الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العملي

-جامعة محمد البشير الإبراهيمي – برج بوعريريج–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

أثر تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية على الإفصاح المحاسبي في المؤسسة

– دراسة تطبيقية في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG –

إعداد الطالبين

قاسمي حمزة

بن الشيخ رضوان

إشراف الأستاذ

وارث سعيد

السنة الجامعية: 2022/2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العملي

-جامعة محمد البشير الإبراهيمي – برج بوعريريج–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

أثر تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية على الإفصاح المحاسبي في المؤسسة

– دراسة تطبيقية في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG –

إعداد الطالبين

قاسمي حمزة

بن الشيخ رضوان

إشراف الأستاذ

وارث سعيد

السنة الجامعية: 2022/2021

شكر وتقدير:

الحمد لله الذي جعل العلم أجلّ الفضائل، وأشرف المزايا، وأعز ما يتحلى به الإنسان، فهو أساس الحضارة، ومصدر أمجاد الأمم، وعنوان سموها وتفوقها في الحياة، ورائدها إلى السعادة الأبدية، وشرف الدارين.

نحمدك ربي حمدًا كثيرًا طيبًا مباركًا يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانك على توفيقك لنا،

ومنحك إيانا الصبر والاجتهاد لإتمام هذه الدراسة.

فلك الحمد كلُّه، وبيدك الخير كله، وإليك يُرجع الأمرُ كلُّه،

لا إله إلا أنت وحدك لا شريك لك في الآخرة والأولى.

فإنه يسعدنا في هذا المقام أن نتوجه بجل باقات الشكر والعرفان إلى أستاذنا **وارث سعيد**

الذي تتبع معنا أطوار هذا البحث من أوله إلى آخره توجيها ونصحا وإرشادا.

فمهما قلنا فيه فإننا عاجزون عن شكره والثناء عليه فألف شكر أستاذنا الفاضل.

كما نتقدم أيضا بخالص الشكر والاحترام والتقدير إلى

أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة برج بوعريريج

إهداء

إلى روح من سار على هدي السماء ودعوة القرآن للعلم فكان المعلم الأول للبشرية حبيبنا وقدوتنا

رسولنا محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى جمال الوجود ونور الحياة التي أسكنتني فؤادها وضحت بكل شيء لتخط لي بأناملها الطاهرة مستقبلا مشرقًا، إلى من تحملت معي مشقة البحث بصبرها وعونها فكانت نعم المعين ونعم النصير على المحن والمصاعب التي اعترضت طريقي **أمي الحنونة** أطال الله عمرها.

إلى عوني وسندي ورمز التضحية والعطاء والتي تعجز الكلمات عن شكره

إلى من كلله الله بالوقار **أبي الغالي** حفظه الله

إلى **اخوتي وأخواتي** الذين ساندوني في انجاز هذه المذكرة

حمزة

إهداء

الحمد والشكر لله أولا صاحب النعمة الذي أعانني وثبت خطاي لإنجاز هذا البحث المتواضع والذي آمل أن يعود بالنفع لكل من يطلع على صفحاته.

إلى من أحمل اسمه بكل فخر **والدي** أدامه الله لي

إلى من كان دعائها سر نجاحي **أمي** أطال الله في عمرها

إلى **اخوتي واخواتي**

إلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل المتواضع

رضوان

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إيضاح أثر تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية على الإفصاح المحاسبي، وذلك من خلال التطرق لمختلف الجوانب النظرية المتعلق بالموضوع في الجانب النظري، بينما تمت الدراسة التطبيقية في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة حيث وجدنا أن المؤسسة تعتمد أسلوب التكلفة التاريخية في جرد أصولها الثابتة وقد قمنا بإجراء إعادة تقييم افتراضية لعينة من أصول المؤسسة من أجل معرفة أثر اتباع أسلوب التكلفة التاريخية على الإفصاح المحاسبي عن هذه الأصول حيث توصلنا إلى أن المؤسسة بسبب اعتمادها فقط على أسلوب التكلفة التاريخية وإغفالها جانب إعادة تقييم أصلوها الثابتة عن طريق القيمة العادلة فهي تفصح عن أصلوها بقيمة أقل مما هي عليه في الواقع، كما توصلت الدراسة إلى أن الاعتماد على أسلوب التكلفة التاريخية فقط مع إغفال المفاهيم المرتبطة بالقيمة العادلة يجعل الإفصاح عن الأصول الثابتة بعيدا عن قيمها الحقيقية مما يجعل كتلة الأصول الثابتة لا تعبر بشكل صادق عن حقيقتها.

الكلمات المفتاحية: التكلفة التاريخية، الإفصاح المحاسبي، القيمة العادلة.

Sommaire:

Cette étude visait à clarifier l'impact de l'application de la méthode du coût historique sur la divulgation comptable, en abordant les différents aspects théoriques liés au sujet dans l'aspect théorique, tandis que l'étude appliquée a été menée à la Packaging and Printing Arts Corporation, où nous avons constaté que l'établissement retient la méthode du coût historique dans l'inventaire de ses immobilisations En procédant à une réévaluation hypothétique d'un échantillon d'actifs de l'établissement afin de connaître l'incidence de l'application de la méthode du coût historique sur la présentation comptable de ces actifs, le cas échéant nous avons conclu que l'établissement, en raison de son recours uniquement à la méthode du coût historique et en négligeant l'aspect de la réévaluation de ses immobilisations par la juste valeur, divulgue ses actifs avec une valeur inférieure à ce qu'ils sont en réalité, car l'étude a révélé que s'appuyer uniquement sur la méthode du coût historique tout en ignorant les concepts liés à la juste valeur rend la divulgation des immobilisations loin de leurs vraies valeurs, ce qui fait que la masse des immobilisations n'exprime pas honnêtement leur vérité.

Mots clés : coût historique, information comptable, juste valeur.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

المحتوى	الصفحة
شكر وتقدير	
إهداء	
ملخص	
فهرس المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
مقدمة	أ – ث
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
تمهيد	06
المبحث الأول: الإطار العام للتكلفة التاريخية	07
المطلب الأول: مفهوم التكلفة التاريخية	08
المطلب الثاني: قواعد تحديد التكلفة التاريخية للأصل	09
المطلب الثالث: مبررات ونقائص استخدام مبدأ التكلفة التاريخية	10
المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي	14
المطلب الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي	15
المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي	15
المطلب الثالث: أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي	17

المبحث الثالث: تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية وأثره على الإفصاح المحاسبي	19
المطلب الأول: عرض لطريقة التكلفة التاريخية والأسلوب البديل	20
المطلب الثاني: الفرق بين أسلوب التكلفة التاريخية والأسلوب البديل	25
المطلب الثالث: الأثر على الإفصاح المحاسبي	26
المبحث الرابع: الدراسات السابقة	29
المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة	29
المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	31
خلاصة الفصل الأول	32
الفصل الثاني: دراسة تطبيقية في مؤسسة التوضيب وفون الطباعة EMBAG – برج بوعريريج –	
تمهيد	34
المبحث الأول: تقديم مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة	35
المطلب الأول: نشأة وتطور مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة	35
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعةEMBAG	37
المطلب الثالث: نشاط المؤسسة وأهدافها	41
المطلب الرابع: المشاكل التي تواجه المؤسسة	44
المبحث الثاني: دراسة أثر أسلوب التكلفة التاريخية على الإفصاح المحاسبي في مؤسسة EMBAG	46
المطلب الأول: التعريف بأصول المؤسسة محل الدراسة	46

المطلب الثاني: تقييم الأصول الثابتة عند الحيازة	47
المطلب الثالث: التقييم في نهاية السنة	50
المطلب الرابع: جرد أصول التثبيتات وفق أسلوب إعادة التقييم	55
خلاصة الفصل الثاني	60
خاتمة	62
قائمة المصادر والمراجع	65
قائمة الملاحق	

قائمة الجداول

الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	الفرق بين أسلوب التكلفة التاريخية وأسلوب التكلفة الجارية	25
02	أثر القياس المحاسبي على الإفصاح المحاسبي	26
03	البطاقة الفنية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعةEMBAG	36
04	عدد العمال في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة	41
05	منتوجات المؤسسة لأربع سنوات الأخيرة	42
06	مبيعات المؤسسة لأربع سنوات الأخيرة.	42
07	ميزانية أصول المؤسسة لسنة 2019	46
08	نسب الاهتلاك المعتمدة في مؤسسة التوضيب	50
09	جدول حساب الاهتلاك المباني	51
10	جدول حساب الاهتلاك مضخة التفريغ	53
11	جدول حساب الاهتلاك قطع الغيار	54
12	جدول إعادة تقييم المبنى	56
13	جدول إعادة التقييم مضخة التفريغ	57
14	جدول إعادة التقييم قطع الغيار	59

قائمة الأشكال

الأشكال:

الرقم	الأشكال	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG	40

مقـــــدمة

تمهيد:

إن دور المحاسبة في بداية نشأتها كان يقتصر على عرض المعلومات للملاك بهدف إعطائهم الفرصة لمراقبة وتقييم أداء الإدارة في استخدام الموارد الإقتصادية التي وضعت تحت تصرفها، أما حديثا فقد اتسع مجال الدور الذي تلعبه المحاسبة في مجال الأعمال بسبب تزايد حاجة الوحدات الإقتصادية إلى جلب رؤوس الأموال من جهات خارجية في شكل قروض أو ائتمان تجاري، ومع التطورات الاقتصادية الهائلة في القرن العشرين، والارتفاع المفرط في معدلات التضخم خاصة بعد الحرب العالمية الثانية، فقد صاحب كل ذلك زيادة الأهمية النسبية للقوائم المالية كمصدر للمعلومات التي تخدم المهتمين من الاقتصاديين والمؤسسات المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية، وهذا يتطلب من القوائم المالية المنشورة أن تتسم بقدر معقول من المصداقية، ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وأن تكون قابلة للمقارنة ويمكن استخدامها لتقييم أداء المؤسسات والوقوف على مراكزها المالية.

ونظرا للنقص الذي يعاني منه نموذج التكلفة التاريخية في ظل حالات التضخم، لجأت مختلف الهيئات العلمية والمهنية للمحاسبة إلى البحث عن الإجراءات والطرق المحاسبية البديلة، وتكمن هذه الإجراءات المحاسبية في إعادة التقييم المستمر لعناصر القوائم المالية، وتتم عملية إعادة التقييم وفق طرق مختلفة للقياس المحاسبي تعتبر وليدة مداخل القياس المحاسبي، حيث تختلف خصوصياتها وطبيعتها وأهدافها من طريقة لأخرى.

يعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج الأعمال للعديد من الأطراف ذات المصلحة من اجل دعم قراراتهم، حيث لا تمتلك هذه الفئات سلطة الحصول على المعلومات التي تحتاجها مباشرة من إدارة المؤسسات، لذا ازداد الاهتمام بموضوع الإفصاح المحاسبي من قبل الجهات العلمية والمهنية المحاسبية لتوفير بيانات ومعايير وأسس قياس يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات للرفع من كفاءة الأسواق المالية وتحقيق المزيد من الملائمة والثقة في الكشوف المالية.

حيث يحظى الإفصاح المحاسبي بأهمية كبيرة سواء من جانب أسواق رأس المال في معظم دول العالم من جانب العديد من الهيئات العلمية والمهنية المحاسبية أو من جانب مستخدمي الكشوف المالية، وذلك للعديد من الأسباب منها اتساع نطاقه باستمرار نتيجة التطورات المتلاحقة في البيئة الاقتصادية، والتي تولد العديد من المشكلات المحاسبية والتي تحتاج لمعايير محاسبية تساعد الوحدات في قياس

العناصر المرتبطة بها والإفصاح عنها، فضلا عن ارتباط الإفصاح بالكشوف المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس تم إتباعها للوصول إلى معظم عناصر هذه الكشوف بالإضافة إلى أهمية الإفصاح في زيادة استيعاب مستخدميها

إشكالية الدراسة:

يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو أثر تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية على الإفصاح المحاسبي؟

الأسئلة الفرعية:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية يجب أولا الإجابة على الأسئلة التالية:

- هل الاكتفاء باتباع أسلوب التكلفة التاريخية فقط يفي بشرط الإفصاح الصادق عن عناصر أصول المؤسسة ضمن القوائم المالية ؟
- هل الطرق البديلة التي جاء بها النظام الحاسبي المالي لجرد الأصول الثابتة تفي بشرط الإفصاح الصادق عن أصول المؤسسة ضمن القوائم المالية؟
- هل المؤسسة محل الدراسة تتبع الطرق البديلة للإفصاح عن عناصر التثبيتات ضمن قوائمها المالية ؟

الفرضيات:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية السابقة سننطلق من الفرضيات التالية:

- إن اتباع أسلوب التكلفة التاريخية فقط في تقييم الأصول الثابتة لا يفي بشرط الإفصاح الصادق عن عناصر أصول المؤسسة ضمن القوائم المالية.
- إن اتباع الطرق البديلة للقياس المحاسبي يزيد من صدق وجودة الإفصاح المحاسبي عن عناصر الأصول الثابتة ضمن القوائم المالية.
- لا تتبع المؤسسة محل الدراسة الطرق البديل للقياس المحاسبي للإفصاح عن أصولها الثابتة وبالتالي فإنها تظهر ضمن قوائمها المالية بقيم بعيدة عن قيمها الحقيقية.

أسباب اختيار الموضوع:

- الميل الشخصي لدى الباحث لمعالجة مثل هذه المواضيع.
- ارتباط الموضوع بمجال التخصص(محاسبة).
- الأهمية الكبيرة التي يكتسيها الموضوع.

أهداف الدراسة:

- تبيان أثر تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية على الإفصاح المحاسبي.
- البحث من أجل معرفة مكانة التكلفة التاريخية وأثرها على الإفصاح المحاسبي.

أهمية الدراسة:

- التعريف بأسلوب التكلفة التاريخية والإفصاح المحاسبي وإبراز أهميته في المؤسسة.
- تسليط الضوء على أهم ركائز القياس المحاسبي بين كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وأثرها على الإفصاح المحاسبي.

المنهج المعتمد:

إعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي، حيث قمنا في الجانب النظري بوصف مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالموضوع، واعتمدنا على المنهج التحليلي في دراسة الحالة من خلال الزيارة الميدانية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة حيث قمنا بجمع وتحليل البيانات والمعلومات الخاصة بالموضوع.

صعوبات الدراسة:

- صعوبة إيجاد مؤسسة من أجل دراسة الحالة.
- ضيق الوقت المحدد لإنجاز هذه المذكرة.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين فصل نظري وفصل تطبيقي، قسمنا الفصل النظري إلى أربع مباحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار العام للتكلفة التاريخية، والمبحث الثاني إلى ماهية الإفصاح

المحاسبي، بينما المبحث الثالث إلى تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية وأثره على الإفصاح المحاسبي، وفي المبحث الرابع فقد اهتم بالدراسات السابقة.

بينما تم تقسيم الفصل التطبيقي إلى مبحثين المبحث الأول تم فيه تقديم مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة، بينما المبحث الثاني خصصناه إلى دراسة أثر أسلوب التكلفة التاريخية على الإفصاح المحاسبي في مؤسسة EMBGE

وختاما خاتمة حول الموضوع وأهم النتائج المتوصل إليه.

الفصـــل الأول:

الإطار النظري للدراسة

تمهيد:

يعتبر الإفصاح المحاسبي أداة رئيسية وهامة في مجال المحاسبة، وضروري لجميع الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية المنشورة في صلب القوائم المالية، وذلك باعتبار أن الإفصاح المحاسبي يستخدم في المحاسبة لإظهار هذه القوائم المالية والمعلومات والإيضاحات المتممة لها، كونه يهدف إلى توفير المعلومات الملائمة والمفيدة لهذه الأطراف ذات المصلحة والتي تعتمد بشكل كبير في اتخاذ قراراتها على ما يتم نشره من قبل المؤسسات.

وعليه فإن القصور في العمل بمتطلبات الإفصاح يجعل البيانات والمعلومات التي تعبر عن الأوضاع الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية مضللة، مما يؤدي إلى فقدان الثقة في هذه المعلومات وهذا سينعكس حتما على القرارات التي يتخذها المساهمين أو المستثمرين المهتمين بهذه المعلومات.

ولهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى الجوانب المتعلقة بالتكلفة التاريخية والإفصاح المحاسبي، وقد قسمنا هذا الفصل إلى أربعة مباحث تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار العام للتكلفة التاريخية، والمبحث الثاني ماهية الإفصاح المحاسبي، والمبحث الثالث إلى تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية وأثره على الإفصاح المحاسبي، بينما خصصنا المبحث الرابع إلى الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار العام للتكلفة التاريخية

يعد مبدأ التكلفة التاريخية أحد المبادئ المحاسبية التي تعتمدها النظرية المحاسبية في القياس المحاسبي، وهي من أهم المبادئ التي يستخدمها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم، وسنحاول في هذا المبحث تقديم مفهوم التكلفة التاريخية (مطلب أول)، قواعد تحديد التكلفة التاريخية (مطلب ثاني)، ومبررات استخدام مبدأ التكلفة التاريخية (مطلب ثالث).

المطلب الأول: مفهوم التكلفة التاريخية

هناك عدة تعاريف للتكلفة التاريخية نذكر منها:

"يقصد بطريقة التكلفة التاريخية أن تقاس كل الأصول والخصوم على أساس السعر النقدي، أو السعر المعادل لتلك الموارد والالتزامات في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام".[1]

"التكلفة التاريخية هي إثبات الأصل على أساس التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول عليه، فالتكلفة وليست القيمة هي أساس الاثبات في المحاسبة".[2]

يطلق مصطلح محاسبة التكلفة التاريخية على المحاسبة المالية المبنية على التكلفة الأصلية والتي تتجاهل الزيادات الناتجة عن التضخم أو تقلبات الأسعار.[3]

تعرف التكلفة التاريخية بأنها: "سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حيازته أو حدوثه وهي أداة قياس معظم الأصول والالتزامات".[4]

تعبر التكلفة التاريخية على الأساس المعتمد في العرف المحاسبي لحساب الدخل، أو إظهار القيم في قائمة المركز المالي، وعليه فإنه يتم احتساب الدخل من خلال الفروق بين الايرادات المحققة والمصاريف بالقيم التاريخية ذات العلاقة بنفس الإيرادات، كما يتم تسجيل قيم الأصول بمبلغ المدفوعات في وقت حيازتها وطرح قيمة الاهتلاك (بالنسبة للأصول طويلة الأجل) الذي يعتقد أنه يقيس القيمة المستعملة من هذا الأصل، وهذا الأسلوب هو المتبع من أجل الربط بين الإيرادات والنفقات لاحتساب الدخل، وهي كذلك التكلفة الِفعلية أو القيمة العادلة لما تحصل عليه المجموعة من النقد أو شبه النقد أو

---

[1]– عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، مشاكل القياس والافصاح المحاسبي من منظور معايير المحاسبة الدولية، د ط، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2015، ص 21.

[2]– حيدر محمد علي بن عطا، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة، ط 1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 47.

[3]– طارق عبد العال حماد، المحاسبة عن القيمة العادلة، عين الشمس للنشر والتوزيع، القاهرة، 2003، ص 19.

[4]– رشيد بوكساني، نسيمة أوكيل، حمزة العرابي، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد التأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، مداخلة في الملتقى الدولي حول نظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010، ص 06.

الأصول الأخرى في التاريخ الحالي، والتي تنفقها أو تستعملها في سبيل الحصول على الأصل وتهيئته للاستعمال المقصود. [1]

يمكن القول أن التكلفة التاريخية هي المبلغ الفعلي الذي نشأ أصلا عن عملية تبادل حرة بين طرفين مستقلين حيث تعتبر مبدأ يتم وفقه تقييم الأصول على أساس قيمتها الأصلية في تاريخ شرائها أو انتاجها، أما الخصوم فيتم تقييمها على أساس قيمتها في تاريخ نشأة الالتزام، حيث لا يتم الاعتراف بأي زيادة أو انخفاض نتيجة تقلبات الأسعار وتغير القدرة الشرائية للنقود.

المطلب الثاني: قواعد تحديد التكلفة التاريخية للأصل.

يتم تحديد تكلفة الأصل طبقا للقواعد التالية: [2]

1- في تاريخ اقتناء الأصل: تحدد تكلفة الأصل في تاريخ اقتناءه حسب الحالات الواردة التالية:

- إذا تم اقتناء الأصل نقدا فالقياس يكون أساس المبلغ النقدي المدفوع.
- إذا تم اقتناء أصل مقابل أصل غير نقدي فيكون القياس طبقا للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه.
- إذا تم اقتناء أصل مقابل تحمل التزام فيكون القياس على أساس القيمة الحالية للمبالغ التي يجب دفعها لسداد ذلك الالتزام.

2- ما بعد تاريخ الاقتناء:

يكون قياس الأصول غير النقدية بعد تاريخ اقتناءها على أساس صافي قيمتها أي بعد تعديل التكلفة التاريخية بما يقابل النقص التدريجي في طاقتها الكامنة سواء كان النقص راجعا للاستخدام أو نتيجة ظروف أخرى غير مواتية ويعرف هذا الأساس بأساس القيمة الدفترية.

---

[1]- اسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة، دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015-2016، ص 68.

[2]- Alain Burlaud et autre, Comptabilité approfondie, 9eme édition, Sup foucher, Paris, France, 2016, p 99.

المطلب الثالث: مبررات ونقائص استخدام مبدأ التكلفة التاريخية

أولا: مبررات التكلفة التاريخية:

يستند منهج التكلفة التاريخية على عدد من الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وعلى الخصائص النوعية للمعلومات التي ينتجها، نذكر منها ما يلي:

1- امكانية التحقق (التثبيت) من بيانات التكلفة التاريخية، الأمر الذي يوفر لنا درجة أكبر من الموضوعية وبالتالي إمكانية الاعتماد (الثقة) على البيانات المحاسبية.

2- استناد أساس التكلفة التاريخية على كثير من الفروض والمبادئ المحاسبية أهمها:

- فرض وحدة القياس النقدي يقضي باستخدام وحدات نقدية إسمية في الإثبات، الأمر الذي يؤدي إلى تجاهل أي تغير في قيمة الأصول والخصوم نتيجة التضخم والانكماش.

- فرض الاستمرارية يقضي بأن المؤسسة مستمرة في ممارسة نشاطها التشغيلي العادي في المدى المنظور، بحيث يمكنها الاستفادة من الطاقات الكامنة في أصولها لتحقيق أهدافها، إذ لا داعي لاستخدام القيم الجارية في حالة التصفية.

- مبدأ تحقق الإيراد الذي يقضي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها فعلا عن طريق إجراء تبادل مع طرف خارجي.[1]

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

- مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى، وبغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار.[2]

- مبدأ الحيطة والحذر حيث يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة.

---

[1]- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 456.

[2]- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ط 1، 1990، ص 313-314.

– مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الاثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلا طبقا للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي.[1]

ثانيا: التخلي عن مبدأ التكلفة التاريخية: على الرغم من أن مبدأ التكلفة التاريخية يعتبر من المقومات الرئيسية التي يقوم عليها الفكر المحاسبي إلا أن الاعتبارات الخاصة بملاءمة المعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية من مستثمرين ودائنين وغيرهم قد أدت إلى الخروج عن هذا المبدأ في مواقف متعددة، ولقد ظهر ذلك بوضوح في موضوع المحاسبة على الأدوات المالية بصفة خاصة نظرا لإمكانية تحديد قيمها العادلة بدرجة كبيرة من الموضوعية، كما قامت الجهات العديدة المنوط بها إصدار معايير محاسبية التي نتج عنها تغيرات جوهرية في الطرق المتعلق بها تقييم الأدوات المالية بصفة عامة والاستثمارات بصفة خاصة. [2]

فالقاعدة العامة هي: "التخلي عن مبدأ التكلفة التاريخية عندما تقل المنفعة المستقبلية للأصل (قدرة الأصل عل توليد إيراد) عن التكلفة الأصلية، وهذا ما يبين التخلي عن التكلفة لأن خسارة المنفعة ينبغي تحميلها على الإيرادات في الفترة التي حدثت فيها هاذه الخسارة ووفق هذا المفهوم يقوم المخزون على أساس الكلفة أو السوق أيهما أقل بدلا من أساس الكلفة ".[3]

ومن أمثلة الممارسات المحاسبية العملية التي أثبتت أنها لم تلتزم بالأساس التي قام عليها مبدأ التكلفة التاريخية نورد ما يلي:

– قياس المخزون السلعي في آخر كل دورة مالية، حيث يتم التقييم بالسعر الأقل إذا كانت القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة الفعلية والقيمة التحصيلية وهذا يعد خروجا على مبدأ التكلفة التاريخية.

– استجابة لمفهوم التحفظ يتم اللجوء إلى تكوين مخصصات تقديرية للديون المشكوك في تحصيلها بالفرق بين القيمة الفعلية والقيمة التحصيلية وهذا يعد خروجا على مبدأ التكلفة التاريخية.

---

[1]– سالم عبد الله حلس، يوسف محمد جربوع، تأثير استخدام التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة، دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين، الجامعة الاسلامية، غزة، ص 15.

[2]– مسعود بوخالفي، أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2012–2013، ص 08.

[3]– مسعود بوخالفي، مصدر نفسه، ص 08.

– إثبات المنح والهبات بقيمتها السوقية العادلة وهذا مخالف للقاعدة الأساسية لهذا المبدأ الذي يتطلب تسجيل الموجودات عند الاقتناء بتكلفتها الفعلية.

وتعد هذه الأمثلة نموذج عن الأساليب التقديرية التي خرجت عن مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقضي بتسجيل الأحداث الفعلية وليس المتوقعة. [1]

ثالثا: نقائص التكلفة التاريخية: تتجلى قيمة التكلفة التاريخية في صلاحيتها وقت الحدث، لأن أهمية التكلفة التاريخية تنبع من كونها: "تقريب للقيمة العادلة في تاريخ الحيازة حصرا، فهي ليست ذات أهمية كمبلغ تم دفعه ولكنها مهمة كمقياس لقيمة ما تم حيازته".

وتتغير قيمة هذه الأهمية للحدث الفعلي بسبب تجاهل مظاهر التغير في الظروف الاقتصادية وأهم هذه التغيرات هي تغير قيمة الشراء لوحدة النقد.

وأهم النقائص والانتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية نوجزها فيما يلي:

– قياس غير سليم لدخل الدورة لأنه يسبب أخطاء توقيت TIMING ERORS حيث تظهر التغيرات في القيمة في فترة ما ولكن المحاسبة عنها تتم في فترة أخرى فالسمة المفضلة هي الاعتراف بالتغيرات في القيمة في نفس الفترة التي تظهر فيها التغيرات.

– ظهور أخطاء وحدة القياس MEASURING UNIT ERRORS وتنتج هذه الأخطاء عندما لا يتم التعبير عن الكشوف المالية بوحدات من القدرة الشرائية العامة، فوحدة القياس المفضلة هي التي تعترف بالتغيرات في مستوى الأسعار في البيانات المالية، وهذه الخاصية تجعل عناصر القوائم المالية غير قابلة للتجميع والتلخيص لأنها عناصر ذات قوى شرائية مختلفة.

– يسقط مبدأ التكلفة التاريخية بعض الأصول (الموجودات) غير الملموسة من سجلات المنشأة مثل الشهرة، العلامة التجارية، المعرفة التقنية، وهذا نظرا لاعتماده على مبدأ التحقق الذي يفرض وجود عملية تبادل حقيقية مع فرف خارجي.

– عدم التجانس في مقابلة إيرادات ممثلة بقيم جارية، مع تكاليف ممثلة بقيم تاريخية تختلف باختلاف الأوقات التي حدثت فيها، الذي يترتب عليه عدم دقة نتائج المقارنة.

[1]– مسعود بوخالفي، مصدر نفسه، ص 09.

– تعتبر التكلفة التاريخية تكلفة غارقة SUNK COST أثناء عملية اتخاذ القرار وهذا ما يؤكد عدم ملاءمتها في عملية اتخاذ القرار.

– رغبة المستثمرين والمقرضين في وضع أهمية أكبر عل الملاءمة (أكثر من الموثوقية) وهذا من أجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا مالا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية. [1]

هذه هي أهم النقائص والانتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية، وإجمالا فإن البيانات المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية تحتوي على:

أ– أخطاء وحدة القياس.

ب–أخطاء توقيت.

ت–غير ملائمة.

ث–قابلة للتفسير.

يتضح مما سبق أن البيانات المالية المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية تظهر فيها جملة من النقائص التي تجلت في عدم استقلالية كل دورة على حدة وعدم دقة نتائج المقارنة نظرا لعدم التجانس في مقابلة الإيرادات الممثلة بقيم جارية مع تكاليف ممثلة بقيم تاريخية، كما يسقط مبدأ التكلفة التاريخية بعض الأصول (الموجودات) غير الملموسة من سجلات المنشأة مثل الشهرة، وعدم الأخذ في الاعتبار تغيرات المستوى الخاص أو العام للأسعار مما يظهر عدم ملاءمتها لعملية القياس المحاسبي.

[1]– مسعود بوخالفي، مصدر نفسه، ص 10.

المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد المتطلبات الأساسية التي يقتضيها النشاط المحاسبي، فهو يمثل علاقة الاتصال التي تربط المجال المحاسبي في التعبير عن النشاط الإقتصادي للمؤسسات مع الأطراف الأخرى، فهو يمثل لغة اتصال المؤسسة مع الأطراف الخارجية والتي ترتبط بها عدة علاقات مختلفة التوجيهات، وسنوضح في هذا المبحث تعريف الإفصاح المحاسبي في المطلب الأول، أما في المطلب الثاني أنواع الإفصاح المحاسبي، وفي المطلب الثالث أهمية الإفصاح المحاسبي.

المطلب الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي

الإفصاح يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.[1]

كما يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه: "عملية إيصال ونقل المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها والوقت الذي يتم فيه الإفصاح وبأي وسيلة"،[2] أو يعرف أيضا بأنه: "أداة اتصال بين الوحدة الاقتصادية والعالم الخارجي لها ويشمل هذا الإفصاح كل مجالات التقارير المالية بما تحتويه من المعلومات بهدف الاستفادة منها في اتخاذ القرارات".[3]

"يتضح أن الهدف الأول من الإفصاح المحاسبي هو تجنب تقديم المعلومات التضليلية (المغشوشة) أو الخاطئة لمستخدميها سواء كانوا مستخدمين داخلين (ملاك، مدراء، موظفين...) أو خارجين (المستثمرين، الموردين، المصالح الجبائية...)". [4]

من التعاريف يمكن استنتاج تعريف الإفصاح المحاسبي بأنه تقديم المعلومات وتوصيلها إلى المستخدمين من أجل الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم.

المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي

يمكن تقسيم الإفصاح المحاسبي إلى الأنواع التالية:

1- الإفصاح الكامل (الشامل): هو توصيل مستخدمي القوائم المالية كل الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي كذلك يعني أن القوائم المالية الصادرة والملاحظات الملحقة بها

[1]- عباس مهدي الشرياني، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ط 4، 2001، ص 322.

[2]- سمير محمد الشاهد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، اتحاد المصارف العربية، عمان، 2000، ص 20.

[3]- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، ج 1، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 55.

[4]- اسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة، المرجع السابق، ص 153.

يجب أن تضمن أية معلومات اقتصادية متعلقة بالمؤسسة والتي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.[1]

2- الإفصاح العادل: يهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

3- الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توافره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يأثر تأثير مباشر في اتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها المستفيد.

4- الإفصاح الوقائي (التقليدي): هو عرض المعلومات الكافية لجعل القوائم المالية مفيدة وغير مضللة للمستفيدين من هذه المعلومات وبالأخص المستثمر العادي محدود القدرة في استخدام هذه المعلومات.

5- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.

6- الإفصاح التثقيفي (الاعلامي): أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية والغير العادية في القوائم المالية.[2]

[1]- عبد المنعم عطا الله، دور الافصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة، قدمت هذه الرسالة استكمالا للحصول على درجة الماجيستر في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2000، ص 22.

[2]- لطيف زيود وآخرون، حسام قيطم، نعم أحمد فوائد مكية، دور الافصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سورية، المجلد 29، ع 1، 2007.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي

أولا: أهمية الإفصاح المحاسبي:

– توفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية لترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية وغيرها من القرارات الاقتصادية.

– توفير المعلومات حول التدفقات النقدية وذلك من حيث تقديم حجم وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة.

– يمكن من إظهار مدى مساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحمل مسؤوليتها الاجتماعية في صورة قوائم مالية.

– تقديم المعلومات الحقيقية والواضحة حول العمليات والأحداث المالية التي تساهم في تحسين وظيفة التنبؤ.

– تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية المساهمين في بيان مدى صلاح الإدارة.

– للإفصاح المحاسبي دور هام في تحقيق آلية المؤسسات من حيث تحرير القيمة بين درجة الشفافية والعائد الذي تحققه في المؤسسات.

– تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمؤسسة والتزاماتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات. [1]

ثانيا: أهداف الإفصاح المحاسبي:

عموما يوجد اتجاهين في الإفصاح المحاسبي هما: [2]

1– الاتجاه التقليدي في الإفصاح: هو الذي يهدف ويهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع

[1]– عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح لعشماوي، حوكمة المؤسسة المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2008، ص 104.

[2]– عياد السعدي، تقييم جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التقييم بالقيمة العادلة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه علوم في: العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 02، 2018–2019، ص 69–70.

التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من التأكد وفي ذلك كله حماية للمستثمر من التعامل غير العادل في السوق.

2- الاتجاه المعاصر في الإفصاح: يهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد مقتصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر ممكن من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي، بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج درجة كبيرة من الدراسة والخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرين والمحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم.

ويمكن ذكر أهداف الإفصاح المحاسبي في النقاط التالية:

- توفير معلومات شفافة ومفيدة للمتعاملين في سوق المال لتحقيق سوق منظم وكفء، كما أنه أحد الشروط الأساسية المسبقة اللازمة لانضباط سوق المال.
- إزالة التضليل في عرض المعلومات ومساعدة متخذ القرار على صنع قرارات سليمة وذلك يتطلب أن يكون حجم ونوعية المعلومات المحاسبية يتناسب مع أهمية القرارات المزمع اتخاذها على أن يكون الاهتمام بالإفصاح مرتبط بتحليل نتائج المالية واستيعاب الحاضر والتنبؤ بالمستقبل.
- اشباع حاجات المستخدمين الخارجيين، والذين ستتأثر درجة رشادة قراراتهم المتعلقة بمنح الائتمان والتسهيلات والقروض بالإفصاح للوحدات المطالبة.
- توفير المعلومات عن صافي الموارد القائمة والمتاحة لدى المؤسسة، وعن الالتزامات القائمة عليها، بجانب بيان التغيرات التي تطرأ على الأصول نتيجة للأحداث التي حدثت خلال فترة معينة.
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي المعلومات المالية بإجراء المقارنات بين السنوات.
- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية والحالية.
- مساعدة المستثمرين في تقييم العائد على استثماراتهم. [1]

[1]- سعيداني محمد السعيد، الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، تخصص: علوم التسيير، جامعة غرداية، 2017-2018، ص 13.

المبحث الثالث: تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية وأثره على الإفصاح المحاسبي

إن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يرجع إلى منظور حذر وثابت في قياس النتيجة وتقييم الثروة، حيث يعتبر هذا المبدأ عند الكثير من أفضل المبادئ من حيث الموضوعية والموثوقية ولمزاياه التي تسمح له بالبقاء والاستمرار، مقارنة بالطرق البديلة، حيث سنوضح في هذا المبحث عرض لطريقة التكلفة التاريخية والأسلوب البديل في المطلب الأول، والفرق بين التكلفة التاريخية والأسلوب البديل في المطلب الثاني، والأثر على الإفصاح المحاسبي في المطلب الثالث.

المطلب الأول: عرض لطريقة التكلفة التاريخية والأسلوب البديل

إن بدائل القياس المحاسبي هي مجموعة من المبادئ والأسس التي تستخدمها المؤسسة لمعالجة الأحداث والعمليات المتعلقة بها من أجل الوصول إلى معلومات مالية يتم عرضها في القوائم المالية، أي أن المحاسب عندما يقوم بمعالجة البند أو الحدث الإقتصادي، يقوم باختيار السياسة المناسبة لذلك، وهذا ما هو متاح حسب المعايير المحاسبية الدولية، حيث ينص المعيار المحاسبي الدولي IAS 8على أنه:[1] "في غياب معيار دولي للتقرير المالي ينطبق بشكل محدد على معاملة، أو حدث أو ظرف آخر، فإنه يجب على الإدارة أن تستخدم حكمها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية تنتج عنها معلومات تكون ملائمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويمكن الإعتماد عليها، بمعنى أن القوائم المالية:

- تعبر بصدق عن المركز المالي للمنشأة، وعن أدائها المالي.
- تعكس الجوهر الإقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى، ولا تعكس مجرد الشكل القانوني.
- تكون محايدة بمعنى خالية من التحيز، وتتميز بالحيطة والحذر.
- تكون كاملة في جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية".

إن هذا التعدد في البدائل يرجع إلى عدة عوامل أو أسباب أهمها تعدد الأطراف المهتمة بالعملية المحاسبية وتباين احتياجاتهم ومصالحهم، إضافة إلى اختلاف طبيعة المؤسسات وتعدد أنشطتها وتباين ظروفها.[2]

أولا: التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية من مدخل القياس المحاسبي الأساسي في النظام المحاسبي المالي الجزائري، وهي المدخل الأكثر استخداما في تقييم التثبيتات ومختلف الأصول حيث "تمثل التكلفة

[1]– عبد الخالق أودينة، أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية – دراسة ميدانية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر– أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه (LMD) في علوم التسيير، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، 2020–2021، ص 26.

[2]– عبد الخالق أودينة، المرجع السابق، ص 27.

التاريخية النموذج التقليدي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم على أساس إثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والالتزامات بالكلفة المحددة لحظة وقوع عملية التبادل بين المنشأة والأطراف الذين تتعامل معهم، وهي تمثل الكلفة الحقيقية والعادلة لحظة وقوع الواقعة، وهذه غالبا ما تكون موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية التثبت والتحقق منها"، وبذلك فهي تعتبر أكثر مداخل القياس موضوعية.[1]

إن تطبيق التكلفة التاريخية يمكن أن يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في وحدة القياس المحاسبي مما يؤدي إلى عدة مشكلات أهمها:

- اتخاذ قرارات خاطئة سواء من قبل الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية سبب ما تظهره من قيم غير صحيحة.
- دفع ضرائب على أرباح صورية قد لا تكون متحققة فعلا.
- توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة فعلا.
- عجز الوحدة الاقتصادية عن إحلال أصول ثابتة محل الأصول الثابتة المهتلكة مما يؤدي إلى تراجع الطاقة الإنتاجية للمؤسسة.

يمكن الإعتماد على مجموعة من بدائل التقييم بهدف تجاوز المشكلات السالفة الذكر، من بينها التكلفة التاريخية المعدلة التي تعتمد على الأرقام القياسية كأداة لتوحيد وحدة النقد المستخدمة في تقييم بنود القوائم المالية والأحداث الاقتصادية في فترات زمنية مختلفة.

ثانيا: التكلفة الجارية:

تتمثل التكلفة الجارية في القيمة النقدية أو السعر النقدي المعادل الذي كانت سوف تتحمله المنشأة لو قامت بشراء الأصل حاليا أو كانت ستحصل عليه المنشأة لو تحملت نفس الخصوم حاليا، ويعتمد تحديد القيمة الجارية على عدة أساليب أهمها:

- القيمة الحالية (القيمة الاستعمالية): وتعبر عن قيمة المنافع الاقتصادية المنتظرة من استخدام الأصل في نشاطات المؤسسة إلى غاية الاستغناء عنه، وتقدير قيمة هذه المنافع يتم بصعوبة لأنه يتطلب تقدير التدفقات التي يمكن تحقيقها من استخدام الأصل.

[1]- عبد الخالق أودينة، المرجع نفسه، ص 27.

- أسعار الخروج الجارية: وتعني صافي القيمة البيعية، وتعبر عن المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا مقابل التخلي عن الأصل، أي سعر البيع مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع.
- أسعار الدخول الجارية (التكلفة الاستبدالية): ويفترض هنا أن المؤسسة بصدد إحلال الأصل الموجود، لذا تعبر عن المبلغ الضروري لاستبدال الأصل بأصل آخر.

يؤدي تقييم الموجودات وفق القيمة الجارية إلى تغير قيمتها في قائمة المركز المالي إما بالزيادة أو بالنقصان حسب الأحداث الاقتصادية التي أثرت عليها، ومن الضروري التفرقة بين البنود النقدية والبنود غير النقدية عند إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة الجارية، مثلما هو الحال مع التكلفة التاريخية المعدلة.[1]

ثالثا: إعادة التقييم:

1- تعريف إعادة التقييم

يقصد بإعادة تقييم الأصل الثابت تعديل قيمته الدفترية لكي تقترب من القيمة العادلة أو الجارية ويترتب على عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه أكبر من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه، ويرى Tengblad أن المبدأ الأساسي لتقييم الأصول الواردة في القوائم المالية هو استخدام الأسعار الجارية في تاريخ التقييم، وفي حالة عدم توفر قيم سوقية لبعض الأصول المستخدمة يتم تقييمها على أساس التكلفة الجارية أو القيمة العادلة أو تكلفة إعادة الإنتاج.

كما تعرف إعادة التقييم بأنها إحلال أو استبدال قيمة بقيمة أخرى، وهذا بسبب عدم ثبات قيمة النقود (حالات التضخم)، أو بصيغة أخرى هو تصحيح الانخفاض في قيمة النقود أي قيمة وحدة الحساب، ومن أجل إعادة التقييم نلجأ إلى معاملات يتم تحديدها انطلاقا من أسعار السوق أي مؤشرات الأسعار.[2]

[1]- عبد الخالق أودينة، المرجع السابق، ص 30-31.

[2]- قبايلي محمد، أثر ومتطلبات تطبيق محاسبة القيمة محاسبة القيمة العادلة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المحاسبية والمالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، 2020-2021، ص 85.

2- شروط إجراء عملية إعادة التقييم

ترتكز طريقة إعادة التقييم وفقا للنظام المحاسبي المالي على مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة مرجعية ويعدل هذا التقييم عند اكتمال الشروط المنصوص عليها حسب القيمة العادلة (سعر البيع الصافي) أو القيمة النفعية.

وإذا ظهرت مؤشرات في نهاية الدورة المحاسبية على أن القيمة المحاسبية لبعض التثبيتات تختلف بكثير عن القيمة القابلة للتحصيل التي هي أقصى قيمة بين القيمة العادلة والقيمة النفعية، تبدأ المؤسسة بإجراء اختبار تدني القيمة والذي يليه حساب القيمة القابلة للتحصيل.

أولا: اعتبارات عامة لإعادة التقييم

من الضروري قيام المؤسسة بعملية إعادة التقييم بصورة منتظمة، حتى لا تختلف القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت عن القيمة العادلة وذلك وفق الشروط التالية:[1]

- إمكانية تحديد القيمة العادلة للتثبيت بكل موثوقية، والقيمة العادلة للأصل هي القيمة التي يكون المشتري راغبا في دفعها والبائع راغبا في تسلمها ثمنا للأصل في سوق مفتوحة وليس عليها قيود.
- يجب على المؤسسة اختيار طريقة واحدة لإعادة تقييم التثبيتات طريقة التكلفة أو إعادة التقييم، والتي تنتمي إلى نفس المجموعة وذلك تطبيقاً لمبدأ ثبات الطرق المحاسبية المستعملة (مبدأ الوحدة والتجانس).
- تطبق إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات العينية اختلافاً كبيراً عن القيمة السوقية بتاريخ الإقفال، وإذا أعيد تقييم التثبيت يجب تطبيق نفس الإجراء لكافة الفئة التي ينتمي إليها هذا التثبيت، تعتبر مثلا "فئة" كل من: الأراضي، المباني، المعدات والأدوات الصناعية، معدات مكتب ...الخ.
- يتم تحديد هذه القيمة فيما يخص الأراضي والمباني من طرف خبراء مؤهلين، وبالنسبة للأصول المختصة جدا والتي لا تمتلك سوقا لها يتم تقييم قيمتها العادلة بواسطة تكلفة الإحلال أو مردودية الأصل.
- يتم إعادة تقييم بنود التثبيتات في المجموعة في وقت واحد لتجنب اختيار الأصول لإعادة التقييم ولتجنيب إظهار قيم وتكاليف بتواريخ مختلفة في القوائم المالية، ولكن يمكن إعادة تقييم مجموعة من

[1]- قبايلي محمد، المرجع نفسه، ص 87.

التثبيتات على أساس متعاقب على أن يتم الانتهاء من إعادة تقييم مجموعة التثبيتات خلال فترة قصيرة وعلى أن يتم تحديث إعادة التقييم.

– يعتمد تكرار إعادة التقييم على التغيرات في القيمة العادلة لبنود التثبيتات، في حالة ما إذا كان الاختلاف مهم بين القيمة العادلة والقيمة المحاسبية المسجلة للتثبيت بالميزانية فإنه يصبح ضروريا إجراء إعادة تقييم أخرى، حيث تواجه بعض التثبيتات تغيرات متقلبة كبيرة في قيمتها العادلة وهذا يتطلب إعادة تقييم سنوية. ولا يكون هذا الإجراء ضروريا بالنسبة لبنود التثبيتات إذا كان الاختلاف غير مهم، وبدلا عن ذلك تقوم المؤسسة بإجراء إعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات.

ثانيا: اعتبارات خاصة بالأصول المعنوية

إذا لم تتمكن المؤسسة من إعادة تقييم أصل معنوي ما موجود ضمن مجموعة من الأصول المعاد تقييمها، بسبب عدم وجود سوق نشط لهذا الأصل يتم ما يلي:

– يسجل هذا الأخير وفق نموذج التكلفة، وحسب المعيار (IAS 38) إذا أصبحت القيمة العادلة لأصل معنوي مسجل وفق نموذج إعادة التقييم غير قابلة للتحديد بالرجوع إلى سوق نشط، فإن القيمة المحاسبية لهذا الأصل يجب أن تتمثل في القيمة العادلة لأصل معنوي مسجل وفق نموذج إعادة التقييم غير قابلة للتحديد بالرجوع إلى سوق نشط، مخصوما منها مجمع الاهتلاك، مجمع خسائر انخفاض القيمة اللاحقة.

– من النادر أن يوجد سوق نشط بالمواصفات السابقة بالنسبة لأصل معنوي، ولكن هذا ليس مستحيلا، فعلى سبيل المثال قد يوجد في بعض الاختصاصات سوق نشط لرخص سيارات الأجرة أو رخص صيد أو حصص إنتاج قابلة للتحويل بحرية.

– على أنه لا يمكن أن نجد سوقا نشطا للماركات التجارية أو البيانات الإدارية وعناوين النشر أو حقوق نشر المؤلفات أو براءات الاختراع لأن كلا من هذه الأصول هو أصل فريد من نوعه، كما أنه بالرغم من أن الأصول المعنوية تباع وتشترى، فإن التفاوض بشأنها يكون في شكل عقد بين البائع والمشتري وعمليات البيع والشراء هذه تكون غير متكررة نسبيا.

لهذه الأسباب كان من الصعب تحديد القيمة العادلة للأصل المعنوي بالرجوع إلى السعر المدفوع مقابل أصل آخر، أيضا الأسعار عادة لا تكون متوفرة للجمهور، لذلك جاءت طريقة إعادة تقييم الأصول المعنوية كمعالجة بديلة وليست كمعالجة أساسية .[1]

المطلب الثاني: الفرق بين أسلوب التكلفة التاريخية والأسلوب البديل

يمكن توضيح الفرق بين الأسلوبين من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (1): الفرق بين أسلوب التكلفة التاريخية وأسلوب التكلفة الجارية

أسلوب التكلفة التاريخية	أسلوب التكلفة الجارية
توفر المعلومات عن العوائد المتوقعة من الأصول والأعباء المفروضة بواسطة الالتزامات في ضوء الظروف الاقتصادية عندما تم تملكها أو تكبدها.	تعتبر وسيلة للحفاظ على قيمة رأس المال المادي
تعكس تأثير القرارات تملك أو بيع بالأصول أو تكبد أو تسوية الالتزام فقط على أداء الكيان وتتجاهل تأثيرات قرارات مواصلة الاحتفاظ أو تحمل المديونية.	تعتبر القيمة السوقية أقرب لقيمة المنافع المتوقعة الحصول عليها مستقبلا من الأصل، فقد يكون من الصعب تحديد قيمة التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المملوك في حين يمكن تحديد القيمة السوقية الحالية له.
تثبت المكاسب والخسائر الناتجة من التغيرات السعرية فقط عندما تتحقق بالبيع أو التسوية، رغم أن البيع أو التسوية ليس الحدث الذي تسبب في المكسب أو الخسارة.	تعتبر طريقة القيمة السوقية أفضل لقياس كفاءة الأداء، خاصة في معالجة وتقييم قيمة الاهتلاك، وتحقيق العدالة ومقارنة الأداء.
المبالغ المثبتة يمكن احتسابها بناء على المعلومات المتاحة داخليا عن الأسعار في المعاملات الماضية، دون الرجوع إلى بيانات سوقية خارجية.	معالجة مشكلة التغير في مستوى الأسعار بالارتفاع أو بالانخفاض نتيجة لعامل الزمن.

المصدر: من اعداد الطلبة، استنادا إلى أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، للطالب: اسماعيل سبتي، 2015-2016.

[1]- قبايلي محمد، المرجع نفسه، ص 88.

المطلب الثالث: الأثر على الإفصاح المحاسبي

لمعرفة أثر القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي يجب معرفة أثرها على الخصائص الأكثر تأثيرا على جودة المعلومة، حيث يتم توضيح تصنيف خصائص جودة المعلومة المالية حسب درجة التأثير إلى الخصائص الضرورية وتتمثل في: الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، الحياد، التوقيت المناسب والأهمية النسبية، والى الخصائص المكملة وتتمثل في: القابلية للتحقق للمعلومة، ويمكن توضيحها في الجدول التالي:

جدول رقم 02: أثر القياس المحاسبي على الإفصاح المحاسبي

الخصائص النوعية	أثر القياس المحاسبي على الإفصاح المحاسبي
الملاءمة	أثر إيجابي: لأن الاعتماد على القيمة العادلة يوفر معلومات ملائمة لمستخدميها عن طريق توفير معلومة آنية أو حالية (خاصية الوقت المناسب)، وأنها تمثل الوقائع الاقتصادية في تاريخ حدوثها (خاصية التمثيل الصادق) الأمر الذي يوفر إمكانية توقع الأحداث المستقبلية بشكل أفضل (خاصة القدرة التنبئية)، بالإضافة إلى قدرتها على تصحيح المعلومات التاريخية السابقة مثل تصحيح قيمة النقد نتيجة لتغير عامل الزمن والتأكد من قيمته الصحيحة أو العادلة (خاصية التغذية العكسية أو التصحيحية)، ومن هذا المنطلق يكون الأثر إيجابي على جودة الإفصاح المحاسبي ملائم للمستخدمين.
الموثوقية	أثر إيجابي: إذا تم اعتبار أن خاصية الموثوقية تسعى للوصول إلى معلومة ذات مصداقية عالية تعكس نشاط المجموعة ككل، ففي هذه الحالة يكون أثر القياس وفق القيمة العادلة أثر إيجابي من خلال توفير معلومات آنية وصادقة (خاصيتي الوقت المناسب، وخاصية التمثيل الصادق) مقارنة بالتكلفة التاريخية.
القابلية للمقارنة	أثر إيجابي: إذا لم يتم استخدام القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة لا تكون عملية المقارنة صحيحة، ففي المقارنة الزمانية تقوم الشركة بمقارنة عمليات ماضية وأخرى حالية دون الأخذ بتغير قيمة النقد (الاخلال بخاصة التمثيل)، أما في المقارنة المكانية فمن المستحسن أن تكون المقارنة بين شركات تتبع نفس السياسات المحاسبية الأمر الذي يصعب تحقيق في حالة عدم الاعتماد على القيمة العادلة (الاخلال بمبدأ الثبات) بالإضافة إلى صعوبة التنبؤ في هذه الحالة (الإخلال بخاصية القدرة التنبئية) وعدم توفير المعلومات الجوهرية اللازمة للمقارنة، أي أن القيمة العادلة تحقق خاصية الثبات

	وتساعد في زيادة جودة المعلومة عن طريق تحقيق خاصية القابلية للمقارنة، ثم الوصول إلى إفصاح كامل
القابلية للفهم	أثر سلبي مؤقت: نظرا لحداثة أسلوب القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة مقارنة بالأساليب الأخرى ـ مثل التكلفة التاريخية، يؤدي هذا الأمر إلى صعوبة فهم طرق قياس الأصول والالتزامات من طرف معدي المعلومة المالية، وصعوبة فهم وتحليل المعلومات المالية من طرف مستخدمي المعلومات المالية، ولكن يعتبر هذا الأمر السلبي مؤقت لحداثة أسلوب القيمة العادلة فقط، فبمرور الوقت وزيادة الأبحاث سوف تتضح إجراءات القيمة العادلة أكثر ويصبح لا وجود لهذه المشكلة ولتأثيرها السلبي، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق إفصاح وقائي، لأن هذا الأخير يستدعي ضرورة البساطة في الإفصاح المحاسبي
الأهمية النسبية	أثر إيجابي: يستند قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات إلى ثلاثة مستويات عند إجراءات القياس، حيث يهتم بالمستوى الأهم (مثل سوق المال النشط) من أجل قياس دقيق، ثم بالمستويات الأقل أهمية (مثل السوق المشابه)، الأمر الذي يدل على الحرص في توفير المعلومات الأهم ثم المعلومات الأقل أهمية (خاصية الأهمية النسبية). فالقيمة العادلة تحقق الأهمية النسبية وتزيد في جودة المعلومة المالية ثم في جودة وشفافية الإفصاح عنها
الحياد	أثر إيجابي: في حالة عدم استعمال القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي تكون المعلومة المفصح عنها منحازة إلى مستخدم على حساب مستخدم آخر، فعند اتباع التكلفة التاريخية مثلا، نجد أن قيمة الأراضي والمباني لا تتغير مع تغير الزمن، الأمر الذي يضلل مستخدمي المعلومة المالية في معرفة قيمة والمركز المالي للشركة بشكل صادق (الاخلال بخاصية التمثيل الصادق)، فينعكس بالإيجاب على الشركة في حالة حساب قيمة الضريبة أو في حالة التصفية أو الإفلاس، وذلك على حساب المقرضين والدائنين الذي ينعكس عليهم بالسلب. لذا فإن القيمة العادلة تعطي معلومات صادقة وتزيد من جودة المعلومة والإفصاح المحاسبي العادل.
التوقيت المناسب	أثر إيجابي: القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يعطي معلومات آنية تعكس واقع نشاطات الشركة في الوقت الحالي، الأمر الذي يزيد من جودة المعلومة المالية ومن الإفصاح المحاسبي ويفيد الأطراف ذات المصلحة في ترشيد واتخاذ القرارات السليمة

المصدر: اسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة – دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول – أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في الطور الثالث

في العلوم التجارية، عنوان مشروع الدكتوراه: بنوك، مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015-2016، ص 193.

نلاحظ من الجدول رقم (02) أن القيمة العادلة أساس القياس والإفصاح المحاسبي، من خلال أن المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة تمكن من إجراء المقارنات بين الأدوات المالية التي لها نفس الخصائص بغض النظر عن الهدف منها ومتى تم إصدارها أو شراؤها ومن قام بذلك، وتوفر أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في تسيير الأموال عن طريق توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء أو البيع أو الاحتفاظ بأصول مالية وتكبد التزامات مالية أو الاحتفاظ بها أو سدادها. ومن جهة أخرى، فإنه إذا أمكن تحديد القيمة العادلة للأصول والخصوم بدرجة كافية من الملاءمة يعد أمرا جوهريا وخاصة في ظل مفهوم الدخل الشامل، حيث أن أي تعديل في القيمة العادلة سوف يترجم مباشرة إلى أرباح أو خسائر تدخل في تقييم أداء المؤسسة، وحسب التعديلات الجوهرية التي تم إجراءها على المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) في أكتوبر 2008 التي تزامنت مع الأزمة المالية العالمية، فإنه تم التركيز على كيفية إعادة تصنيف الأصول والمطلوبات المالية وخاصة الأرباح والخسائر المعترف بها في بيان الدخل.[1]

بالإضافة إلى ذلك، فإن زيادة التكاليف الخاصة بتطبيق القيمة العادلة بالنسبة للمؤسسات يفقدها الفائدة من تطبيقها، كما أن عملية الاعتراف ببنود الدخل غير المحققة في قائمة الدخل أو في حقوق الملكية دون وجود عمليات حقيقية قد يفتح المجال للتلاعب، حيث أن الإيرادات تتحقق من استمرارية المؤسسة الاقتصادية عبر الزمن وليس من تقلبات الأسعار قصيرة الأجل. وعليه يمكن القول، أن هناك الكثير من المسائل التي تتعلق بالقيمة العادلة والتي قد تؤثر سلبا على ملاءمة وموثوقية البيانات المالية لاعتمادها على الأحكام الشخصية، والتي قد تنعكس على مدى استمرارية المؤسسة ومدى قدرتها في الحفاظ على رأس المال.

تجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي في ظل بيئة الأعمال الجزائرية التزم إلى حد ما بمعيار المحاسبة الدولي رقم (39) في الاعتراف وقواعد تقييم الأدوات المالية، من خلال ما ورد في القرار المؤرخ في 26جويلية 2008حول قواعد تقييم المشتقات المالية. وما نص عليه النظام رقم 09-08المؤرخ

[1]- قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية – دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف – رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف 2، 2015-2016، ص 157.

في 29 ديسمبر 2009المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية.[1]

المبحث الرابع: الدراسات السابقة:

سنتطرق في هذا المبحث إلى بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع دراستنا

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

1- دراسة الباحث عبد اللطيف شادو، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية IAS/IFRS، دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية لمدينة ورقلة، دراسة عبارة عن مذكرة مقدمة استكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2014، وكانت إشكالية الدراسة كالتالي: هل المعلومات المحاسبية كافية لاحتياجات المستفيدين في ظل التشريعات والقوانين الجزائرية؟ حيث هدف من خلال هذه الدراسة إلى معرفة القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها حسب المعايير المحاسبية الدولية، والوقوف على مدى توفر الإفصاح في القوائم المالية من وجهة نظر المستفيدين منها، بيان مدى توافق القوائم المالية للشركات اقتصادية مع التشريعات والقوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح، وذلك باعتماد على دراسة لعينة من البنوك التجارية الجزائرية لولاية ورقلة خلال السداسي الثاني للموسم الجامعي 2013 باعتماد على استبيان وزع على موظفو البنوك، وقام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي ليقارن ويفسر نتائج الدراسة.

وتم استخلاص النتائج من هذه الدراسة أن معايير الإفصاح عن المعلومات المالية تعتبر أكثر المعايير صعوبة في التطبيق، وأن القوائم المالية يجب أن تحتوي على المعايير المحاسبية الدولية المتضمنة الإفصاح المحاسبي لتكون على درجة كبيرة من الشفافية والموضوعية، كما تلتزم البنوك التجارية عند إعداد القوائم المالية بالقوانين والتشريعات الجزائرية لتعطي مستخدميها القدرة على تقييم ومعرفة الوضع الحقيقي لهذه المصارف، وأن عملية الإفصاح تفيد الإدارة في البنوك التجارية والجهات الرسمية الأخرى مما يستوجب تحديث التشريعات والقوانين دائما لمسايرة المعايير المحاسبية الدولية.

[1]- قسوم حنان، المرجع السابق، ص 158.

2- دراسة الباحثة أحمودة وفاء، بعنوان دور محاسبة القيمة العادلة في تحقيق أهداف الإبلاغ المالي – حالة الجزائر – أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013-2014، تمثلت إشكالية الدراسة في: ما هو دور محاسبة القيمة العادلة في تحقيق أهداف الإبلاغ المالي عموما وفي البيئة الجزائرية على وجه الخصوص؟ هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الإطار النظري والمفاهيمي للقيمة العادلة وأهم محددات المحاسبة المستخدمة من طرف واضعي المعايير المحاسبية في اتخاذ قرارات وضع المعايير المتعلقة بالتقييم المحاسبي، حيث سعت أيضا إلى التعرف على دور محاسبة القيمة العادلة في تحقيق أهداف الإبلاغ المالي، بالإضافة إلى تحري واقع وامكانية تطبيقها في الجزائر، حيث تم الاستعانة باستبيان وجه لمهني المحاسبة، وتم استخدام اسلوب التحليل الإحصائي الوصفي، والاستدلالي لوصف وتحليل بيانات الدراسة.

خلصت نتائج تحليل الدراسة إلى أن للقيمة العادلة دور ايجابي في تحقيق أهداف الإبلاغ المالي وذلك لقدرتها على توفير معلومات محاسبية مفيدة، إلا أن ذلك يبقى مشروطا بتوفر جميع المقومات والظروف المناسبة لتطبيقها، وهو ما تفتقر إليه البيئة الجزائرية.

3- دراسة الباحث بوخالفي مسعود بعنوان أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2012-2013، تمثلت اشكالية البحث في السؤال التالي: ما هي آثار الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية؟ سعت هذه الدراسة إلى تبيان أسباب التحول إلى استخدام مفهوم القيمة العادلة في القياس والإفصاح بالقوائم المالية وما نتج عنه من تغيرات في مخرجات النظام المحاسبي، والتطرق إلى مختلف المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة ضمن معايير المحاسبة الدولية وما عرفته من تطورات فيما يخص جانبي القياس والإفصاح بالقيمة العادلة.

حيث تعالج مشكلة الإفصاح الصادر وفق أساس القيمة العادلة وماله من تأثير على موثوقية وملاءمة المعلومات الناتجة عنه بالنسبة لمستخدمي الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، وتطرق الجانب النظري للبحث إلى تبيان أسباب التوجه العالمي نحو مفهوم القيمة العادلة، ودور الخصائص

النوعية للمعلومات المحاسبية – خصوصا منها الملائمة والموثوقية – في ترجيح بديل القياس المحاسبي المناسب (القيمة العادلة، التكلفة التاريخية) والذي لا يزال الجدل قائما حوله حتى الآن.

أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم استخدام الاستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية، حيث تم صياغته بحيث أمكن من خلاله استطلاع رأي المحاسبين والأساتذة الجامعيين ذوي التخصص المحاسبي بما يحقق أهداف البحث، كما أظهرت نتائج البحث أن هناك اتفاق بشكل ايجابي يؤيد استخدام القيمة العادلة في الإفصاح لأنه يعزز وجود الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأربعة التي أكد عليها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

من خلال عرض الدراسات السابقة، نلاحظ أنها سعت من أجل إبراز أهمية الإفصاح في المؤسسة والمعلومات التي توفرها والتطرق إلى أثر الإفصاح بالقيمة العادلة، وهدفت إلى التعرف على دور محاسبة القيمة العادلة في تحقيق أهداف الإبلاغ المالي، وما يميز دراستنا هو الاهتمام بأثر تطبيق التكلفة التاريخية على الإفصاح المحاسبي حيث تعتبر التكلفة التاريخية هي أساس القياس في النظام المحاسبي.

خلاصة:

توصلنا في هذا الفصل إلى مفهوم التكلفة التاريخية الذي يعتبر أساسا ومعتمد لحساب الدخل، أو إظهار القيم في قائمة المركز المالي، حيث يتم احتساب الدخل من خلال الفروق بين الايرادات المحققة والمصاريف بالقيم التاريخية ذات العلاقة بنفس الإيرادات، كما يتم تسجيل قيم الأصول بمبلغ المدفوعات في وقت حيازتها وطرح قيمة الاهتلاك الذي يعتقد أنه يقيس القيمة المستعملة من هذا الأصل، وهذا الأسلوب هو المتبع من أجل الربط بين الإيرادات والنفقات لاحتساب الدخل، وهي كذلك التكلفة الفعلية أو القيمة العادلة لما تحصل عليه المجموعة من النقد أو شبه النقد أو الأصول الأخرى في التاريخ الحالي، والتي تنفقها أو تستعملها في سبيل الحصول على الأصل وتهيئته للاستعمال المقصود.

يعتبر مفهوم الإفصاح من المفاهيم الراسخة في الفكر المحاسبي، باعتباره أداة اتصال بين المؤسسة الاقتصادية والعالم الخارجي لها، وهو يتضمن كل مجال التقارير المالية بما تحتويه من معلومات، وذلك لما له من تأثير على جوة المعلومات المحاسبية، ونظرا لهذه الأهمية فقد أصبح شائع الاستخدام، وأصبح العديد من مستخدمي التقارير المالية يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح، وذلك بهدف أن تكون البيانات المحاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها.

الفصـــل الثاني:

دراســـة تطبيقية في

مؤسسة التوضيـب وفنـون الطباعة

– برج بوعريريــج –

تمهيد:

بعد التطرق إلى الدراسة النظرية حول التكلفة التاريخية والإفصاح المحاسبي حاولنا في هذا الفصل دراسة أثر أسلوب التكلفة التاريخية على الإفصاح المحاسبي، حيث تطرقنا إلى دراسة مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG – برج بوعريريج – نظرا لأن المؤسسة تتبع أسلوب التكلفة التاريخية، حيث تم التركيز في دراستنا على إعادة تقييم أصول المؤسسة ومعرفة تأثير اتباع هذا الأسلوب البديل على الإفصاح المحاسبي عن الأصول الثابتة في المؤسسة، حيث سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول يتمثل في تقديم شامل حول مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة، بينما المبحث الثاني فيهتم بدراسة أسلوب التكلفة التاريخية على الإفصاح المحاسبي في مؤسسة EMBAG، وختاما خلاصة حول الموضوع.

المبحث الأول : تقديم مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة:

شهدت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطورات عديدة منذ الاستقلال إلى يومنا هذا نتيجة للإصلاحات السياسية والاقتصادية التي عرفها الاقتصاد الجزائري، ومؤسسة التوضيب وفنون الطباعة من بين المؤسسات الوطنية والتي عاشت مراحل هذه الإصلاحات.

المطلب الأول: نشأة وتطور مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة:

أولا: نشأة مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة

أنشأت هذه المؤسسة من طرف الشركة الأجنبية الايطاليةENGECO، إذ شرع في بنائها في 11ماي 1975 وانتهت الأشغال بها في ظرف 4 سنوات أي بالتحديد في 20 أوت 1979، وبعد هذه الفترة دخلت تحت التجربة لمدة 3 أشهر ثم بدأت في عملية الإنتاج والتصنيع الفعلي في 20 أوت 1978.

كانت هذه المؤسسة في بداية الأمر عبارة عن وحدة من وحدات الشركة الوطنية للصناعات السيليلوزية SONIC حيث أن هذه الأخيرة ظهرت للوجود بموجب الأمر 11- 08 المؤرخ في: 1968/01/27 في الجريدة الرسمية (العدد رقم 10)، ثم تمت إعادة هيكلتها وتغيير اسمها إلى المؤسسة الوطنية لتوضيب الورق والورق المقوى بمقتضى المرسوم الذي يحمل رقم: 85-192 الصادر بتاريخ: 1985/07/23، وبداية من 01 جانفي انقسمت إلى قسمين:

- المؤسسة الوطنية للتصنيع بالورق CELPAP مقرها الاجتماعي مستغانم.
- المؤسسة الوطنية للتوضيب بالورق المقوى ENEPAC مقرها الاجتماعي برج بوعريريج.

وبناءا على محضر الجمعية العامة العادية للمجمع و المؤرخ في:1999/07/22 تم إنشاء مجمع اقتصادي جديد تحت اسم" المجمع الصناعي للورق والسيليوز"GIPEC وأصبحت مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG واحدة من فروعه.

ثانيا: التعريف بمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة

تقع المؤسسة الوطنية للتوظيف وفنون الطباعة"EMBAG" على بعد 01 كلم جنوب بلدية برج بوعريريج في المنطقة الصناعية على الطريق الوطني رقم 45 الرابط بين ولاية برج بوعريريج وولاية المسيلة، مقرها الاجتماعي "المديرية العامة" الكائنة بشمال المدينة على الطريق المؤدى إلى ولاية الجزائر، وتتربع هذه المؤسسة على مساحة قدرها: 28 هكتار لكن 7.8 فقط المغطاة منها، ويتمحور نشاطها في تلبية طلبات السوق من جهة التغليف للعديد من المواد الغذائية والصيدلانية وحتى مواد التجميل، كما تقوم بإنتاج العلب بكل الأصناف إضافة إلى الأكياس الكبيرة والمتوسطة وصغيرة الحجم، إلى جانب هذا أنها تستغل الفضلات من الورق في إنتاج منتجات ثانوية كالصور وأوراق اللعب، وفي ما يلي جدول يعرض بيانات هذه المؤسسة:

جدول رقم 03: البطاقة الفنية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعةEMBAG .

رأس المال الاجتماعي	2.584.530.000 دج.
المقر الاجتماعي "المديرية العامة"	حي سونيك سابقا طريق الجزائر–البرج–
المرآب: وحدة الأكياس والعلب	المنطقة الصناعية طريق مسيلة.
الهاتف	035.68.59.46
الفاكس	035.67.53.47
تاريخ التأسيس	1999/07/22
السجل التجاري	B99462482
التعريف الجبائي	099934010949320
رقم المستخدم	3401710798
تاريخ بداية النشاط	2000/01/10

الهيئة القانونية	شركة ذات أسهم.
النشاط الرئيسي	صناعة الأكياس والأوراق المطوية.
أصناف الإنتاج:	– أكياس ذات أفواه صمامة مخصصة للإسمنت؛ – أكياس بأفواه مفتوحة مخصصة للمواد الغذائية والمواد الكيميائية؛ – أكياس ذات حجم كبير؛ – أكياس ذات حجم متوسط وصغير: • ذات عمق مسطح؛ • ذات عمق مربع؛ – العلب المطوية(كل الأصناف والأشكال)

المصدر: وثائق المؤسسة الوطنية للتوضيب وفنون الطباعة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعةEMBAG

– **المديرية العامة:** تقوم بالتنسيق والمتابعة بين المديريات من خلال تسطيرها لسياسة عامة واستراتيجيات العمل، لبلوغ الأهداف المسطرة ومهمتها الأساسية الإشراف العام على مختلف نشاط الوحدة والتنسيق بين مختلف الدوائر لضمان السير الحسن للمركب كما تعتبر همزة وصل بين المديريات الأخرى والمدير العام، وتحتوى على مصلحة الشؤون الاجتماعية، ومصلحة الوسائل العامة.

– **مديرية الموارد البشرية:** وهي مديرية تهتم بشؤون العاملين وتسهر على الاستعمال العقلاني لليد العاملة وتسعى إلى تحقيق ظروف عمل جيدة وتحسينها باستمرار، بالإضافة إلى بعض الوظائف والمهام كالاستقطاب، الاختيار، التعيين، التكوين، التحفيز....الخ، وهي بدورها تحتوى على مصلحة المستخدمين ومصلحة التكوين والتوضيب.

- **مديرية المالية:** هذه المديرية هي القلب النابض للمؤسسة حيث أنها تترجم كل عمليات الإنتاج والبيع إلى أموال تسدد بها تكاليف المنتجات، استلام المبالغ المالية المقابلة للمنتجات المقدمة أو هي التي توفر الجانب المالي الذي يضمن السير الحسن للمؤسسة، وتحتوى على ثلاث دوائر:

- **دائرة المحاسبة العامة:** والتي بها محاسب مكلف بعمليات البيع ومحاسب عام مكلف بالزبائن وآخر مكلف بالموردين محاسب خاص بالعمليات المختلفة الأخرى؛
- **دائرة المحاسبة المالية:** محاسب عام مكلف بالشؤون الاجتماعية وآخر مكلف بالحزينة؛
- **دائرة المحاسبة التحليلية:** محاسب عام تحليلي ومحاسب تحليلي؛

- **مديرية الإنتاج:** وهي المديرية التي تترجم طلبات الزبائن إلى منتجات وذلك عن طريق تحويل المواد الأولية إلى مواد مصنعة وتتم هذه العملة على مستوى الورشات عن طريق برمجة الآلات المسخرة لإنجاز مختلف الطلبات في اقرب الآجال المحددة، وهي تحتوى على مصلحة الأكياس، مصلحة العلب، ومصلحة الاستثمار الجزئي.

- **المديرية التقنية:** هي المديرية التي تقوم بإصلاح الآلات والمعدات الإنتاجية وصيانتها وتجديدها بالكيفية التي تضمن العملية الإنتاجية إضافة إلى خدمات أخرى تقدمها للمؤسسة مثل إصلاح العطل الكهربائي والميكانيك، وهي تحتوى على مصلحة الخدمات، مصلحة الكهرباء، مصلحة الميكانيك، مصلحة المنهجية والتنظيم، ودائرة الصيانة.

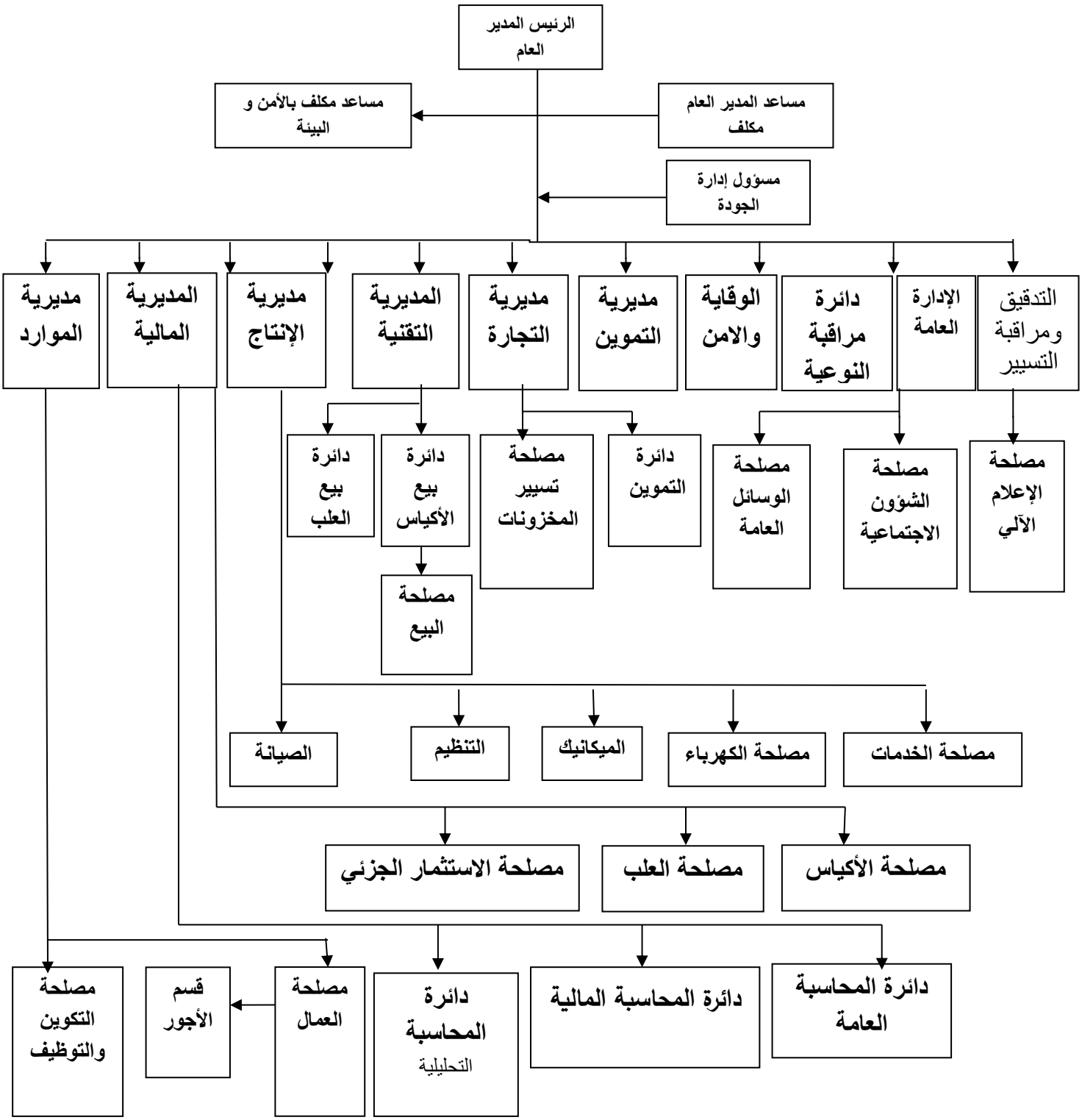
- **المديرية التجارية:** وتمثل مركز حساس في المؤسسة لكونها همزة الوصل بين الزبون والمصالح الإنتاجية فهي تستلم الطلبات من الزبائن وتقوم بتحويلها إلى المصالح الإنتاجية لتستلمها فيما بعد كمواد مصنعة وجاهزة لتحول إلى الزبائن، وفي نفس الوقت فهي تسهر على توفير الجودة والسماع المستمر للشكاوي الزبائن، كما تقوم بجلب الأموال المحصل عليها من عملية البيع وتحويلها إلى مديرية المالية، بالإضافة إلى التسويق بعملياته من إشهار، وتوزيع، وهي تحتوى على دائرة بيع الأكياس، ودائرة بيع العلب.

- **مديرية التموين:** هذه المديرية تقوم بتوفير طلبات مديرية الإنتاج وهي توفير المواد الأولية وما يرافقها من مواد كيماوية وغيرها اللازمة للعملية الإنتاجية، إضافة إلى ضمان النقل من وإلى المؤسسة، وتحتوى على مصلحة وتسيير المخزونات، ودائرة التموين.

- **مديرية التدقيق:** تتبع كل عمليات الإنتاج والتسيير للوحدة، هذه المديرية تنقسم إلى مصلحة واحدة وهي مصلحة الإعلام الآلي.

- **مديرية الأمن:** المحافظة والسهر على الأمن الداخلي للوحدة.
- **دائرة مراقبة النوعية:** تقوم بمراقبة مدى جودة المادة الأولية سواء كانت مستوردة أو محلية، كما يحقق لها قبول أو رفض أية مادة كانت تدخل هذه المصلحة في حدود صلاحياتها حتى على مستوى ما بعد البيع.

الشكل رقم (1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG



المصدر: بناءا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

الجدول رقم(04): عدد العمال في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة:

البيـــان	عدد العمال		النسبة المئوية	
	ذكور	إناث	ذكور	إناث
أعوان التنفيذ	212	07	%55.78	%1.84
أعوان التحكيم	117	10	%30.78	%2.63
إطارات	29	05	%7.63	%1.31
المجموع	358	22	%94.21	%5.78
المجموع العام	380		%100	

المصدر: بناءا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الثالث: نشاط المؤسسة وأهدافها:

أولا: نشاط المؤسسة:

مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة هي مؤسسة عمومية متخصصة في تحويل الورق بأصنافه وطباعته وتملك خطين أساسيين للإنتاج هما:

- **الخط الأول:** خاص بإنتاج الأكياس بأنواعها
  - ✓ أكياس كبيرة الحجم.
  - ✓ أكياس متوسطة الحجم.
  - ✓ أكياس صغيرة الحجم.
- **الخط الثاني:** مختص في أنتاج العلب المطوية بالإضافة إلى خط ثانوي يقوم بإنتاج متنوع:

1- منتوجاتها:

الجدول رقم(05): منتوجات المؤسسة لأربع سنوات الأخيرة

السنوات / المنتوج	2010	2011	2012	2013
أكياس كبيرة الحجم	8796	6514	8409	8721
أكياس متوسطة وصغيرة الحجم	827	736	528	126
علب مطوية	1773	1679	1561	1650
المجموع	11558	8929	10498	10497

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

2- مبيعاتها:

الجدول رقم(06): مبيعات المؤسسة لأربع سنوات الأخيرة.

السنوات / المبيعات	**2010**		**2011**		**2012**		**2013**	
	الكمية	**المبلغ**	**الكمية**	**المبلغ**	**الكمية**	**المبلغ**	**الكمية**	**المبلغ**
أكياس كبيرة	8015	403	6967	807982	9118	1045154	8696	1026069
أكياس صغيرة ومتوسطة	741	61	754	116412	558	89682	127	28459
علب مطوية	1945	127	1670	19383	1565	303.616	1630	362587
المجموع	10701	591	9421	127565	11421	1135139	10453	6517

المصدر: الوثائق الداخلية للمؤسسة.

3- أسواق المؤسسة ومنافسيها:

3-1- أسواق المؤسسة: تسوق المؤسسة منتوجاتها حسب النوعية هي:

أ_ أكياس كبيرة الحجم: وتسوق إلى شركات الاسمنت ومشتقاتها، شركات تغذية الأنعام وشركات مواد البناء.

ب_ أكياس صغيرة ومتوسطة الحجم: الموزعين الخواص، زبائن مختصين في تعليب وتغليف المواد الغذائية.

ج_ العلب المطوية: أهم زبون هو شركة "صيدال" تأتي بعدها مؤسسة مختصة في صناعة مواد التطهير و النظافة، بالإضافة إلى مؤسسات مختصة في صناعة المواد الغذائية.

3-2- المنافسين: هم كالآتي:

- **الأكياس كبيرة الحجم:**
  - على مستوى الولاية: مجمع مهساس ومؤخرا تم بيعه إلى شركة أوراسكم المصرية؛
  - خارج الولاية: شركة خاصة موجودة بولاية تيزي وزو.
- **الأكياس الصغيرة والمتوسطة الحجم:**
  - على مستوى الولاية: لا توجد منافسة.
  - خارج الولاية: المنافسة منتشرة عبر كافة التراب الوطني.
- **العلب المطوية:**
  - على مستوى الولاية: لا توجد منافسة.
  - خارج الولاية: هناك منافسان موجودان في الجزائر العاصمة هما:(Tonic Emballage، Général Emballage).

ورغم المنافسة الشرسة الموجودة في السوق والتي يغلب عليها طابع اللاشرعية تبقي المؤسسة رائدة في مجال التغليف خاصة من حيث الجودة والأسعار المعمول بها، وكما يلي على ما سبق ذكره فالشركة متحصلة على شهادة عالية للإيزو 9001/2000 والتي تقر بجودة هذه المؤسسة.

ثانيا: أهدافها

للمؤسسة مجموع من الأهداف تسعى إلى تحقيقها ونذكر منها:

- تحقيق الإدماج الاقتصادي الوطني ورفع قيمة الإنتاج الوطني.
- تحقيق المخطط السنوي للإنتاج مع المؤسسات من نفس النوع.
- المشاركة في تطوير وتنمية عملية استعادة المنتوجات السيلولوزية.
- توفير منتوج وطني جزائري في السوق.
- توفير مناصب الشغل.
- رفع المستوى المعيشي للأفراد.

المطلب الرابع: المشاكل التي تواجه المؤسسة:

شركة EMBAG شركة وطنية عمومية تعمل في ظل اقتصاد السوق مما خلق لها بعض المشاكل التي أثرت عليها بشكل واضح والمتمثلة فيما يلي:

1-المنافسة: المشكلة الأولي التي تعاني منها المؤسسة هي مشكلة المنافسة مع القطاع الخاص حيث أن المؤسسة مقيدة بالقوانين العامة التي تسير الاقتصاد الوطني على عكس القطاع الخاص الذي يتمتع بحرية اكبر ويستعمل الأساليب غير القانونية من اجل منافسة المؤسسات العمومية منها والخاصة مثلا كالبيع بدون فاتورة، البيع بأسعار متذبذبة وغيرها من الأساليب الملتوية التي تسمح لها بجذب أكبر عدد ممكن من الزبائن.

2-ندرة المواد الأولية محليا: تعتمد المؤسسة على مواد أولية مستوردة من الخارج بنسبة 90% وهو ما يجعلها تستغرق وقت طويل من أجل الحصول عليها وذلك نظرا لصعوبة وتعقيد الإجراءات المعمول

بها في الاستراد (البنك، الجمارك، الموردين، لجنة الصفقات التجارية) وخاصة أن المؤسسة تستعمل البيع بالطلبية وهو ما يجعلها بعيدة كل البعد في تحقيق طلبات الزبائن في الآجال المحددة والتي تدفع بهم للاتجاه إلى القطاع الخاص.

3-التكنولوجيا: أي غير مسايرة للوقت الحالي سواء في الكمية أو في الجودة وهي قديمة قدم المؤسسة"1978" وهو ما ينعكس بالسلب على جودة المنتوج المقدم للزبائن وكذا مدة الانجاز إضافة إلى خفض التكاليف.

4-التسيير: المؤسسة لا تنتهج سياسة رشيدة بحيث من المفروض ألا تخزن المنتوجات ولا تنتجها قبل الطلب لتتفادي تكاليف التخزين وتستثمر الأموال، بالإضافة إلى هذه المؤسسة تعتمد كثيرا على البيع بالديون مع زبائن في بعض الأحيان عديمي المصداقية مما انعكس على عدم قبض الأموال، وهذا يعود إلى سوء التسيير لافتقار المؤسسة إلى قائمة بأسماء زبائنها وملفاتهم الإدارية وكون المؤسسة تتساهل في عملية البيع مع كل زبون بحيث تتعامل بالقوانين التي تضبط المعاملة بين المؤسسات والزبائن.

المبحث الثاني: دراسة أثر أسلوب التكلفة التاريخية على الإفصاح المحاسبي في مؤسسة EMBAG

تطرقنا في هذا المبحث إلى دراسة في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة حيث تم تقسيم المبحث إلى أربع مطالب، تطرقنا في المطلب الأول إلى التعريف بالأصول المؤسسة محل الدراسة، أما المطلب الثاني إلى تقييم الأصول الثابتة عند الحيازة، بينما المطلب الثالث إلى التقييم في نهاية السنة، وفي المطلب الرابع إلى جرد أصول للتثبيتات وفق أسلوب إعادة التقييم وفي الأخير خلاصة حول دراسة الحالة واستخلاص مدى أثر أسلوب التكلفة التاريخية على الإفصاح المحاسبي في المؤسسة.

المطلب الأول: التعريف بأصول المؤسسة محل الدراسة:

تحتوى مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة على مجموعة من الأصول التي تعتمد عليها في عملية الإنتاج باعتبارها مؤسسة إنتاجية، إضافة إلى معدات النقل فهي تملك آلات إنتاجية تستعملها في صناعة مواد التعبئة والتغليف.

حيث يتم قياس أي بند من بنود الأصول الثابتة عند الاعتراف به كأصل على أساس التكلفة التاريخية والتي تتكون من سعر شراء الأصل شاملة رسوم الشراء وضرائب الشراء غير المستردة وكل التكاليف التي تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلى أن يتم استعماله في الغرض الذي خصص له.

وقد تم الاعتماد في دراستنا هذه على ميزانية المؤسسة لسنة 2019 والتي هي كالتالي: (الملحق رقم 01).

جدول رقم (07): ميزانية أصول المؤسسة لسنة 2019

الأصول	المبالغ الاجمالية	الاهتلاكات وخسائر القيمة	صافي السنة N	صافي السنة N-1
الأصول غير الجارية				
التثبيتات المعنوية	1591853.34	1191283.70	400569.64	476429.98
التثبيتات العينية				
الأراضي	1305326411.50		1305326411.50	1305326411.50
البناءات	562767364.10	516876347.24	45891016.86	61624764.25
التثبيتات العينية الأخرى	1634079775.20	556815246.45	1077264528.75	1121908528.96
اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى				

التثبيتات المالية				
القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية	5808760.00		5808760.00	8750080.00
الضرائب المؤجلة على الأصول	21139836.89		21139839.89	20112713.97
مجموع الأصول غير الجارية	**3530714001.03**	**1074882877.39**	**2455831123.64**	**2518198958.66**
الأصول الجارية				
المخزونات والمنتجات قيد الصنع	589515283.73	3626806.38	585888474.35	391090454.62
الزبائن	748887703.54	15509603.59	733378099.95	772104491.00
المدينون الأخرون	162820298.16		162820298.16	156625796.47
الضرائب	13254188.95		13254188.95	24786962.96
توظيفات وأصول مالية جارية				100000000.00
أموال الخزينة	45365371.74		45365371.74	191475903.85
مجموع الأصول الجارية	**1559842846.12**	**19136412.97**	**1540706433.15**	**1636083608.90**
المجموع العام للأصول	**5090556847.15**	**1094019290.36**	**3996537556.79**	**4154282567.56**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات من طرف المؤسسة.

حسب ميزانية الأصول للمؤسسة تتمثل الأصول الثابتة في :

- الأراضي بقيمة إجمالية تقدر ب: 1305326411.50 دج.
- المباني بقيمة إجمالية تقدر ب: 562767364.10 دج
- التثبيتات المادية الأخرى من بينها معدات صناعية بقيمة إجمالية تقدر ب: 1634079775.20دج

المطلب الثاني: تقييم الأصول الثابتة عند الحيازة

- سنأخذ كمثال مبنى تمت حيازته في سنة 2016
- معدات صناعية تتكون من:

أ- مضخة التفريغ.

ب-قطع غيار.

أولا: تسجيل حيازة المبنى:

قامت المؤسسة بتكليف أحد المقاولين من أجل بناء مبنى صناعي بلغت قيمة المبنى ب: 29165443.56 دج، بتاريخ 2016/04/03، يهتلك هذا المبنى لمدة 20 سنة، تعتمد المؤسسة على أسلوب الاهتلاك الخطي (معدل الاهتلاك 20%)

2016/04/03

21311		حـ/ مباني	29165443.56	
	512	حـ/ البنوك الحسابات الجارية		29165443.56
		تسجيل حيازة مبنى		

نلاحظ أن المؤسسة حصلت على المبنى وذلك بتاريخ 2016/04/03 أي يجب زيادة قيمة المبنى إلى أصول المؤسسة بعد سنة 2016.

ثانيا: معدات صناعية

أ- اقتناء مضخة التفريغ MATERIEL ELECTRIQUE AND TELECOMM

حـ/215350 المعدات وأدوات صناعية: ملحق رقم(02)

في 2019/12/22 اقتنت المؤسسة "مضخة التفريغ" " MATERIEL ELECTRIQUE AND TELECOMM"، كانت تكلفة الاقتناء كما يلي:

تكلفة الشراء: 4829239.32 دج، رسم على القيمة المضافة: 917555.47 دج.

يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

2019/12/22

215350		حـ/ معدات وأدوات صناعية	4829239.32	
445610		حـ/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع مدفوع على	917555.47	

	4040400	مشتريات التثبيتات حـ/ موردو التثبيتات تسجيل شراء التثبيت		5746794.79

نلاحظ أن المؤسسة اشترت مضخة التفريغ من عند موردو التثبيتات بقيمة تقدر ب: 5746794.79 دج تشمل هذه القيمة أيضا قيمة الرسم على القيمة المضافة.

ب–اقتناء قطع غيار:

حـ/2153103 المعدات وأدوات صناعية:

في 2019/11/26 اقتنت المؤسسة قطع غيار من المورد أجنبي، كانت تكلفة الاقتناء كما يلي:

سعر الشراء : 1140901.52 دج، رسم على القيمة المضافة: 208380.00 دج.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

2019/11/26

215103		حـ/ معدات وأدوات صناعية	1140901.52	
445610		حـ/ رسم على القيمة المضافة قابل للاسترجاع مدفوع على مشتريات التثبيتات	208380.00	
	401150	حـ/ موردو التثبيتات		1031640.07
	40122	حـ/موردو خدمات التامين		272760.00
	40124	حـ/موردو خدمات الميناء		44881.45

		تسجيل شراء التثبيت		

ملاحظة:

حـ/40122 موردو خدمات التأمين: هي المؤسسة التي مهمتها القيام بنشاط التأمين حيث تقوم بعمليات التأمين حسب كل مؤسسة.

حـ/40124 موردو خدمات الميناء: هو شخص يقوم بالتخليصات الجمركية لصالح المؤسسة ويتقاضى أجرا على عليها.

إن حساب الرسم على القيمة المضافة يضم مجموع الرسوم (الرسم على مبلغ موردو خدمات الإدارية، والرسم على موردو خدمات الميناء) أما موردو خدمات التأمين لا يفرض عليه رسم على القيمة المضافة.

المطلب الثالث: التقييم في نهاية السنة

I- الإهتلاكات:

تسجل مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة اهتلاك في قيمة تثبيتاتها نتيجة التقادم أو التآكل فهي تتبع أسلوب التكلفة التاريخية وتعتمد على أسلوب الإهتلاك الخطي في كل أصولها الثابتة، لذلك سيتم التطرق إلى التثبيتات التي اعتمدنا عليها في الدراسة على حدا من خلال إعداد جدول الإهتلاك والتسجيل المحاسبي للإهتلاكات.

الجدول رقم(08): نسب الاهتلاك المعتمدة في مؤسسة التوضيب

البيان	المعدل%	العمر سنة
المباني	%5	20
تجهيزات الإنتاج	%10	10
معدات النقل	%20	5

معدات المكتب	%25	4

المصدر: وثائق المؤسسة

أولا: اهتلاك المباني:

1- جدول رقم (09): جدول حساب الاهتلاك المباني (الملحق رقم 03)

السنة	القيمة الاسمية	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المجمع	القيمة المحاسبية الصافية
9 أشهر من 2016	29165443.56	1093704.13	1093704.13	28071739.43
2017	29165443.56	1458272.18	2551976.31	26613467.25
2018	29165443.56	1458272.18	4010248.49	25155195.07
2019	29165443.56	1458272.18	5468520.67	23696922.89
2020	29165443.56	1458272.18	6926792.85	22238650.71
2021	29165443.56	1458272.18	8385065.03	20780378.53
2022	29165443.56	1458272.18	9843337.21	19322106.35
2023	29165443.56	1458272.18	11301609.39	17863834.17
2024	29165443.56	1458272.18	12759881.57	16405561.99
2025	29165443.56	1458272.18	14218153.75	14947289.81
2026	29165443.56	1458272.18	15676425.93	13489017.63
2027	29165443.56	1458272.18	17134698.11	12030745.45
2028	29165443.56	1458272.18	18592970.29	10572473.27
2029	29165443.56	1458272.18	20051242.47	9114201.09
2030	29165443.56	1458272.18	21509514.65	7655928.91
2031	29165443.56	1458272.18	22967786.83	6197656.73
2032	29165443.56	1458272.18	24426059.01	4739384.55
2033	29165443.56	1458272.18	25884331.19	3281112.37
2034	29165443.56	1458272.18	27342603.37	1822840.19
2035	29165443.56	1458272.18	28800875.55	364568.01
3 أشهر من 2036	29165443.56	364568.01	29165443.56	00

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

2- التسجيل المحاسبي

2016/12/31

68110		حـ/ مخصصات اهتلاك والمؤونات	1093704.13	
	281311	حـ/ اهتلاك مباني		1093704.13
		تسجيل اهتلاك مباني		

2017/12/31

68110		حـ/ مخصصات اهتلاك والمؤونات	1458272.18	
	281311	حـ/ اهتلاك مباني		1458272.18
		تسجيل اهتلاك مباني		

2018/12/31

68110		حـ/ مخصصات اهتلاك والمؤونات	1458272.18	
	281311	حـ/ اهتلاك مباني		1458272.18
		تسجيل اهتلاك مباني		

2019/12/31

68110		حـ/ مخصصات اهتلاك والمؤونات	1458272.18	
	281311	حـ/ اهتلاك مباني		1458272.18
		تسجيل اهتلاك مباني		

2020/12/31

68110		حـ/ مخصصات اهتلاك والمؤونات	1458272.18	
	281311	حـ/ اهتلاك مباني		1458272.18
		تسجيل اهتلاك مباني		

2021/12/31

68110		حـ/ مخصصات اهتلاك والمؤونات	1458272.18	
	281311	حـ/ اهتلاك مباني		1458272.18
		تسجيل اهتلاك مباني		

ثانيا: معدات وأدوات:

أ- حـ/215350 مضخة التفريغ: تم شراؤها في:2019/12/22 بمبلغ 4829239.32 دج عمرها الإنتاجي 10 سنوات، يهتلك بطريقة خطية، الرسم على القيمة المضافة 17%.

1- جدول رقم (10) جدول حساب الاهتلاك مضخة التفريغ:

السنة	القيمة الاسمية	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المجمع	القيمة المحاسبية الصافية
2019	4829239.32	482923.932	482923.932	4346315.388
2020	4829239.32	482923.932	965847.864	3863391.456
2021	4829239.32	482923.932	1448771.796	3380467.524
2022	4829239.32	482923.932	1931695.728	2897543.592
2023	4829239.32	482923.932	2414619.66	2414619.66
2024	4829239.32	482923.932	2897543.592	1931695.728
2025	4829239.32	482923.932	3380467.524	1448771.796
2026	4829239.32	482923.932	3863391.456	965847.864
2027	4829239.32	482923.932	4346315.388	482923.932
2028	4829239.32	482923.932	4829239.32	00

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2- التسجيل المحاسبي:

		2020/12/31		
681		حـ/ مخصصات الاهتلاك	482923.932	
	2815	حـ/ اهتلاك معدات وأدوات		482923.932
		تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2020		
		2021/12/31		
681		حـ/ مخصصات الاهتلاك	482923.932	
	2815	حـ/ اهتلاك معدات وأدوات		482923.932
		تسجيل قسط الاهتلاك لسنة 2021		

ب-حـ/2153103 معدات وأدوات (قطع الغيار): تم شراء 2019/11/26 بـ: 1140901.52 دج

العمر الإنتاجي 10 سنوات، تهتلك بطريقة خطية.

1- جدول رقم (11) جدول حساب الاهتلاك قطع الغيار:

السنة	القيمة الاسمية	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المجمع	القيمة المحاسبية الصافية
2019	1140901.52	114090.152	114090.152	1026811.368
2020	1140901.52	114090.152	228180.304	912721.216
2021	1140901.52	114090.152	342270.456	798631.064
2022	1140901.52	114090.152	456360.608	684540.912
2023	1140901.52	114090.152	570450.76	570450.76
2024	1140901.52	114090.152	684540.912	456360.608
2025	1140901.52	114090.152	798631.064	342270.456
2026	1140901.52	114090.152	912721.216	228180.304
2027	1140901.52	114090.152	1026811.368	114090.152
2028	1140901.52	114090.152	1140901.52	00

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2- تسجيل قسط الإهتلاك

		2020/12/31		
681		حـ/ مخصصات الإهتلاك	114090.152	
	2815	حـ/ إهتلاك معدات وأدوات		114090.152
		تسجيل قسط الإهتلاك السنوي 2020		
		2021/12/31		
681		حـ/ مخصصات الإهتلاك	114090.152	
	2815	حـ/ إهتلاك معدات وأدوات		114090.152
		تسجيل قسط الإهتلاك السنوي 2021		

II- خسائر القيمة:

المؤسسة لا تسجل خسارة القيمة ولا انخفاض في قيمة أصولها الثابتة فهي تسجل فقط اهتلاك الأصول مع أن أسلوب التكلفة التاريخية يتضمن إجراء اختبار سنوي لقيم الأصول الثابتة وتسجيل خسائر القيمة إن حدث انخفاض في قيم الأصول كما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

المطلب الرابع: جرد أصول التثبيتات وفق أسلوب إعادة التقييم

لا تعتمد المؤسسة على القيمة العادلة أو السوقية وذلك لعدم احتواء الأسواق على أصولها بنفس المواصفات التقنية، وبالتالي تكتفي بمراجعة العمر الإنتاجي وسنقوم في هذا المطلب بإجراء عملية إعادة تقييم افتراضية من أجل معرفة تأثير أسلوب التكلفة التاريخية على عملية الإفصاح عن قيم الأصول الثابتة في المؤسسة.

أولا: إعادة تقييم المباني

سنقوم بإعادة تقييم المبنى عن طريق افتراض أن القيمة العادلة للمباني قد أصبحت في سنة 2021 تقدر ب 35500000 دج (حيث تم تحديد القيمة العادلة بعد استشارة المسؤولين في المؤسسة).

حساب القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الحيازة – مجموع الاهتلاكات في سنة 2021

القيمة المحاسبية الصافية = 29165443.56 – 8385065.03 = 20780378.53

حساب معامل إعادة التقييم:

معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة / القيمة المحاسبية الصافية

معامل إعادة التقييم =35500000 / 20780378.53 = 1.7083

جدول رقم (12): جدول إعادة تقييم المبنى:

البيان	القيم قبل إعادة التقييم	القيم بعد إعادة التقييم	الفرق
تكلفة الحيازة	29165443.56	49824561.41	20659117.851
مجمع الاهتلاك	8385065.03	14324561.41	5939496.38
فرق إعادة التقييم	20780378.53	35500000	14719621.47

المصدر: من إعداد الطلبة

نلاحظ من خلال الجدول الذي يمثل عملية إعادة التقييم للمبنى أن فارق التقييم موجب وهذا يدل على وجود مبلغ إضافي يقدر ب: 14719621.47 دج، وذلك لاستخدام القيمة العادلة وهذا ما يوضح الفرق بين التقييم المعتمد من طرف المؤسسة وإعادة التقييم وفق الطريقة التي اعتمدنا عليها.

حيث نجد أن القيمة الاجمالية للأصول المعاد تقييمها للمباني، بالقيمة العادلة قد ارتفعت عن القيمة المحاسبية الصافية المعدة من طرف المؤسسة وفق إعادة التقييم، حيث تكون الزيادة في جانب الأصول ضمن القيمة المحاسبية الصافية للمبنى وفي جانب الخصوم ضمن كتلة الأموال الخاصة.

التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم

2021/12/31

681		حـ/ مخصصات الإهتلاك	1458272.18	
	2813	حـ/ إهتلاك مباني		1458272.18
		تسجيل قسط الإهتلاك		

2021/12/31

213		حـ/ مباني	20659117.851	
	105	حـ/ فرق إعادة التقييم		14719621.47
	2813	حـ/ إهتلاك مباني		5939496.38
		إعادة تقييم المباني		

ثانيا: إعادة تقييم معدات

أ- حـ/215350 مضخة التفريغ: نفترض أن قيمة العادلة في 2021/12/31 أصبحت تقدر ب: 5200000 دج

القيمة المحاسبية الصافية = 4829239.31 – 1448771.796 = 3380467.524

حساب معامل إعادة التقييم:

معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة / القيمة المحاسبية الصافية

معامل إعادة التقييم =5200000 / 3380467.524 = 1.538

جدول رقم (13) جدول إعادة التقييم مضخة التفريغ:

البيان	القيم قبل إعادة التقييم	القيم بعد إعادة التقييم	الفرق
تكلفة الحيازة	4829239.31	7428571.41	2599332.10
مجمع الاهتلاك	1448771.796	2228571.42	779799.63
فرق إعادة التقييم	3380467.524	5200000	1819532.476

المصدر: من إعداد الطلبة

نلاحظ من خلال الجدول الذي يمثل عملية إعادة التقييم معدات (مضخة تفريغ)، أن فارق التقييم موجب وهذا يدل على وجود مبلغ إضافي يقدر ب: 1819532.476دج، وذلك لاستخدام القيمة العادلة وهذا ما يوضح الفرق بين التقييم المعتمد من طرف المؤسسة وإعادة التقييم وفق الطريقة البديلة الموصى بها في النظام المحاسبي المالي.

التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم

2021/12/31

681		حـ/ مخصصات الإهتلاك	482923.932	
	2815	حـ/ إهتلاك معدات وأدوات		482923.932
		تسجيل قسط الإهتلاك		
		2021/12/31		
215350		حـ/ معدات وأدوات	2599332.10	
	105	حـ/ فرق إعادة التقييم		1819532.476
	2815	حـ/ إهتلاك معدات وأدوات		779799.63
		إعادة تقييم المباني		

ب–حـ/2153103 قطع غيار: نفترض أن قيمة العادلة في 2021/12/31 أصبحت تقدر ب: 1000000 دج

القيمة المحاسبية الصافية = 1140901.52 – 342270.456 = 798631.064

حساب معامل إعادة التقييم:

معامل إعادة التقييم = القيمة العادلة / القيمة المحاسبية الصافية

معامل إعادة التقييم =1000000 / 798631.064 = 1.2521

جدول رقم (14) جدول إعادة التقييم قطع الغيار:

البيان	القيم قبل إعادة التقييم	القيم عبد إعادة التقييم	الفرق
تكلفة الحيازة	1140901.52	1428571.42	287669.90
مجمع الاهتلاك	342270.456	428571.42	86300.97
فرق إعادة التقييم	798631.064	1000000	201368.936

المصدر: من إعداد الطلبة

التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم

2021/12/31

681		حـ/ مخصصات الإهتلاك	114090.152	
	2815	حـ/ إهتلاك معدات وأدوات		114090.152
		تسجيل قسط الإهتلاك		

2021/12/31

215		حـ/ مباني	287669.90	
	105	حـ/ فرق إعادة التقييم		201368.936
	2815	حـ/ إهتلاك معدات وأدوات		86300.97
		إعادة تقييم المباني		

نلاحظ من خلال الجدول أن عملية إعادة التقييم المعدات (قطع الغيار) أن فارق التقييم موجب وهذا يدل على وجود مبلغ إضافي يقدر ب: 201368.936 دج، وذلك لاستخدام القيمة العادلة وهذا ما يوضح الفرق بين التقييم المعتمد من طرف المؤسسة وإعادة التقييم وفق الطريقة التي اعتمدنا عليها.

حيث نجد أن القيمة الاجمالية للأصول المعاد تقييمها (معدات وأدوات) بالقيمة العادلة قد ارتفعت عن القيمة المحاسبية الصافية المعدة من طرف المؤسسة وفق إعادة التقييم، يمكن تفسير سبب الزيادة في أن المؤسسة لا تراعي تغيرات في قيمة النقد من فترة لأخرى، كما أن المعدات والأدوات التي تمتلكها المؤسسة يمكن أن تنتهي مدة اهتلاكها ولكن لا تزال تستعمل وهذا بسبب أن تقييمها كان وفق المبلغ الذي تم شراء به لأول مرة وهذا ما يعطي معلومات لا تمثل حقيقة قيم الأصول ضمن القوائم المالية.

خلاصة:

تم التطرق في الدراسة الميدانية للمؤسسة الوطنية للتوضيب وفنون الطباعة إلى التعريف بالمؤسسة ومعرفة هيكلها التنظيمي ونشاطها وإلى ما تهدف إليه، والتعرف على المشاكل التي تواجهها هذه المؤسسة، كما تم التطرق إلى أسلوب التكلفة التاريخية على الإفصاح المحاسبي في المؤسسة وقد تم الاعتماد على مجموعة من التثبيتات من أجل دراستها التي تعتبر كأصول، والتي تتمثل في المباني ومعدات الصناعية، قمنا بعملية تقييم التثبيتات في نهاية السنة، وإعادة التقييم بافتراض القيمة العادلة من أجل معرفة تأثير أسلوب التكلفة التاريخية على عملية الإفصاح، وقد توصلنا إلى أن المؤسسة لا تعتمد على القيمة العادلة وذلك لعدم احتواء السوق على أصولها بنفس المواصفات التقنية، حيث توصلنا إلى وجود مبالغ إضافية موجبة التي تمثل الفرق بين التقييم المعتمد من طرف المؤسسة وإعادة التقييم حسب الأسلوب البديل.

الخـــــاتمة

خاتمة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع التكلفة التاريخية والإفصاح المحاسبي معالجة إشكالية البحث التي تدور حول أثر تطبيق التكلفة التاريخية على الإفصاح المحاسبي، حيث يمكن القول أن هناك عيوب للتكلفة التاريخية منها عدم قدرتها على تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المحاسبية، حيث أن هذا المبدأ لا يوفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، نتيجة لهذا العيوب ظهر ما يسمى محاسبة القيمة العادلة.

ويعتبر الإفصاح المحاسبي محصلة العمل المحاسبي خلال السنة والذي يتم من خلاله إيصال المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها ويعتبر أيضا موضوع ذو أهمية لما له من أثر على القرارات المتخذة من خلال توفيره المعلومة الواضحة والمفهومة في الوقت وبالكم المناسب عن طريق الكشوف المالية التي تنشرها المؤسسة التي تمثل المصدر الأساسي للمعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات وترشيدها.

نتائج اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى: "إن اتباع أسلوب التكلفة التاريخية فقط في تقييم الأصول الثابتة لا يفي بشرط الإفصاح الصادق عن عناصر أصول المؤسسة ضمن القوائم المالية" تم تأكيد صحة هذه الفرضية لأن التكلفة التاريخية وحدها لا تفي بشرط الإفصاح لذا يجب الإعتماد على الأسلوب البديل.
- الفرضية الثاني: "إن اتباع الطرق البديلة للقياس المحاسبي يزيد من صدق وجودة الإفصاح المحاسبي عن عناصر الأصول الثابتة ضمن القوائم المالية" تم تأكيد صحة هذه الفرضية لأن اتباع الطرق البديلة تقدم معلومات دقيقة وصحيحة وتزيد من جودة الإفصاح المحاسبي.
- الفرضية الثالثة: "لا تتبع المؤسسة محل الدراسة الطرق البديلة للقياس المحاسبي للإفصاح عن أصولها الثابتة وبالتالي فإنها تظهر ضمن قوائمها المالية بقيم بعيدة عن قيمها الحقيقية" تم تأكيد الفرضية حيث تعتمد المؤسسة محل الدراسة على أسلوب التكلفة التاريخية فقط ولا تتبع الطرق البديلة.

نتائج الدراسة:

- تعتمد المؤسسة محل الدراسية على أسلوب التكلفة التاريخية في جرد التثبيتات.
- المؤسسة لا تقوم باختبار تدني القيمة ولا تقوم بتسجيل خسارة القيمة فهي تقوم بعملية تسجيل الاهتلاك فقط.
- كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة لهما مزايا عديدة مما أدى إلى الاعتماد عليهما في القياس المحاسبي.
- لا تعتمد المؤسسة في جرد التثبيتات على القيمة العادلة وهذا يوضح أن المؤسسة لا تقوم بإعادة التقييم.

التوصيات:

من خلال النتائج السابقة لهذه الدراسة نورد التوصيات التالية:

- إعطاء أهمية أكبر للقياس المحاسبي وذلك للدور الذي يلعبه في إعداد القوائم المالية ذات شفافية ومصداقية.
- الاهتمام بالتطبيق الفعلي لمفهوم القيمة العادلة لما لها من مميزات في القياس والإفصاح المحاسبي.
- الحرص على تطبيق بديل القياس المناسب والأقرب للواقع عند إعداد القوائم المالية بناء على ما جاء به النظام المحاسبي المالي لأنها تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتؤثر على قرارات مختلف الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولا: الكتب:

1. حيدر محمد علي بن عطا، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة، ط 1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

2. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان، 2006.

3. سالم عبد الله حلس، يوسف محمد جربوع، تأثير استخدام التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة، دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين، الجامعة الاسلامية، غزة.

4. سمير محمد الشاهد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، اتحاد المصارف العربية، عمان، 2000.

5. طارق عبد العال حماد، المحاسبة عن القيمة العادلة، عين الشمس للنشر والتوزيع، القاهرة، 2003.

6. عباس مهدي الشرياني، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ط 4، 2001.

7. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ط 1، 1990.

8. عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، مشاكل القياس والافصاح المحاسبي من منظور معايير المحاسبة الدولية، د ط، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2015.

9. عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح لعشماوي، حوكمة المؤسسة المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2008، ص 104.

10. لطيف زيود وآخرون، حسام قيطم، نعم أحمد فوائد مكية، دور الافصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سورية، المجلد 29، ع 1، 2007.

ثانيا: المذكرات والأطروحات:

1- اسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة، دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015-2016.

2- سعيداني محمد السعيد، الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، تخصص: علوم التسيير، جامعة غرداية، 2017-2018.

3- عبد الخالق أودينة، أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية – دراسة ميدانية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر- أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه (LMD) في علوم التسيير، ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، 2020-2021.

4- عبد المنعم عطا الله، دور الافصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة، قدمت هذه الرسالة استكمالا للحصول على درجة الماجيستر في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2000.

5- عياد السعدي، تقييم جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التقييم بالقيمة العادلة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه علوم في: العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 02، 2018-2019.

6- قبايلي محمد، أثر ومتطلبات تطبيق محاسبة القيمة محاسبة القيمة العادلة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم المحاسبية والمالية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، 2020-2021.

7- قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية – دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف – رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه ل م د في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف 2، 2015-2016.

8- مسعود بوخالفي، أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2012-2013.

ثالثا: الملتقيات:

1- رشيد بوكساني، نسيمة أوكيل، حمزة العرابي، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد التأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، مداخلة في الملتقى الدولي حول نظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010، ص 06.

رابعا: المصادر باللغة الأجنبية:

1- Alain Burlaud et autre, Comptabilité approfondie, 9eme édition, Sup foucher, Paris, France, 2016.

الملاحـــق

الملحق رقم 01:

جدول أصول 2019

الأصول المثبتة (غير الجارية)				
فارق الشراء (goodwill)				
التثبيتات المعنوية	1 691 853,31	1 191 233,79	[illegible]	[illegible]
التثبيتات العينية				
الأراضي	1 305 326 411,50		1 305 326 411,50	1 305 326 411,50
البناءات	562 767 364,10	516 876 347,24	45 891 016,86	61 624 794,25
التثبيتات العينية الأخرى	1 634 079 775,20	556 815 246,45	1 077 264 528,75	1 121 908 528,96
إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى				
التثبيتات الجاري إنجازها				
التثبيتات المالية				
السندات الموضوعة موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة				
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة				
السندات الأخرى المثبتة				
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	5 808 760,00		5 808 760,00	8 750 080,00
الضرائب المؤجلة على الأصول	21 139 836,89		21 139 836,89	20 112 713,97
حسابات الإرتباط				
مجموع الأصول غير الجارية	3 530 714 001,03	1 074 882 877,39	2 455 831 123,64	2 518 198 956,66
الأصول الجارية				
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	589 515 283,73	3 626 809,38	585 888 474,35	391 090 454,62
الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة				
الزبائن	748 887 703,54	15 509 603,59	733 378 099,95	772 104 491,00
المدينون الأخرون	162 820 298,16		162 820 298,16	156 625 796,47
الضرائب	13 254 188,95		13 254 188,95	24 786 962,96
الأصول الأخرى الجارية				
الموجودات و ما يماثلها				
توظيفات و أصول مالية جارية				100 000 000,00
أموال الخزينة	45 365 371,74		45 365 371,74	191 475 903,85
مجموع الأصول الجارية	1 559 842 846,12	19 136 412,97	1 540 706 433,15	1 636 083 608,90
المجموع العام للأصول	5 090 556 847,15	1 094 019 290,36	3 996 537 556,79	4 154 282 567,56

الملحق رقم (02):

EMBAG 2019
ZI PB 66 BBA

PAGE:1
EDITION DU 20/12/2019 19:57
EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	OD-OPERATIONS DIVERSES
PIECE	000547
FOLIO	12
DATE	22/12/19
REFERENCE	F/00703
LIBELLE	F/0073/2019 ACHAT POMPEA VIDE ATLAS COPCO ALGERIE SPA

215350	MATERIEL ELECTRIQUE & TELECOMM			MATERIEL ELECTRIQUE & TELECOMM	4 829 239,32	
445610	TVA DEDUCTIBLE SUR IMMOBILISAT			TVA DEDUCTIBLE SUR IMMOBILISAT	917 555,47	
404040	FOURNISSEURS IMMO.SOCIETES PRI	400942	ATLAS COPCO ALGERIE SPA	ATLAS COPCO ALGERIE SPA		5 746 794,79
				TOTAL GENERAL	5 746 794,79	5 746 794,79

CADRE COMPTABLE	LE CHEF DPT CG
MESSOUAKA Khaled Cadre Comptable	

الملحق رقم (03):

DOTATION AU AMORTISSEMENT 2021

CODE	LIBELLE	Date acquisition	Compte Actif	Compte Amort	Compte Dotation	nv-Affectation	Val. Brute Fin Exercice	Amort Début Exercice	+Dotations	Amort Fin Exer	Actif Net Fin Exercice
						Code	Total	Total	Total	Total	Total
213111- CONSTRUCTIONS INDUSTRIEL											
91080679	HONGAR A CARACTERE INDUSTRIEL 540 M²	03/04/16	213110	2813111	681100	00	29 165 443,56	6 926 792,85	1 458 272,18	8 385 065,03	20 780 378,53
TOTAL							29 165 443,56	6 926 792,85	1 458 272,18	8 385 065,03	20 780 378,53