبدأ التكلفة التاريخية الذي يفترض ثبات وحدة النقد في عمليات القياس المحاسبي فإن الأرقام المحاسبية تكون بعيدة عن قيمتها الحالية ولا يمكن تجميعها وتلخيصها لأنها مقيمة بوحدات نقد ذات قوة شرائية مختلفة ، مما يؤثر على مصداقية المعلومات المالية والمحاسبية المعروضة لأنها ستكون مضللة ولا تمثل الواقع الاقتصادي الفعلي لها.

تهتم هذه المذكرة بدراسة الآثار الناتجة عن تجاهل ظاهرة التضخم على قيمة ما تحتويه القوائم المالية من معلومات من وجهة نظر مستخدميها والمتمثل في المحتوى الإعلامي لهذه القوائم ، ذلك من خلال دراسة تطبيقية لمؤسسة تجارية جزائرية (لديفاندوس).

وتطرقت الدراسة إلى كيفية إزالة هذه الآثار بهدف إعطاء الصبغة الحقيقية للأرقام المحاسبية وتعزيز فائدة متخذي القرارات من القوائم المالية المعروضة.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي، التكلفة التاريخية، التضخم، القوائم المالية، ارتفاع الأسعار

Résumé

Les chiffres des élément qui sont apporté dans les états financier, ne sont pas des chiffres réel, c'est à la suite des cas qui prévaloir au moment du laprésentationdes ces éléments, par exemple, l'existence de l'inflation dans l'économie et la hausse des prix qui l'accompagné pondant cette phénomène, la hausse des prix a réduit le pouvoir d'achat de monnaie , et la comptabilisation selon le principe du cout historique il suppose que la stabilité de l'unité monétaire dans la mesure comptable, ce qui conduit , les chiffres comptable est loin d'être les valeurs de courant et ne peuvent pas être regroupées et résumées, car il est évalué par des unité monétaire qui ils avaient une pouvoir d'achat est différent, qui a touché la fidélité de les informations financier et comptable parce qu'ils ne présenté pas la réalité économique actuelle.

Ce mémoire est intéressé l'étudier les effets d'ignorer le phénomène de l'inflation sur la valeur des informations qu'il sont dans les états financiers à partir d'opinion du ses utilisateurs , cette valeur est présenté le contenu informationnel des étas financier ;est-elle était réalisée par une étude pratique dans une entreprise commerciale Algérienne (lidivandus)

Et cette étude a touché comment éliminer ces effets pour redonner la réalité des chiffres comptable et améliorer l'utilité des étas financiers présenté pour les déciteur .

Les mots clés :la mesure comptable , cout historique, inflation , les états financier,la hausse des prix