وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة باجي
BADJI MOKHTAR-ANNABA
UNIVERSITY
UNIVERSITE BADJI MOKHTAR-ANNABA

السنة: 2012

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجاري

مذكرة تخـــــرج
مقدمة لنيل شهادة الماجستيـــــر

القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة

وفقا لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) و النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)

للطالـــب : عـــوادي نعمـــان

مدير مذكرة التخرج: د/ هوام جمعة — الرتبة: أستاذ محاضر أ — المؤسسة: جامعة عنابة

أمام اللجنة :

الرئيس:	د/حمانه كمال	الرتبة: أستاذ محاضر أ	المؤسسة: جامعة عنابة
الفاحصون:	د/جاوحدو رضا	الرتبة: أستاذ محاضرأ	المؤسسة: جامعة عنابة
	د/بن عماره منصور	الرتبة: أستاذ محاضر أ	المؤسسة: جامعة عنابة

الفهرس

شكر.....I...

إهداء II

الملخص باللغة العربية.....III.

الملخص باللغة الأجنبية.....IV.

قائمة المصطلحات.....V..

قائمة الأشكال.....VI.

قائمة الملاحق.....VII

المقدمة العامة..... (أ، ب، د، ه)

الفصل الأول:الإفصاح المحاسبي و أثرهُ على القرار الاقتصادي لمستخدمي المعلومة المالية.....01

مقدمـــــة الفصل .....02.

المبحثالأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي و أهميته.....04

المبحثالثاني: المعلومة المالية والإفصاح المحاسبي.....10

المبحثالثالث: مفهوم الأصول.....15.

المبحث الرابع: استخدام قائمة المركز المالي في اتخاذ القرار.....17

خاتمة الفصل.....24.

الفصل الثاني: أساليب و طرق القياس المحاسبي.....25

مقدمـــة

الفصل.....26.

المبحث الأول: مفهوم عملية القياس المحاسبي.....27

ـــالمبحثالثاني: قيود القياس المحاسبي.....29

ـــالمبحثالثالث: طرق القياس المحاسبي المطبقة على الأصول.....33

ـــالمبحثالرابع: موقف الهيئات واضعة المعايير من القياس المحاسبي.....42

خاتمة الفصل.....45.

الفصل الثالث: القياس المحاسبي للأصول وفقا لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) 46
مقدمة الفصل 47
المبحث الأول : آلية إصدار المعايير من طرف IASB 48
المبحث الثاني : القياس المحاسبي للأصول 49
المبحث الثالث : الانخفاض في قيمة الأصول و متطلبات الإفصاح الخاصة به 66
المبحث الرابع : متطلبات الإفصاح الخاصة بالقياس المحاسبي للأصول 69
خاتمة الفصل 71

الفصل الرابع : القياس المحاسبي للأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري 72
مقدمة الفصل 73
المبحثالأول: الإطار القانوني لنظام المحاسبي المالي الجزائري 74
المبحثالثاني: قواعدقياس الأصول في النظام المحاسبي المالي الجزائري 78
المبحث الثالث: مقارنة قياس الأصول من منظور كل من النظام المحاسبي الجزائري وهيئة معايير المحاسبة الدولية 84
خاتمة الفصل 90
الخاتمة 91
قائمة المراجع 95
قائمة المصادر 96
قائم المواقع الإلكترونية 97
الملاحق 98

شكـــــــــر

أشكر الله الذي وفقني .
أشكر والديّ .
أشكر أستاذتي هوام جمعة التي أحسنت تدريسي في دراسات التدرج فتمكنت من مواصلة الدراسة لما بعد التدرج وشاء القدر أن تؤطرني في مذكرتي هذه .
أشكر كل معلمي و أساتذتي .
أشكر عمال مكتبة جامعة سوق أهراس .
وأشكر كل من ساعدني في تدوين و طباعة هذه المذكرة .

إهـــــداء

أهدي هذا العمل إلى والديّ و زوجتي و كل من مدّ لي يد العون لإتمامه .

الملـــخـــــص

إن الحديث عن الدور الإعلامي القوائم المالية يدعـــو المهتم بمجال المحاسبة إلى البحث في السبل التي تجعل من هذه القوائم مفيدةً لمستخدمها, ومن أجل ذلك وجب عليه أولًا تحديد هؤلاء المستخدمين ومركز اهتمام كل منهم ,فالمقرضون يهتمون بقدرة المنشأة على سداد ديونها و العملاء يهتمون باستمراريتها في إنتاج السلع و الدولة تهتم بما تدفعه من ضرائب. ومن أجل تلبية رغبة كل مستخدم في الحصول على معلومة مالية مفيدة في اتخاذ قراراته تقوم المنشأة بإعداد و نشر قوائم مالية تضم كافة المعلومات المرتبطة بوضعيتها المالية و أدائها و التغير في حقوق ملكيتها و تدفقاتها النقدية .

تعتبر قائمة المركز المالي(الميزانية) قائمة ذات أهمية بالغة تحتوي معلومات تمكّن مستخدمها من معرفة الوضعية المالية للمنشأة في تاريخ معيّن حيث تظهر قيم ما لها من أصول و ما عليها من التزامات(خصوم) ,و من أجل معرفة المركز المالي للمنشأة يقوم مستخدم هذه القائمة بعملية حسابية بسيطـــة تتمثل في طرح قيمة الالتزامات من قيمة الاصول، لكن الإشكالية المطروحة تتمثل في مدى صدقية النتيجة المحصل عليها من عملية الطرح لأن هناك ارتياب في قيم متغيرات المعادلة(قيم الاصول و الإلتزامات),ولكي تكون معلومة "المركز المالي للمنشأة" مفيدة لمستخدم قائمة المركز المالي في اتخاذ قراراته يجب أن تكون القيم الظاهرة في الميزانية دقيقةً و تعبر بصدق عن الأصول و الخصوم , وفي دراستنا هذه ركزنا على الأصول باعتبارها المحرك الرئيسي لنشاط المنشأة و الطرق المستخدمة في قياسها من تكلفة تاريخية و تكلفة جارية و قيمة عادلة .

لقد اهتمت هيئة معايير المحاسبة الدولية بموضوع قياس الأصول و ضرورة التوسع في الإفصاح عن الطرق المستخدمة في عملية القياس من أجل بلوغ هدف توصيل المعلومات المالية الملائمة و الموثوقة إلى مستخدم قائمة المركز المالي فأصدرت معيارًا خاصًا لكل من الأصول غير الملموسة و الأصول الملموسة طويلة الأجل و المخزون و الأصول المالية, ومن أجل مواكبة التغيرات الحاصلة على المستوى الدولي في مجال المحاسبة أصدرت الجزائر نظامًا محاسبيًا ماليًا سنة 2007 يكون واجب التطبيق إبتداءًا من 2010/01/01 حاولت من خلاله محاكاة المعايير المحاسبية الدولية عامةً أي أن النظام المحاسبي المالي الجزائري جاء ليتوافق مع هذه المعايير لكنه لم يتبنها لأن البيئة الإقتصادية في الجزائر ليست مهيأةً بعد لتبني المعايير المحاسبية الدولية .

RESUME

Le chercheur dans le domaine de la comptabilité s'intéresse à déterminer les modalités permettant La pertinence de l'information financière contenu dans les états financiers, et pour cela il détermine d'avance les objectifs de chaque utilisateur des états financiers. L'entreprise élabore et publie ses états financiers concernant sa situation financière, sa performance, la variation de ses capitaux propres et ses flux de trésorerie afin d'être exploités dans la prise des décisions selon les besoins de chaque utilisateur.

Le bilan est un état financier très important contenant des informations sur la situation financière de l'entreprise dans une date précise, il démontre les valeurs de ses ressources(passifs) et ses emplois(actifs) ,l'utilisateur de cet état n'a qu'à procéder à une simple opération de soustraction de la valeur des passifs de la valeur des actifs. Mais la question se pose sur la précision du résultat de cette opération de soustraction car il y a un doute sur la précision des valeurs des variables formant l'équation. L'utilité de l'information "situation financière " s'appuie sur la précision des valeurs présentant une image fidèle sur les actifs et passifs de l'entreprise. Dans ce mémoire nous avons étudié les actifs de l'entreprise vu leur rôle indispensable et les méthodes utilisées dans l'évaluation de ses actifs (cout historique, valeur courante et juste valeur) .

L'importance de l'évaluation des actifs et de la divulgation comptable sur les méthodes d'évaluation se manifeste dans l'attention attachée par L'IASB à cette notion en publiant des normes comptables internationales (IAS) qui déterminent les modalités d'évaluation des immobilisation incorporelles, immobilisation corporelles, stocks et des instruments financiers. Devant ces transformations rapides dans le domaine de la comptabilité au niveau international, l'Algérie a substitué son ancien plan comptable par un nouveau système comptable financier juste pour accompagner ces transformation et non pas pour adopter le référentiel international (I A S / I F R S) car l'environnement économique Algérien nécessite encore des préparations pour l'adoption.

قائمة المختصرات

AICPA: American institute of certified public accountants .
CAP: Committee on accounting proceadures .
FASB: Financial accounting standards board.
IAS: International accounting standards .
IASB: International accounting standards board.
IASC: International accounting standards Committee.
IASCF: International accounting standards Committee foundation.
IFRS: International financial reporting standards .
SFACs: Statement of financial accounting concepts .
SFASs: Statement of financial accounting standards .
SEC :Securities and exchange commission .

قائمة الأشكال

الشكل رقم (01): يوضح قابلية التحقق لطريقتين مختلفتين للقياس..... 30
الشكل رقم (02): يوضح درجة التحيز في طريقتين مختلفتين للقياس..... 31

المقدمة العامة:

مقـــــدمـــــــة عامة :

إن النظرة الحديثة للنظام المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية كآلية تهدف إلى إنتـــاج معلـــومات مالية مفيدة لعدة مستخدمين تجعل الدارس لهذا النظام يهتم بالكيفية التي تعالج بها البيانات المحاسبية من اجل أن تصبح معلومات تمكن مختلف مســـتخدمي المعلومـــات المالية من استعمالها لاتخاذ قرارات سليمة . وسلامة القرارات ترتبط ارتباطا وثيقا بمدى صدقية التقارير المالية التي تصدرها المؤسسة الاقتصاديـــة حيث تنامت ظاهرة التضليل فـــي عرض القوائم المالية خاصةً منها قائمة المركز المالي أين تعمد إدارة المشروع إلى تضخـــيم قيمـــة أصولها من أجل رفع الطلب على أسهمها و ذلك بالتحايل في استخدام الطرق المحاسبية إذ يرجح الكثير من الاقتصاديين أن الأزمة المالية العالمية الأخيرة كانت بسبب مثل هذا التحايل مما جعل النظرية المحاسبية الحديثة تتجه إلى ضرورة التوسع في الإفصاح عند نشر القوائم المالية . ولما كانت الميزانية من أهم التقارير المالية و التي تعطي صورة عن المركز المالي للمشروع عند تاريخ ما فـــقد وجب الوقوف عندهـــا بدراسة الطرق التي تـــقاس بها العناصر المعروضة في جانب الأصـــول.

الإشكالية:

إذا كان الهدف من نشر الميزانية هو تصوير المرك ز المالي للمشروع, فهل تعبر القيم النقدية المقابلة لكل بند من بنود الأصول تعبيرًا صادقاً عن القيمة الحقيقية لهذه البنود ؟

من أجل الإجابة عن هذا السؤال لابد من الإجابة عن الاسئلة الفرعية التالية:

- ما هو الدور الإعلامي للأصول كمتغيرة رئيسية في معادلة المركز المالي؟
- فيم تتمثل أهمية الاصول بالنسبة لنجاح المشروع ؟
- هل هناك أسلوب موحد لقياس هذه الأصول ؟
- ماهي الطرق المستخدمة في عملية قياس الأصول و ما هي الطريقة المناسبة لقياس كل بند من بنودها ؟
- في ظل اختلاف طرق قياس الأصول كيف يمكن جعل نتائج هذا القياس مفيدة لمستخدم المعلومات المحتواة في قائمة المركز المالي في اتخاذ قراراته الاقتصادية؟
- هل اهتمت هيئة معايير المحاسبة الدولية بموضوع قياس الأصول ؟
- كيف تعامل النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير الدولية في قياس الأصول ؟

الفرضيات :

- تغير القوة الشرائية للنقود حقيقة اقتصادية قائمة و بالتالي من غير المنطقي ثبات قيمة الأصل مع تغير مقابله النقدي .

- المركز المالي للمشروع هو الفرق بين قيمة أصوله و قيمة التزاماته لذلك وجب التمحيص في قيمة متغيرة الأصول من المعادلة (المركز المالي= الأصول – الالتزامات) من أجل صدقية المعلومات الموجهة لمستخدم القائمة المالية (الميزانية) .
- الأصول هي المحرك الرئيسي للمشروع فبواسطتها تولد النقدية و تحقق النتيجة .
- هناك عدة أساليب و عدة طرق لقياس قيمة الأصول و كل بند يقاس بطريقة مختلفة .
- التوسع في الإفصاح حول طرق القياس المحاسبي للأصول كفيل بجعل المعلومات المحتواة في قائمة المركز المالي مفيدة للمستخدم .
- اهتمت هيئة معايير المحاسبة الدولية بقياس الأصول بإصدار معايير تفصل كيفيات القياس .
- جاء النظام المحاسبي المالي الجزائري ليواكب التغيرات الحاصلة على المستوى العالمي في مجال المحاسبة ككل و يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية في مجال قياس الأصول .

أهمية الدراسة : تكمن أهمية دراسة الأصول في كون هذه الأخيرة هي المقوم الرئيسي لنجاح المشروع والوسيلة التي يستخدمها لتحقيق أهدافه و قياسها بالطرق الملائمة سوف يلبي رغبة مستخدمي قائمة المركز المالي في الحصول على معلومة مالية مفيدة لاتخاذ قراراتهم . كما تكمن أهمية البحث في توفير مقارنة بين طرق قياس الأصول في النظام المحاسبي المالي الجزائري و تلك التي تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية .

أهداف الدراسة : يهدف هذا البحث إلى بيان مختلف طرق قياس الأصول و أثر هذه الطرق على التمثيل الصادق للمركز المالي للمشروع بما يلبي رغبة مستخدمي قائمة المركز المالي كما يهدف إلى تسليط الضوء على كيفية تعامل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري مع هذه الطرق .

المنهجية :

لاختبار فرضيات الدراسة و الوصول إلى النتائج سوف نتبع منهجا و صفياً لأنه الأنسب لمعالجة الموضوع من حيث التطرق إلى ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية و كذا النظام المحاسبي المالي الجزائري في مجال

قياس الأصول و متطلبات الإفصاح ,كما سنتبع منهجًا مقارنًا من أجل الوقوف على مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية في مجال قياس الأصول .

هيكل الدراسة :

قسمت الدراسة إلى أربعة فصول, حيث تطرقت في الفصل الفصل الأول إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي و أهميته و كذا الظروف التي ساهمت في فرضه كمبدأ من مبادئ المحاسبة, فالإفصاح المحاسبي يعبر عن التوسع في نشر المعلومة المالية التي لا بد أن تتميز بخصائص نوعية تجعل منها ملائمة لاتخاذ القرار و على درجة عالية من الموثوقية, و بما أن دراستي قد تركزت حول الأصول فقد تطرقت في هذا الفصل إلى مفهومها و أهميتها في استمرارية نشاط المنشأة و كيفية استخدام قائمة المركز المالي في اتخاذ القرار. أما الفصل الثاني فكان حول مفهوم القياس بصفة عامة و القياس المحاسبي بصفة خاصة, و القيود التي قد تكون عائقًا في دقة القياس المحاسبي, كما تناولت في هذا الفصل مختلف الطرق المطبقة في عملية القياس المحاسبي و الموقف الذي تبنته كل من هيئة معايير المحاسبة المالية و مجلس معايير المحاسبة الدولية في هذا المجال, وكان الفصل الثالث حول القياس المحاسبي للأصول وفقًا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية, إذ تطرقت إلى المعايير المحاسبية التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية حول كل مجموعة من مجموعات الأصول (أصول معنوية,المصانع و المعدات, المخزون, الأصول المالية) في مجال القياس دون الخوض في مجال الإعتراف.

من أجل معرفة النهج الذي سلكته الجزائر فيما تعلق بتبني المعايير المحاسبية الدولية فقد خصصت الفصل الرابع من دراستي لكيفية تعامل النظام المحاسبي المالي الجزائري مع القياس المحاسبي للأصول و مقارنتها مع ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية في هذا المجال .

الفصـل الاول

الإفصاح المحاسبي و أثرهُ على القرار الاقتصادي لمستخدمي المعلومة المالية ـ

الفصل الأول:الإفصاح المحاسبي و أثرهُ على القرار الاقتصادي لمستخدمي المعلومة المالية.

مقدمـــــة الفصل

لقد عرف الاقتصاد العالمي منذ بداية القرن العشرين حركية و توسعًا كما لم يعرفه من قبل و لم يَعد قطاع الأعمال يعترف بالحدود السياسية للدوّل. حيث أصبح رأس المال ينتقل من دولة إلى أخرى قاصدًا الاقتصاديات الخصبة للاستثمار الشيء الذي غذى نمو الشركات لتأخذ أحجامًا عملاقة، و لم تعد الأموال العائلية و لا حتى القروض المصرفية كافية لتدعيم استثماراته ا.فظهرت شركات المساهمة كشكل جديد للملكية يسمح باستقطاب رؤوس أموال ضخمة توكل مهمة استثمارها لإدارة منفصلة عن ملاك رأس المال. هذا الانفصال يجسد "الملكية الغائبة" التي يقوم عليها مفهوم الشخصية المعنوية للوحدة الاقتصادية.

و لما كانت إدارة المنشأة هي التي تقوم بتسيير استثمار رأس مال المُلاَّكَ. فقد ظهرت الحاجة إلى تقييم أداء هذه الإدارة و مدى فاعليتها في تحقيق أهداف الملاك في الربح. و هذا ما ولّد ميولاً لدى الإدارة نحو اختيار المبادئ المحاسبية التي تساعد في إظهارها على أنها تقوم بعملها بأكمل وجه، و في كثير من الأحيان كانت تتعمد إتباع سياسات مضللة و متحيزة ساهمت في إعطاء صورة غير صادقة عن الوضعية المالية و أداء المنشأة.

إن الصورة المضللة التي كانت تظهر بها المنشآت جعلتها تستقطب رؤوس أموال المستثمرين على الرغم من أن النتائج التي كانت تظهرها بياناتها المالية غير حقيقية، و كانت توزع أرباحًا وهمية تستنفذ رأس المال و هذا ما عجّل بإحداث زلزال في البورصة الأمريكية حيث أعلنت عديد الشركات إفلاسها مع نهاية عشرينات القرن الماضي و برزت بوادر أزمة اقتصادية عالمية تسبب فيها نشر قوائم مالية مضللة.وكنتيجة لهذا الوضع الذي ساد الولايات المتحدة الأمريكية، تدخلت الدولة لوضع قوانين تحكم تبادل الأوراق المالية من خلال لجنة الاستثمارات و البورصة " SEC" هذه اللجنة كانت الضامن و الساهر على صدقية التقارير المالية التي تنشرها الشركات في البورصة الأمريكية، و بدأ في هذه الظروف تنامي الاهتمام بالإفصاح المحاسبي حتى أصبح ينظر إليه على أنه مبدأ مـــن مبادئ المحاسبة يهدف إلى جعل التقارير المالية تعكس بصورة صادقة و دقيقة الأحداث و العمليات التي قامت بها المنشأة خلال الدورة دون إضافة أو حذف ترمي من ورائه الإدارة إلى التأثير على قرارات مستخدمي قوائمها المالية.

في هذا الفصل سوف نتناول مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهميته بالنسبة لمستخدمي المعلومات المالية التي تنشرها المنشأة في قوائمها , كما سنتناول مفهوم الأصول التي تمثل موضوع دراستنا و أَحد جوانب قائمة المركز المالي و كيفية استخدام هذه الأخيرة في استخراج النسب المالية التي تساعد مستخدمي المعلومة المالية في اتخاذ قراراتهم و ذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي و أهميته.

المبحث الثاني: المعلومة المالية والإفصاح المحاسبي.

المبحث الثالث: مفهوم الأصول.

المبحث الرابع: استخدام قائمة المركز المالي في اتخاذ القرار.

المبحث الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي و أهميته.

أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي.

يُقصد بالإفصاح المحاسبي نشر المعلومات المالية المعبرة عن الأحداث الاقتصادية التي حدثت بالمنشأة, هذه المعلومات يجب أن تكفل التنبؤ بالأرباح الممكن تحقيقها مستقبلاً و كذا الإيرادات ممكنة التحقيق مع مراعاة تفضيلات مختلف مستخدمي المعلومات المالية لتقدير مخاطر الاستثمار. فبالإضافة إلى عرض نتائج القياس المحاسبي و تفسيرها ,ينطوي مصطلح الإفصاح المحاسبي على عرض معلومات كمية أو وصفية, فعلية أو تقديرية وقادرة على التأثير في قرارات مستخدمي هذه المعلومات .

إن الإفصاح المحاسبي مفهوم واسع و لا يمكن حصره في تعريف واحد إذ ترتبط طبيعة الإفصاح المحاسبي و حجمه بمجموعة من المحددات الرئيسية [1] و المتمثلة في نوعية مستخدمي المعلومات المالية و احتياجاتهم و الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح و سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

بما أن مستخدمي القوائم المالية ليس لهم نفس القدرة على فهم و تحليل المعلومات الواردة في هذه القوائم فقد اقترحت ثلاثة معايير للإفصاح و هي: الإفصاح الكامل، الإفصاح الكافي الإفصاح العادل[2].

يرتبط الإفصاح الكامل (Full disclosure) بالتوسع و التفصيل في نشر المعلومات المالية في القوائم و توخي الدقة في الأرقام المنشورة و في التوقيت المناسب لمستخدمي التقارير المالية كلٌّ على حدى، أي أن يكون هناك نموذج للإفصاح خاص بتلبية متطلبات المستثمرين من المعلومات المالية، و نموذج آخر خاص بالدائنين و آخر خاص بالعملاء و هكذا.....

إن فكرة الإفصاح التام غير واقعية و غير قابلة للتطبيق كليا في الواقع العملي، فهي تصطدم بالكثير من القيود خاصة منها ما تعلق بالوقتية، فنشر القوائم يتم بصورة دورية و مهما تقاربت فترات نشرها يستحيل على إدارة المنشأة التمكن من إيصال معلومات هامة تحدث بين فتـــــــرة و أخرى. كما أن التوسع في نشر المعلومات غير الهامة قد يكون أحيانًا ضارًا بتغطية هذه الأخيرة عن المعلومات الجوهرية و هو ما يطرح أيضًا مشكلة تكلفة المعلومة مقابل منفعتها.

---

[1] محمد سفر:حوكمة الشركات..سبيل لإعادة الثقة في الإفصاح المحاسبي,مجلة معارف,جامعة البويرة,عدد11 ,ديسمبر2011 , ص150.

[2] إلدون. س. هندريكسن. ترجمة كمال خليفة أبو زيد: النظرية المحاسبية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،2005، ص 766.

و نظرًا للمثالية التي يتقدم بها مفهوم الإفصاح الكامل فقد تبنى المحاسبون مفهوم الإفصاح الكافي أو المناسب[1] (Adequate disclosure) و يتضمن هذا المفهوم الأخير للإفصاح نشر الحد الأدنى من المعلومات في القوائم المالية بحيث يتمكن المستخدم العادي أو المتوسط من تقدير المركز المالي و أداء المنشأة و قدرتها على توليد النقدية.

و بما أن المفهوم الأخير للإفصاح أنسب للتطبيق في الواقع العملي فهو الأكثر شيوعًا إذ يفترض أدنى مقدار من المعلومات المنشورة بحيث يتوافق مع هدف جعل القوائم المالية غير مضللة.

أما الإفصاح العادل فينطوي على هدف أخلاقي بتطبيق معاملة متساوية لجميع المستخدمين المحتملين للقوائم المالية[2] إذ يتوجب تزويد طالبي المعلومات المالية بنفس الكمية من هذه المعلومات و على نفس درجة الدقة و في نفس الوقت.

و يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي هو أداة الاتصال بين المنشأة الاقتصادية و مختلف الأطراف المهتمة بأداء هذه المنشأة و ذلك بوساطة تقارير رقمية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية) و سردية (الملحق) تكون مفهومة من طرف القارئ العادي و شفافة خالية من التضليل و صادرة في الوقت المناسب الذي يسمح لمستخدم هذه التقارير باتخاذ قرار الاستثمار (مستثمرين) أو الإقراض (بنوك) أو إبرام الصفقات (زبون) ...الخ.

يتم الإفصاح المحاسبي في ظل وجود مستخدمين للتقارير المالية تختلف قدراتهم على فهم و تفسير المعلومات الواردة في هذه التقارير، كما أن درجة ملائمة هذه المعلومات تختلف من مستخدم لآخر فالإيضاحات الملائمة للمستثمر قد لا تكون كذلك بالنسبة للمقرض. و عليه يكون معدّ التقارير المالية أمام خيارين إما إعداد تقرير مالي واحد متعدد الأغراض يلبي احتياجات جميع المستخدمين و إما إعداد تقرير مالي وفق نماذج متعددة حسب احتياج كل شريحة من المستخدمين. و كل من الخيارين غير ملائم فالأول غير واقعي و صعب تطبيقه فهو يجعل حجم التقارير ضخم جدًا و كثير التفاصيل، و بالتالي مكلف جدًا مقارنة مع العائد المتوقع منه، و كحل لهذه المشكلة اقترح الباحثون تطبيق نموذج التقرير المالي الذي يلبي احتياجات مستخدم مستهدف"A target user"[3] يكون

---

[1].محمد ذا النون ع ك عصفور,تقييم مدى الالتزام بمتطلبات و قواعد الإفصاح المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية,رسالة دكتوراه,الاكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية **2004/2005** .ص**10** .

[2].إلدون. س. هندريكسن: النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص **766**.

[3].وليد ناجي الحيالي: نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمرك،**2007**، ص **372**

محورًا في تحديد مستوى و أبعاد الإفصاح المحاسبي. و قد حدّد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA مجموعة الفئات الرئيسية المستخدمة للتقارير المالية و لم يحصره في فئة واحدة. بحيث يكون المستخدم المستهدف ذو موارد محدودة للحصول على المعلومة المالية. لذا يكون الغرض من إعداد التقارير المالية هو خدمته و تجاوز محدودية موارده في فهم وضعية المنشأة من أجل اتخاذ القرار.

و كخلاصة يمكن القول بأن الإفصاح المحاسبي هو إظهار المعلومات المالية بطريقة كَميّة من خلال قائمة الدخل و قائمة المركز المالي و قائمة التغير في حقوق الملكية و قائمة التدفقات النقدية و بطريقة وصفية من خلال الملحق المتضمن للملاحظات و الجداول المكملة مع مراعاة أن يَكـــون نشر هذه المعلومات في الوقت المناسب، و أن تكون غير مضللة، و ملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجية و التي ليس لها إمكانية الاطلاع على سجلات المنشأة.

ثانيا: أهمية الإفصاح المحاسبي.

في المراحل التاريخيّة الأولى لتطور المحاسبة لم يكن هناك اهتمام بالإفصاح المحاسبي بل كانت المنشآت تفضل أن تكون حساباتها و وضعيتها المالية سرية، حيث كانت ترى أن الاطلاع على معلومات حول حساباتها قد يكون في مصلحة منافسيها. كما أن الشكل الفردي و العائلي للشركات هو الذي كان سائدًا و بالتالي فهي ليست في حاجة إلى استقطاب رؤوس أموال من السوق كما هو سائد اليوم. و مع ظهور الثورة الصناعية ازدهرت شركات المساهمة التي تعتمد في تمويلها أساسًا على الموارد التي يوفرها السوق المالي أين يضع المستثمرون أموالهم تحت تصرف إدارة منفصلة عنهم هؤلاء المستثمرون هم بحاجة إلى معلومات حول أداء الإدارة و مدى قدرتها على تنمية ثروتهم، كما أن المنشأة تنشط في محيط به أطراف عديدة تربطها معها علاقات و تعاملات من بين هذه الأطراف البنوك و الدولة، هذه الأخيرة بدورها في حاجة إلى معلومات الوضعية المالية للمنشأة من أجل معرفة قدرتها على السداد (البنوك) و تحصيل الضريبة (الدولة).

يكمن دور الإفصاح المحاسبي في تقليل حالة الغموض بالنسبة لمتخذي القرار بغرض المساعدة في اتخـــاذ قرارات رشيدة و الاطلاع على مستوى المخاطرة في الاستثمار و تمكين المستثمرين من تقييم العائد المتوقع من استثماراتهم. و ليس المستثمرون وحدهم من يستفيدون من المعلومات المالية المنشورة بل جميع الأفراد و المجموعات الذين تؤثر نشاطات و عمليات الشركة على حياتهـــــــــم و مستوى

معيشتهم. و ذلك لتمكينهم من التأثير على تصرفات الشركة إذا رغبوا في ذلك بعد استعراض الإفصاح بالقوائم المالية[1].

تنبع أهمية الإفصاح من أن مخرجات النظام المحاسبي (التقارير المالية) هي المصدر المهم إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول الشركة. و بالتالي حتى تكون مخرجات النظام المحاسبي موضوعية و مفيدة و أن تحظى بثقة المستخدمين و تُلبي احتياجاتهم لابد أن يتم

إعدادها و عرضها بطريقة منظمة و مقبولة بين المحاسبين و جميع الأطراف التي لها مصالح بالشركة، هذا بالإضافة إلى زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال مراجعتها بواسطة طرف خارجي محايد، و هو ما ساهم بشكل ملحوظ في ظهور موضوع الإفصاح المحاسبي و زيادة أهميته[2].

من الملاحظ أن الاهتمام بمعيار الإفصاح يتأثر كثيرًا بدور الأسواق المالية في تمويل المنشآت. ففي الدول التي تمثل فيها هذه الأسواق المالية المصدر الرئيسي لتوفير التمويل للشركات. و هي غالبا الدوّل الأنجلوسكسونيّة كان المساهمون عنصر ضغط على الإدارة من أجل التوسع في الإفصاح و توفير المعلومات المطلوبة من طرف هؤلاء المساهمين و بجودة عالية تساعدهم على اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالربحية، و هذا ما أعطى أفضلية لتطور معيار الإفصاح. أما في دول مثل فرنسا و ألمانيا و اليابان أين تمثل البنوك و مؤسسات الدولة المصدر الرئيسي لتمويل الشركات و هي في الغالب في وضع قريب من تتبع نشاط الشركة و أوضاعها المالية، و كنتيجة لذلك فالإفصاح المحاسبي بهذه الدول كان أقل تطورًا. و لعل اهتمام المجامع المهنية على المستوى الدولي بمعيار الإفصاح يؤشر على مدى أهميته، حيث أصـــدرت لجنـــة معايير المحاسبـــة الدوليـــة (IASC)
سنة 1974 معيارًا بعنوان " المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية " و عُدّل هذا المعيار سنة 1993 ثم سنة 1997 ليصبح "عرض البيانات المالية" حيث يهدف هذا المعيار إلى تبيان أساس عرض البيانات المالية ذات الغرض العام لضمان مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة و البيانات المالية للمنشآت الأخرى، كما أصدرت هيئة معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (FASB) بيان مفاهيم المحاسبة المالية (SFACs 06) في ديسمبر 1985 بعنوان " عناصر القوائم المالية " حيث حدد هذا البيان العناصر الواجب إظهارها في القوائم المالية . و قبل التطرق إلى خصائص المعلومة المالية من منظور أهم هيئتين دوليتين في مجال
المعايـــر

---

[1] محمد المبروك أبو زيد: المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للنشر و التوزيع، القاهرة، ص580.

[2] المرجع نفسه، ص 581.

المحاسبية و هما هيئة معايـــر المحاسبة المالية (FASB) و هيئة معايير المحاسبـــة الدوليـــة (IASB) لابد من تقديم هتين الهيئتين تقديمًا موجزًا .

أولًا: هيئة معايير المحاسبة المالية

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية مهد نشأة النظرية المحاسبية، حيث بدأت محاولات التنظير الأولى في عشرينات القرن الماضي بعد أن كانت المحاسبة مجرد ممارسات تفتقر للخلفية النظرية، وقبل دلك ومع نهاية القرن التاسع عشر(1896) صدر أول قانون لتنظيم مهنة المحاسبة بتوصية من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) و هو عبارة عن هيئة مستقلة للمحاسبين المعتمدين اهتم بتطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا (GAAP) وفقًا لدراسة نظرية متكاملة، حيث شكل لهذا الغرض لجنة سميت بلجنة الإجراءات المحاسبية (CAP) لكن هذه الأخيرة اكتفت بالتعامل السريع مع الممارسات و الاختلافات في المجال المحاسبي و لم تتمكن من وضع إطار نظري يمكن من توحيد الممارسة المحاسبية بناءًا على خلفية نظرية. وفي سنة 1971 قام المعهد بتشكيل لجنة متكونة من سبعة أعضاء أوكلت لها دراسة كيفيات إعداد معايير للمحاسبة المالية و أوصت هذه اللجنة بتأسيس مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الذي تكونت مهمته من شقين رئيسيين هما:

وضع إطار تصوري للمحاسبة المالية إصدار معايير لتقييد الممارسة المحاسبية .

فبالنسبة للشق الأول يقوم FASB بإصدار بيانات مفاهيم المحاسبة المالية SFACs و عددها 08 حتى شهر سبتمبر 2010 ، ألغي البيانان الأول و الثاني و عوضا بالبيان الثامن و الغي البيان الثالث و عوض بالبيان السادس،تشكل في مجموعها الإطار المفاهيمي لـــ FASB وهي تفصل في أهداف الإطار و الغرض منه و مستخدمي القوائم المالية و أهدافها و قياس عناصرها و الخصائص النوعية للمعلومة المالية و كـــ ذا مفاهيم رأس المال .أما بالنسبة للشق الثاني فيصدر FASB بيانات معايير المحاسبة المالية SFASs وعددها 56 حتى شهر ماي 2008 .

ثانيًا: هيئة معايير المحاسبة الدولية

على الرغم من الدور الكبير الذي لعبته الهيئات المستقلة و الحكومية العاملة في مجال المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية من أجل وضع إطار نظري و معايير للمحاسبة المالية، إلا أن عملها كان يرتكز خصوصيات الواقع الاقتصادي الأمريكي، وبالتالي فإن الجهد المبذول لتوحيد الممارسة المحاسبية و وضع نظرية محاسبية شاملة لا يمكن أن ينبع من نطاق جغرافي محدد دون الاعتماد على ما وصلت إليه التطورات في باقي أنحاء العالم سواءً على مستوى المفاهيم أو على مستوى الممارسة العملية. من هذا المنطلق، انعقدت عديد المؤتمرات منذ مطلع القرن العشرين و بذلت الجهود من أجل تحقيق توحيد دولي للمفاهيم و الممارسات المحاسبية، وقد توجت هذه الجهود بميلاد لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سنة 1973 على إثر توقيع اتفاقية بين ممثلي دول هي: استراليا و كندا و فرنسا و هولندا و اليابان و المكسيك و المملكة المتحدة و الولايات المتحدة الأمريكية. يقع مقر اللجنة في لندن و أصدرت إطارها

المفاهيمي المتشكل من الهدف من الإطار و مستخدمي المعلومة المالية و أهداف القوائم المالية و عناصرها و الفروض الأساسية لإعدادها و عرضها و الخصائص النوعية للمعلومة المالية ومفاهيم رأس المال، كما أصدرت واحدًا و أربعين (41) معيارًا محاسبيًا دوليًا (IAS) حتى سنة 2000 منها ثلاثون(30) فقط سارية إلى يومنا ه ذا .

في سنة 2001 أعيدت هيكلة IASC لتصبح اللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبة الدولية IASCF التي ينبثق عنها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و يتمثل دوره في إصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS بعد أن كانت هـــ ذه المعايير تسمى معايير المحاسبة الدولية، وهـــ ذا ما يشير إلى اهتمام المجلس بالدور الإعلامي للمحاسبة المالية .

المبحث الثاني: المعلومة المالية و الإفصاح المحاسبي.

لقد عرفت المحاسبة في تطورها عدة مراحل، حيث انتقلت من مجرد نظام لمسك الدفاتر إلى نظام متكامل للاتصال يبدأ بتسجيل البيانات المحاسبية التي تمثل مدخلات هذا النظام ثم تعالج هذه البيانات وفق

نظام معين لتصدر في شكل معلومات مالية ذات قيمة. و من أجل توصيل هذه المعلومات تستخدم التقارير المالية التي تصدرها المنشأة الاقتصادية و تستخدمها عدة أطراف لاتخاذ قرارات لأغراض مختلفة.

إن الغرض الرئيسي من المحاسبة المالية هو توفير المعلومات الملائمة لمختلف مستخدمي التقارير المالية و التي تفيدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية مرتبطة بالمنشأة معدة التقارير من خلال المؤشرات المالية التي يوفرها الإفصاح عن العمليات التي قامت و ستقوم بها المنشأة و تكون المعلومات المتضمنة في عملية الإفصاح بمثابة القاعدة التي يرتكز عليها المستخدمون للتنبؤ بالمتغيرات الرئيسية لتلك المنشأة كمركزها المالي و قوتها الإيرادية وقدرتها على السداد .

تكون التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمها عندما تكون المعلومات التي تحتوي عليها ذات قيمة، لكن هذه القيمة تختلف حسب الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات، أي أنّ القيمة تختلف من مستخدم للتقارير إلى آخر.

و عليه فقد وجب على المنشأة مُعدّة التقارير المالية مَعرفة من هم مستخدمو المعلومات المالية التي تنشرها. في هذا الإطار حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية (مجلس معايير المحاسبة الدولية) الفئات المهتمة و التي تستخدم التقارير المالية كما يلي:

1 ــ المستثمرون: باعتبارهم مصدر تمويل المنشآت المدرجة في البورصة، فهم من أهم مستخدمي المعلومات المالية حول المنشأة، و التي تساعدهم في إدراك المخاطرة التي تصاحب شراءهم للأوراق المالية، و كذا اتخاذ قرار البيع أو الاحتفاظ بهذه الأوراق وفقًا للعائد المتوقع منها.

2 ــ المقرضون: هذه الفئة لا تقل أهمية عن الفئة السابقة من حيث اهتمامها بالمعلومات المالية حول المنشأة، إذ تعتبر البنوك و المقرضون الآخرون من بين مصادر التمويل المهمة خصوصًا في دوّل مثل: فرنسا و ألمانيا و اليابان، فمن مصلحة المقرضين معرفة الوضعية المالية للمنشأة و قدرتها على تحقيق الإيرادات من أجل سداد التزاماتها.

3 ــ الموردون و الدائنون التجاريون: مثلهم مثل المقرضين الواردين في الفئة السابقة يهتم هؤلاء بقدرة المنشأة التي يتعاملون معها على سداد التزاماتها تجاههم.

4 ــ الموظفون: يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار المنشأة و قدرتها على الاستمرار في النشاط للحفاظ على وظائفهم و دفع مكافآتهم و منافع التقاعد.

5 ــ العملاء: يهتمون باستمرارية المنشأة لأن خدماتها تمثل موردًا بالنسبة لهم، خاصة إذا كانوا يعتمدون عليها في استمرار يته م، كأن تكون المنشأة مصدرًا لمادة أولية في نشاطهم.

6 ــ الحكومات: تهتم بالمنشأة باعتبارها مساهمًا في تحريك الاقتصاد القومي، و عنصرًا مؤثرًا في المتغيرات الاقتصادية الكلية. و المعلومات التي تنشرها المنشآت تساهم في وضع السياسات الضريبية كما تساهم في إحصائيات الدخل القومي و غيره.

7 ــ الجمهور: حيث يهتم العامة بدور المنشأة في النمو الاقتصادي و انعكاساته على الوضع الاجتماعي من خلال توفير مناصب الشغل المباشرة و تنشيط الموردين المحليين.

إنّ مستخدمي التقارير المالية، و بنفس درجة اهتمامهم بهذه التقارير، فإنهم يهتمون بجودة المعلومات المحتواة فيها. و بما أن مفهوم جودة المعلومة المالية واسع فقد اجتهدت المجمعات المهنية الدولية في تحديد الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعلومة المالية حتى تكون ذات فائدة بالنسبة لمستخدمها.

و فيما يلي سنعرض الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومة المالية الواردة في تقارير المنشآت حسب أهم مجمعين دوليين و هما: مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB).

أولا: الخصائص النوعية للمعلومة المالية وفقًا لــ (IASB):

لقد حدّد الإطار التصوري للجنة معايير المحاسبة الدولية في الفقرة الرابعة و العشرين (24) منه أربع خصائص رئيسية للمعلومة حتى تكون مفيدة للمستخدم [1] و هذه الخصائص هي:

1 ــ قابلية الفهم: يجب أن تُفهم المعلومة المحتواة في التقارير المالية مباشرة من طرف المستخدم (فقرة25).

2 ــ الملائمة: تَكتسب المعلومة المالية خاصية الملائمة عندما تكون قادرة على التأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدميها، و ذلك بمساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية أو

---

(1)-C.Maillet-Baudrier ,A. LeManh , Normes comptables internationales .BERTI Editions. ALGER 2007.p23

بتأكيد أو تصحيح تنبؤاتهم (المستخدمين) الماضية (فقرة 26).

3 ــ الموثوقية: تَكتسب المعلومة المالية خاصية الموثوقية عندما تكون خالية من الخطأ، بحيث يَستطيع مستخدموها الاعتماد على كونها تُعطي صورة صادقة.

4 ــ قابلية المقارنة: إنّ تقييم و عرض الأثر المالي للمعاملات و الأحداث المتشابهة يجب أن يكون بشكل صحيح و ثابت في نفس المنشأة و يجب أن يكون كذلك بشكل صحيح و ثابتْ بين مختلف المنشآت (الفقرة 39).

يتمثل محتوى هذا المبدأ بشكل رئيسي في جعل مستخدمي التقارير المالية على علم بالطرق المحاسبية المستعملة في إعداد و عرض القوائم المالية، و أي تغيير يحدث على هذه الطرق و كذلــك أثر هذا التغيير. إلاَّ أن لمبدأ الثبات في استخدام الطرق المحاسبية لا يجب أن يكون عائقًا أمام تحسين الإجراءات المحاسبية.

بالإضافة إلى الخصائص الأربع سابقة الذكر، فقد أشار الإطار التصوري للجنة معايير المحاسبة الدولية إلى خصائص يمكن وصفها بالفرعية و هي:

- **الأهمية النسبية:** تكون المعلومة المالية ذات أهمية إذا كان إخفاؤها أو إظهارها بشكل غير دقيق يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية (فقرة 30).
- **أولوية الجوهر على الشكل:** إذا كان من الواجب أن تعطي المعلومة المالية صورة صادقة عن المعاملات و الأحداث الأخرى. فمن الضروري أن تسجل هذه الأحداث و المعاملات و تعرض وفقًا لجوهرها و حقيقتها الاقتصادية و ليس فقط وفقًا لشكلها القانوني (فقرة 35).
- **الحياد:** يجب أن تعرض المعلومة المالية المحتواة في القوائم المالية دون تحيّز (فقرة 36).
- **الحذر:** يجب أن يكون هناك نوع من التحفظ عند القيام بالتنبؤ بحيث لا تعطي قيم كبيرة للأصول و النواتج و لا تعطي قيم صغيرة للخصوم و الأعباء (فقرة 37).
- **الكمال:** يجب أن تكون المعلومة المالية كاملة حتى تكون موثوقة، لأن أي نقص قد يجعل المعلومة خاطئة و مضللة (فقرة 38).

هناك قيود قد تحد من ملائمة و موثوقية المعلومة المالية وهي: [1]

- **الوقتية:** عند ورود المعلومة المالية متأخرة فإنها تفقد ملائمتها، و في حال لم تأخذ الإدارة الوقت الكافي للتأكد من المعلومة فستفقد هذه الأخيرة موثوقيتها، ومن أجل الوصول إلى التوازن بين الملائمة

---

[1] **C.Maillet-Baudrier ,A. LeManh ,OP.CIT,P 26 .**

و الموثوقية يجب الأخذ بعين الاعتبار تلبية رغبة المستخدم في مجال اتخاذ قراره الاقتصادي.

- **العلاقة تكلفة/ منفعة:** يجب أن تكون المنفعة التي تعود بها المعلومة المالية أكبر من تكلفة إنتاجها.

• **الموازنة بين الخصائص النوعية:** يجب عدم الخلط بين نوعية و حجم المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، فالتمادي في التفصيل و كثرة المعلومات قد تؤثر على فهم المستخدم.

• **الصورة الصادقة / التمثيل الصادق:** إن عرض المعلومة المالية المتصفة بالخصائص النوعية و التطبيق الجيد للمعايير المحاسبية سيؤدي إلى قوائم مالية تعطي الصورة الصادقة أو العرض الصادق للمنشأة.

ثانيًا: الخصائص النوعية للمعلومة المالية وفقًا لـــ "FASB":

لقد خصص بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم 08 "**SFACs 08**"الصادر في سبتمبر 2010 عن هيئة معايير المحاسبة المالية بابًا لتوضيح الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومة المالية حتى تكون مفيدة (Useful)لمستخدمها. و قد قسم هذه الخصائص إلى خصائص نوعية رئيسية و أخرى فرعية [1]

ـــ الخصائص النوعية الرئيسية:

1 ـــ الملائمة (Relevance): ملائمة المعلومة المالية تعني قدرتها على التأثير على القرار الاقتصادي لمستخدمها. و يتحقق هذا التأثير عندما يكون للمعلومة المالية:

أ: قيمة تنبوئية (predective Value): و هذا عند استخدامها كمدخلات في نظام معالجة لدى المستخدم من أجل التنبؤ (Prédiction) [فقرة QC 8].

ب: قيمة إثبات (Confirmatory Value): و هذا عندما تؤكد (تثبت) أو تغير في تقديرات سابقة [فقرة QC 9].

و أشار البيان تحت خاصية الملائمة إلى مفهوم الأهمية النسبية (Materiality)، حيث تكون المعلومة المالية ذات أهمية نسبية إذا كان إخفاؤها أو إظهارها بشكل خاطئ شيؤثر ذلك على القرار الاقتصادي لمستخدمها [فقرة QC 11].

2 ـــ التمثيل الصادق (Faithful representation): حتى تمثل المعلومة المالية بصدق الشيء الذي تهدف إلى تمثيله يجب أن تكون:

---

[1] **WWW.FASB.COM**

أ: كاملة (Complete): و يقصد بالكمال ضم كل المعلومات و الوصف و الشرح الضروري للفهم [فقرة QC 13].

ب: حيادية (**Neutral**): و يقصـــد بهـــا تجنـــب الذاتية في اختيار أو عرض المعلومات المالي [فقرة QC 14].

ج: خالية من الخطأ (**Free from error**): أي عدم وجود أخطاء في عرض العمليات و كذا نظام معالجة البيانات المستخدم في إنتاج المعلومة المالية [فقرة QC 15].

ـــ الخصائص النوعية الفرعية: و هي حسب SFACs 08:

- ♦ قابلية المقارنة (Comparability) [فقرة QC 20 ـــ فقرة QC 25].
- ♦ قابلية التحقق (Verifiability) [فقرة QC 26 ـــ فقرة QC 28].
- ♦ الوقتية (Timeliness) [فقرة QC 29].
- ♦ قابلية الفهم (Understandability) [فقرة QC 30 ـــ فقرة QC 32].

و بإجراء مقارنة بسيطة بين نظرة هيئة معايير المحاسبة المالية "**FASB**" و هيئة معايير المحاسبة الدولية"**IASB**" نلاحظ أن هناك تقارب كبير بينهما في الخصائص النوعية للمعلومة المالية لكن الاختلاف جوهري بينهما في اعتبار أي من هذه الخصائص رئيسي و أيها فرعي, ما عدا خاصية الملائمة فقد صنفتها كلتا الهيئتين على أنها خاصية رئيسية كما اتفقتا على مفهوم واحد لهذه الخاصية أما قابلية الفهم و قابلية المقارنة فهي في نظر الـــ "**IASB**" خصائص رئيسية للمعلومة المالية و فرعية في نظر الـــ "**FASB**" ,ومن أجل توحيد الرؤى وتقليص التباين في نظرة كل من الهيئتين فإنهما تعملان حاليًا على مشروع مشترك لا يتعلق فقط بالخصائص النوعية للمعلومة المالية و لكن بمحاولة التوصل لإطار تصوري واحد للمحاسبة المالية .

المبحث الثالث: مفهوم الأصول.

إن ما يدعو إلى التركيز على الأصول في هذه الدراسة هو أهميتها بالنسبة للمنشأة الاقتصادية فهي تمثل الجانب الرئيسي في قائمة المركز المالي و هي محرك نشاط المنشأة، و الوسيلة التي تستخدمها لتحقيق هدفها في الربح.

فمن المعروف أن نشاط المنشأة يبدأ بتوفير أموال من مصادر مختلفة من أجل استخدامها لتمويل و اقتناء الوسائل التي ستستثمر و تستخدم في عمليات خلق الثروة. فالأصول إذن تعبر عن الاستخدامات التي توجه إليها موارد المنشأة (خصومها).

و هي عبارة عن مجموعة الوسائل الاقتصادية التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية من أجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية و ذلك إما باستخدامها في العملية الإنتاجية أو في مساعدتها على تحقيق ذلك [1]، و قد عرفت لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الأصول على أنها كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للدورة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقًا للقواعد أو المبادئ المتعارف عليها و ذلك باعتبار أن هذا الرصيد المدين المرحَّل يُعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تَخص دورات قادمة[2].

أما هيئة المبادئ المحاسبية التابعة لنفس المعهد، فقد عَرّفتْ الأصول سنة 1970 على أنها موارد اقتصادية للمشروع تم الاعتراف بها و قياسها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا و تتضمن أيضا مصروفات مؤجلة معينة لا تُعد موارد اقتصادية و لكن يُعترف بها و تُقاس وفق المبـــــادئ المحاسبية المقبولة عمومًا[3].

أما هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) فقد عَرّفتْ الأصول على أنها منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، تحصل عليها أو تراقبها وحدة معينة نتيجة لعمليات و أحداث ماضية [4].

و عَرّفتْ هيئة معاييـــر المحاسبـــة الدولية (IASB) في إطارها التصوري الأصول على أنها موارد مراقبة من طرف المنشأة نتيجة لأحداث سابقة و تنتظر المنشأة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها.

---

(1)ــ وليد ناجي الحيالي: نظرية المحاسبة،مرجع سابق، ص 234.

(2)ــ رضوان حلوة حنان: تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، 2009، ص 281.

(3)ــ إلدون. س. هندريكسن: النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص 412.

(4)ــ رضوان حلوة حنان: تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق ، ص 281.

و المنافع الاقتصادية للأصل تتمثل في قدرته على توليد تدفقات نقدية أو معادلة للنقدية بشكل مباشر أو غير مباشر لفائدة المنشأة. هذه الأصول تظهر في قائمة المركز المالي معبر عنها بقيم نقدية و

تدخل كطرف في المعادلات التي يعتمدها مستخدم هذه القائمة في تحديد المركز المالي للمنشأة وبالتالي تمكينه من اتخاذه قراراته للأغراض التي أشرنا إليها في المبحث السابق .

المبحث الرابع: استخدام قائمة المركز المالي في اتخاذ القرار.

من المتفق عليه أن الهدف من كافة التقارير المالية هو إيصال المعلومات المالية للمستخدمين من أجل الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، و قائمة المركز المالي هي من بين هذه التقارير,إذ تصور قائمة الأصول و الالتزامات وتوضح القيمة الاقتصادية الحقيقية لهذه الأخيرة و بالتالي إظهار القيمة الحقيقية لحقوق الملكية [1],كما تُظهر مؤشرات و بيانات مهمة يمكن استخدامها في أغراض عديدة كعقد المقارنات و استخراج نسب و معايير مالية، و الوقوف على بعض جوانب النشاط الاقتصادي و المالي للمنشأة من طرف العديد من المستخدمين، كل حسب الغرض الذي يهدف إليه. و لعل أهم هذه المؤشرات هي النسب المالية المستخدمة لغرض التحليل المالي، و التي سنتطرق في هذا المبحث إلى بعض منها و التي يمكن استخدام الميزانية (قائمة المركز المالي) لحسابها.

أولاً ــ نسبة السيولة:

تُبين هذه النسب قدرة الوحدة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل بما لديها من نقدية و أصول أخرى يمكن تحويلها إلى نقدية في فترة زمنية قصيرة. [2]

كما تهدف هذه النسبة إلى تحليل و تقييم رأس المال العامل بهدف الحكم على مقدرة الشركة على مقابلة التزاماتها الجارية.

و تتركز نسبة السيولة بصفة خاصة في المؤشرات و النسب التالية:

أ ــ رأس المال العامل: يعبر رأس المال العامل أو كما يطلق عليه البعض ــ صافي رأس المال العامل ــ عن مقدار الزيادة في الأصول المتداولة عن الالتزامات المتداولة و بالتالي ليستفيد المحلل المالي من هذا المؤشر في الحكم على مقدرة الشركة في مواجهة الالتزامات المتداولة المستحقة عليه و يتم احتساب رأس المال العامل وفق المعادلة التالية:

رأس المال العامل = أصول متداولة – التزامات متداولة.

---

[1] أحمد محمد نور,المحاسبة المالية –القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي,الدار الجامعية,الإسكندرية,2010,ص226

[2] محمد المبروك أبو زيد:التحليل المالي,دار المريخ للنشر,الرياض2009 ,ص129 .

ب ــ نسبة التداول: تقيس هذه النسبة مقدرة الوحدة على سداد التزاماتها الجارية أي تبين عدد المرات التي تزيد فيها الأصول المتداولة على الالتزامات الجارية، و يتم احتساب نسبة التداول بقسمة مجموع الأصول المتداولة على مجموع الخصوم المتداولة

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصـــول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

كلما كانت هذه النسبة عالية دل ذلك على قدرة الوحدة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل دون صعوبة، و من هنا كان ارتفاع هذه النسبة أمرًا مرغوبًا فيه، وقد أعتبر المعدل ($2/1$) المقياس المناسب لنسبة التداول و هي تعني أن كل دينار من الالتزامات الجارية يقابله ديناران من الأصول المتداولة.

تمثل هذه النسبة المدى الذي يمكن أن تتدنى فيه قيمة الأصول المتداولة لمنشأة ما، دون تأثير ذلك على قدرتها على تسديد التزامات جارية.

جـ ــ نسبة التداول السريعة: تعتبر هذه النسبة أكثر دلالة على درجة السيولة لأنها تقيس عدد المرات التي تغطي فيها الأصول سريعة التحوّل إلى نقدية الالتزامات الجارية.

أي تقيس كفاءة الأصول المتداولة بدون الأصول المتداولة صعبة التحويل إلى نقدية.

و تحسب كالتالي:

$$\text{نسبة التداول السريعة} = \frac{\text{الأصـــول المتداولة – (الأصول المتداولة صعبة التحويل إلى نقدية)}}{\text{الالتـــــزامـــــات المتداولة}}$$

تعبر النسبة "1:1" عن أقل نسبة مقبولة للحكم على المركز المالي للمشروع.

د ــ نسبة السيولة النقدية: و هي عبارة عن نسبة عنصر النقدية و عنصر شبه النقدية إلى الالتزامات المتداولة، حيث تعتبر هذه النسبة أكثر النسب تشددًا نظر لأنها لا تأخذ بالاعتبار المدينين و المخزون السلعي و تقتصر على الأصول المتداولة التي تمتاز بعدم تعرضها تقريبا لأي نقص في قيمتها عند التصفية، و التي تسهل تحويلها إلى نقدية سائلة مثل البنك و الأوراق المالية قصيرة الأجل و القابلة للتداول و لها سوق ,هذه النسبة تبين مقدرة المشروع النقدية على الوفاء بالديون قصيرة الأجل.

و تحسب هذه النسبة وفق المعادلة التالية:

$$\text{نسبة السيولة النقدية} = \frac{\text{النقدية + بنود شبه النقدية}}{\text{الالتزامات المتداولة}}$$

و قد اتفق على أن تكون النسبة المقبولة في حدود (0.75 إلى 1) و يجب أن لا تقل هذه النسبة عن (0.6 إلى 1).

هـ ــ معدل دوران النقدية: تبين هذه النسبة عدد المرات التي تدورها النقدية خلال العمليات التشغيلية التي تقوم بها المنشأة أو المشروع خلال فترة زمنية محددة، و هي عبارة عن حاصل قسمة المبيعات السنوية على النقدية و شبه النقدية.

$$\text{دوران النقدية} = \frac{\text{المبيعات السنوية}}{\text{النقدية + بنود شبه نقدية}}$$

ثانيا: نسب النشاط.

تهتم هذه النسب في العموم بمدى فعالية و كفاءة المنشأة محل الدراسة في استخدام الموارد المالية المتاحة لديها، و يعني مصطلح استخدام الموارد هنا بأوجه استثمارها، و التي غالبا ما تكون متمثلة في أصولها المتداولة و الثابتة، و بالتالي تهدف هذه النسب إلى قياس كفاءة و فعالية الشركة في الاستثمار الأمثل لأصولها كما تبين كفاءة الأداء و الربحية للشركة في المدى الطويل، و يتم ذلك من خلال نسبة عناصر الأصول للمنشأة لرقم المبيعات، حيث تفترض هذه النسب وجود نوع من التوازن بين عناصر الأصول و رقم المبيعات، و بالتالي فهي تعطي المحلل صورة عن كفاءة الأداء.

و تتكون نسب النشاط من النسب التالية:

أ ــ معدل دوران مجموع الأصول:

يعبر هذا المعدل عن مدى كفاءة الإدارة في إدارة مجموعة الأصول و توليد مبيعات منها، و يتم احتساب معدل دوران مجموع الأصول بقسمة صافي المبيعات السنوية على مجموع أصول المنشأة.

و يحسب هذا المعدل وفق المعادلة التالية:

$$\text{معدل دوران إجمالي الأصول} = \frac{\text{صـــافي المبيعـــات}}{\text{مجموع الأصـــول}}$$

ب ــ معدل دوران الأصول المتداولة.

تبين هذه النسبة درجة كفاءة المنشأة في استخدام الأصول المتداولة و توليد مبيعات منها.

و تحسب هذه النسبة بقسمة صافي المبيعات على مجموع الأصول المتداولة.

$$\textbf{معدل دوران الأصول المتداولة} = \frac{\textbf{صـــافي المبيعـــات}}{\textbf{مجموع الأصول المتداولة}}$$

جـ ــ معدل دوران الأصول الثابتة.

تبين هذه النسبة درجة كفاءة المنشأة في استخدام الأصول الثابتة و توليد مبيعات منها.

و تحسب هذه النسبة بتقسيم صافي المبيعات على الأصول الثابتة للشركة.

$$\textbf{معدل دوران الأصول الثابتـــة} = \frac{\textbf{صـــافي المبيعـــات}}{\textbf{مجموع الأصول الثابتـــة}}$$

و يشبه معدل دوران الأصول الثابتة، معدل دوران الأصول المتداولة إلى حد كبير، حيث يعبر ارتفاع معدل الدوران للأصول الثابتة، عن كفاءة الإدارة في استخدام و استغلال الأصول الثابتة مما قد يعني ضرورة زيادة الاستثمار فيها و انخفاض هذا المعدل يعني الاستثمار الزائد عن الحاجة في الأصول الثابتة، و هو ما يترتب عليه ضرورة التوصية بعدم شراء أصول رأسمالية إضافية.

د ــ معدل دوران الأصول المستغلة.

هناك من ينتقد معدل دوران إجمالي الأصول بأنها لا تأخذ في الاعتبار أصول المنشأة المعطلة و بالتالي يكون إجمالي الأصول يحتوي على أصول غير مستغلة في الإنتاج، و هنا جاءت هذه النسبة لتأخذ في الاعتبار الأصول المستغلة فقط.

المبيعـــــات

معدل دوران الأصول المستغلة= ——————————

الأصول المستغلة

هـ ــ معدل دوران رأس المال العامل:

من الضروري أن يكون هناك تناسب بين حجم المبيعات و رأس المال العامل، حيث يبين معدل دوران رأس المال العامل كفاءة الوحدة في إدارة الأصول و استثمارها بشكل جيد، بحيث لا تكون هناك أموال بدون استثمار، و في نفس الوقت تكون الوحدة قادرة على سداد التزاماتها الجارية.

إن ارتفاع هذا المعدل يدل على عدم كفاية حجم رأس المال العامل، و هذا يحدث عنـــد استخدام الأصول المتداولة في تمويل التوسعات الرأسمالية، و يترتب على ذلك عدة مخاطر تؤدي إلى احتمال توقف المشروع عن سداد التزاماته. و من ناحية أخرى فإن انخفاض هذا المعدل يدل على زيادة حجم رأس المال العامل. متمثلا في شكل أرصدة نقدية عاطلة أو مخزون سلعي كبير أو رصيد مدينين متراكم و بطيء الحركة و لا شك أن انخفاض معدل دوران رأس المال العامل سوف ينعكس سلبا على عائد الأموال المستقرة.

صافي المبيعـــــات

معدل دوران رأس المال العامل= ——————————

متوسط رأس المال العامل

ثالثا: نسبة الإقراض.

تفيد نسبة الإقراض في تحليل المركز المالي طويل الأجل، و ذلك من خلال دراسة الهيكل العام لتمويل المشروع، و تقييم قدرته على سداد الديون و خدمات الديون طويلة الأجل و من المؤشرات المعتمد عليها ما يلي:

أ ــ نسبة القروض إلى مجموع الأصول.

تعبر هذه النسبة على المدى الذي ذهبت إليه الشركة في تمويل أصولها من أموال الغير، بمعنى آخر تبين هذه النسبة كم كل دينار من الالتزامات يقابله دينار من الأصول (أي مصادر التمويل مطروحا منها حقوق الملكية) و يتم إيجاد هذه النسبة من خلال المعادلة التالية:

مجموع القروض

نسبة القروض إلى مجموع الأصول= ــــــــــــــــــــــــــــ

مجموع الأصول

و تشمل مجموع القروض على الخصوم المتداولة و الخصوم طويلة الأجل

مجموع الخصوم المتداولة + مجموع الخصوم طويلة الأجل

نسبة القروض إلى مجموع الأصول= ــ

مجموع الأصول

فكلما كانت هذه النسبة مرتفعة كلما عبر ذلك عن ارتفاع درجة المخاطرة بالنسبة للملاك و المقرضين حيث يكون من المتوقع أن تواجه المنشأة صعوبات في مقابلة القروض و الفوائد المستحقة عليها عند موعد الاستحقاق. و من النتائج المترتبة على ارتفاع هذه النسبة هو صعوبة حصول المنشأة على قروض أخرى من المؤسسات الائتمانية و ارتفاع تكاليف هذه الأموال.

ب ــ نسبة الاقتراض إلى حقوق الملكية.

تعبر هذه النسبة عن العلاقة بين التمويل الداخلي و التمويل الخارجي للمنشأة حيث تستخدم هذه النسبة كمؤشر لقياس نسبة التزامات الشركة نحو دائنيها إلى الأموال المقدمة من قبل أصحاب المشروع أو ما يعرف بحقوق الملكية.

و بالتالي يقصد بالالتزامات هنا الخصوم المتداولة و السندات و القروض متوسطة و طويلة الأجل. أما حقوق الملكية فيقصد بها رأس مال الأسهم و الاحتياطات الرأسمالية و الإيرادية و الأرباح المحتجزة و كل الاحتياطات التي تمثل أربحًا محتجزة.

و تحسب هذه النسبة وفق المعادلة التالية:

مجموع القروض

نسبة الاقتراض إلى حقوق الملكية= ــــــــــــــــــــــــــــ

مجموع حقوق الملكية

موردون + مصارف + دائنون + سندات + قروض

= ــ

رأس المال + احتياطات + أرباح محتجزة

جـ ــ نسبة الخصوم المتداولة إلى حقوق الملكية.

تبرز هذه النسبة العلاقة بين مقدار الأموال المقدمة من قبل أصحاب المشروع، و مقدار الأموال الخارجية المحصلة عن طريق الالتزامات الجارية، فكلما كانت مبالغ الالتزامات الجارية محدودة فإن ذلك سوف ينعكس على زيادة في الالتزامات طويلة الأجل لتعويض العجز في حقوق الملكية، و حيث أن مصادر التمويل الخارجية و طويلة الأجل لا تغامر غالبا في تغطية العجوزات الكبيرة بين التمويل قصيرة الأجل و حقوق الملكية فإن الشركة في هذه الحالة تكون مجبرة على استخدام التمويل قصير الأجل إلى مدى كبير.

و من ثمة تصبح نسبة الخصوم المتداولة إلى حقوق الملكية عالية، و يشير البعض إلى أن المعدل الطبيعي من **30** إلى **40 %**، و أن أكثر من **50 %** يعتبر مؤشرا غير جيد.

$$\text{نسبة الخصوم المتداولة إلى حقوق الملكية} = \frac{\text{الخصوم المتداولة}}{\text{حقوق الملكية}}$$

د ــ نسبة هيكل رأس المال.

يقصد بهيكل رأس المال مجموع مصادر التمويل طويلة الأجل، و التي تشتمل على الالتزامات طويلة الأجل، و حقوق الملكية، و بالتالي فإن هذه النسبة تقيس نسبة الالتزامات طويلة الأجل إلى هيكل رأس المال ، لبيان المخاطر المالية التي تحملها الشركة.

$$\text{نسبة هيكل رأس المال} = \frac{\text{الالتزامات طويلة الأجل}}{\text{مجموع هيكل رأس المال}}$$

خاتمة الفصل

إن الهدف من نشر القوائم المالية هو تجسيد الوظيفة الإعلامية للمحاسبة من خلال توفير معلومة مالية تساعد مستخدمها على اتخاذ قرارات رشيدة في مجال الاستثمار والإقراض والتوظيف وتوريد السلع والخدمات.و إن اختلفت التوجهات حول مفهوم موحد لطبيعة و حجم الإفصاح المحاسبي فإن المنشأة ملزمة بالتوسع في الإفصاح و توفير المعلومة المالية التي تتميز بالخصائص النوعية التي ينص عليها الإطار التصوري للهيآت واضعة المعايير المحاسبية على المستوى الدولي, فالالتزام بمتطلبات الإفصاح بإعداد قوائم مالية تحتوي على معلومات ملائمة و موثوقة من حيث الاعتراف و قياس عناصر هذه القوائم من شأنه إفادة مستخدم المعلومة المالية في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة. تعتبر قائمة المركز المالي أداة مهمة لمستخدمي القوائم المالية تمكن من معرفة دقيقة حول الوضعية المالية للمنشأة وقدرتها على مواجهة التزاماتها من خلال المؤشرات التي تحسب انطلاقاً من قيم العناصر التي تظهر في هذه القائمة.

الفصـل الثانـــــي
أساليب و طرق القياس المحاسبي

الفصل الثاني: أساليب و طرق القياس المحاسبي.

مقدمـــة الفصل

يُعتبر القياس المحاسبي من أكبر المسائل التي تشكل موضوع اختلاف بين المحاسبين.

فالأحداث الاقتصادية التي تحصل خلال نشاط المنشأة مختلفة في طبعتها، فمنها ما يمكن قياسه و إعطاءه قيمة رقمية، و منها ما لا يمكن قياسه، إذ تقسم الأحداث الاقتصادية إلى قسمين: مالية و غير مالية. فالأخيرة تُعبر عن وقائع و نشاطات داخلية و خارجية بالنسبة للمنشأة تُؤثر على قدرتها على تحقيق الأرباح، و بالتالي على مركزها المالي، و لكن لا يمكن التعبير عن هذه الوقائع بقيم مالية محددة، مثل مستوى كفاءة المستخدمين و التنظيم الإداري المحكم، و طرق الإنتاج التي تؤدي على التحكم في التكاليف و رفع جودة المنتجات، و كذا تقلبات السوق و قدرة المنشأة على مواجهتها.

أما الأحداث الاقتصادية المالية فهي تلك التي ترتبط بنشاط المنشأة و يمكن إعطاءها قيمة نقدية تسجل محاسبيًّا، و تظهر في القوائم المالية بداءً بالأحداث التمويلية التي تتمثل في حصول المنشأة على الأموال اللازمة لتغطية عمليات اقتناء أصولها مرورًا بالأحداث الرأسمالية المتمثلة في العمليات المتعلقة برأس المال المنتج، أي الأصول الثابتة من شراء و بيع و وصولاً إلى الأحداث الإيرادية و المتمثلة في مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد ربح المنشأة، و لما كان الهدف الرئيسي للمحاسبة المالية هو إنتاج معلومات مالية ملائمة لمستخدمها فإنه من الواجب أن تكون الطرق التي تقاس بها الأحداث الاقتصادية للمنشأة ملائمة كذلك بحيث تعكس حقيقة هذه الأحداث.

يكون القياس المحاسبي ملائمًا إذا أدى إلى إظهار الأحداث المقاسة على القوائم المالية بشكل يساعد مستخدمها على اتخاذ قراراته و كذا إعداد التنبؤات، لذلك فقد وجدت عدة بدائل لقياس الأحداث الاقتصادية باستخدام أساليب و طرق مختلفة سوف نتناولها في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

ـــ المبحث الأول: مفهوم عملية القياس المحاسبي.

ـــ المبحث الثاني: قيود القياس المحاسبي.

ـــ المبحث الثالث: طرق القياس المحاسبي المطبقة على الأصول.

ـــ المبحث الرابع: موقف الهيئات واضعة المعايير من القياس المحاسبي .

المبحث الأول: مفهوم عملية القياس المحاسبي.

يستعمل مفهوم القياس في مختلف العلوم ,التجريبية منها و الإنسانية ,ولكنه يختلف في كل منها لأسباب جوهرية أهمها أن السلوك الإنساني يختلف في طبيعته عن الظواهر الطبيعية فهو أكثر تعقيدًا ,لذلك تكون أغلب القياسات في العلوم الإنسانية نسبية و ليست مطلقة كما هو الشأن بالنسبة للعلوم التجريبية .فالقياس بصورة عامة هو قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عنها بشكل رقمـــي ،أي أنه التعبير الكمي لمعلومات موضوعية تم توفيرها لأجل إصدار حكم بلغة رقمية للتعبير عن الظاهرة المقاسة[1] ,و قد يأخذ القياس بعدًا رياضيًّا من خلال المطابقة بين الخواص بموجب نموذج رياضي، أما القياس المحاسبي فهـــــــو « عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها عنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، و ذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد بموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب »[2]. و تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان أساسية هي[3]:

1 ــ الخاصية محل القياس:

يعتبر المشروع الاقتصادي المجال الذي يعمل فيه المحاسب من أجل إجراء عملية القياس المحاسبي و في هذا المجال يتولد عن الأنشطة المختلفة وقوع أحداث اقتصادية كعمليات البيع، فقياس حدث البيع ينصب حول خاصية التعدد النقدي لحجم المبيعات كما قد ينصب القياس المحاسبي حول خاصية أخرى غير التعدد النقدي كالنسب المالية مثلا.

2 ــ مقياس مناسب للخاصية محل القياس:

على حسب الخاصية محل القياس يحدد المقياس المناسب لهذه الخاصية، فالمقياس المناسب لخاصية التعدد النقدي هو مقياس للقيمة يتمثل في وحدة النقد، و المقيـــــاس المناسب لخاصيـــة معـــدل دوران رأس المال العامل هو نسبة صافي المبيعات إلى متوسط رأس المال العامل.

---

(1) ــ سوسن شاكر الجلبي , أساسيات بناء الاختبارات و المقاييس النفسية و التربوية ,مؤسسة علاء الدين للطباعة ,دمشق 2005 ,ص18.

(2) ــ وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 100.

(3) ــ المرجع نفسه، ص 101.

3 ــ وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس:

يهدف القياس المحاسبي إلى الوصول إلى المحتوى الكمي لخاصية معينة. و من أجل تحقيق هذا الهدف لا يكفي تحديد نوع المقيـــاس المستخـــدم لهذه الخاصية بل يجب كذلك تحديد نوع وحدة القياس المستخدم، فقياس الربح مثلا لا يكون بليغا إذا عبرنا عنه بوحدات نقدية مجهولة كالقول بأنه مساوٍ لمليون وحدة نقدية، لكنه يكون بليغا إذا قلنا بأن الربح مساوٍ لمليون دينار جزائري.

4 ــ الشخص القائم بعملية القياس:

يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرًا هامًا في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصًا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، و الشخص القائم بعملية القياس المحاسبية و هو المحاسب يلعب دورًا أساسيًا ليس في تحديد مسار و أساليب عملية القياس المحاسبية فقط بل في تحديد نتائجها أيضًا.

المبحث الثاني: قيود القياس المحاسبي.

إذا كان الهدف الرئيسي من المحاسبة المالية هو تقديم معلومات مالية ملائمة لُمستخدمي التقارير فلا بد أن يكون القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية أداةً لتحقيق هذا الغرض، لكن الواقع يثبت أن هناك قيودًا على ملائمة القياس المحاسبي للحصول على معلومات مالية على درجة عالية من الدقة و الموثوقية ، هذه القيود لا يمكن المحاسب التخلص منها لكن يجب أخذها في الحسبان عند قراءة القوائم المالية، و سنتطرق فيما يلي لهذه القيود[1]:

1 ــ عدم التأكد:

ترتبط الأحداث الاقتصادية في المنشأة بالدورة التي حصلت فيها هذه الأحداث و قد يستلزم الأمر تخصيص (توزيع) إيرادات أو نفقات على عدة دورات على أساس توقعات مستقبلية قابلة للتحقق أحيانا و في أحيان أخرى لا تتحقق كما أن التعبير النقدي للثروة (قياسها) في الفترات اللاحقة يعتمد على التقديرات، و بالتالي فإن أي قياس مستقبلي للثروة سيكون مبدئيا فقط و يجب تعديله عندما تتوفر مؤشرات جديدة يمكن الوثوق بها بدرجة أكبر، و عليه يمكن القول أن مصدر عدم التأكد في القياس المحاسبي هو التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية.

2 ــ الموضوعية و قابلية التحقيق:

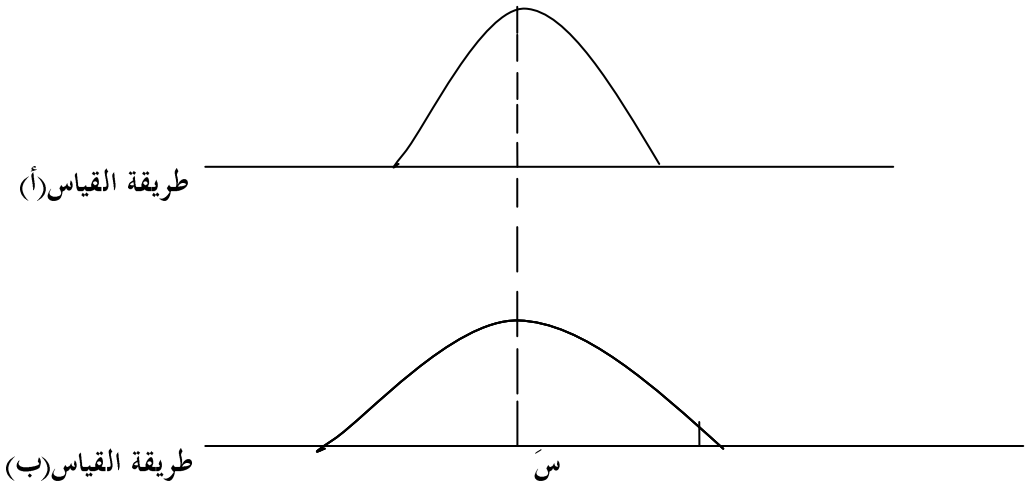
يقصد بالقياس الموضوعي ذلك القياس الذي يكون مستقلا عن الشخص القائم بعملية القياس و خاليا من حكمه الشخصي و يتوفر على دليل خارجي يمكن التحقق منه، و تتدعم هذه الموضوعيـــــة إذا كان من الممكن التحقق من المقاييس بإجماع خبراء مؤهلين و يكون تباين القياسات المأخوذة عن خاصية معينة صغيرا عندما يقوم أشخاص مختلفون بالقياس.

تتوقف درجة الموضوعية و قابلية التحقق لمقياس معين على انتشار القيم الناتجة عن أشخاص مختلفين حول متوسط حسابي و هذا ما يبينه الشكل التالي:

---

(1) ــ الدون س هندركسن، النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص132.

الشكل رقم (01): يوضح قابلية التحقق لطريقتين مختلفتين من القياس



المصدر: الدون س هندركسن، النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص **137**.

« تعتبر طريقة القياس (أ) أكثر قابلية للتحقيق عن طريقة القياس (ب) نظرا لأن أي قيمة (س ر) في الطريقة الأولى (أ) لها احتمال أكبر لأن تكون قريبة من القيمة المتوسطة سَ، و ذلك إذا ما قورنت و القياس في الإجراء الثاني (ب)، و على ذلك فإن قابلية التحقيق تعتبر مفهوما نسبيا، و توجد طرق قليلة جدا تعطي القيم التي يتفق عليها كثير من المحاسبين اتفاقا كاملاً، و مع أنه لا يمكن توفير الموضوعية أو قابلية التحقيق ما لم تكن المقاييس متحررة (خالية) نسبيا من التحيز الشخصي، فإن أخطاء القياس، و الاختلافات في التفسير، قد يؤدي أيضا إلى فقدان قابلية التحقيق، و مع ذلك يلاحظ أن الدرجة النسبية من الموضوعية بمفردها، أو قابلية التحقيق بمفردها، لا تحدد مدى إمكانية الاعتماد على إجراءات القياس لكي تصف بدقة الخاصية موضوع الاهتمام، مع أن القيمة المتوسطة سَ قد تفشل في قياس الخاصية بدقة »[1].

---

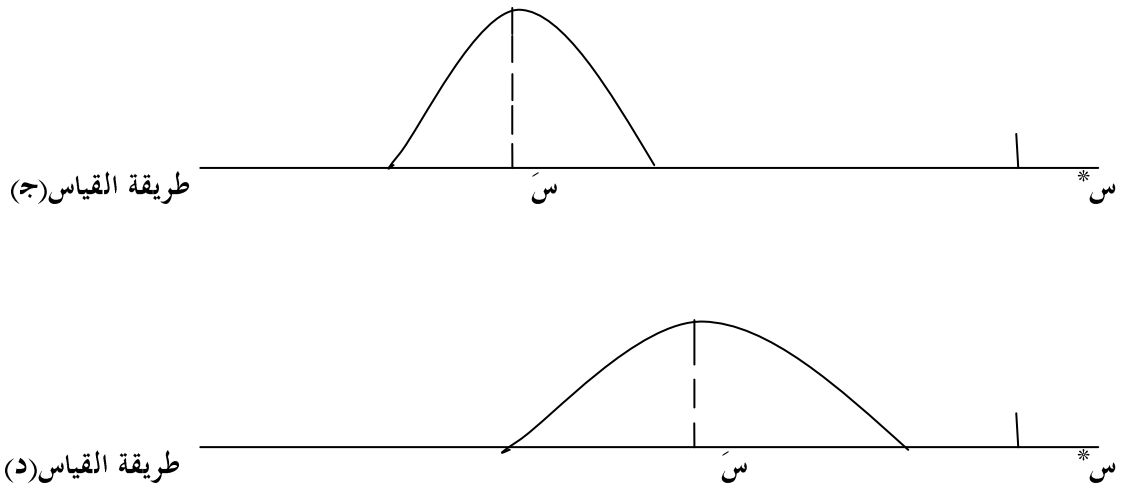
(1) ــ الدون س هندركسن، النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص **137** .

3 ــ الخلو من التحيّز:

تكون طريقة القياس خالية من التحيّز عندما تعرض معلومات تتصف بالحيّاد و تُقدم وصفًا دقيقًا للخاصية محل القياس، و يتحدد التحيّز بانحراف الوسط الحسابي المحسوب من عينة (مجموعة من القياسات) عن القيمة الحقيقية و يكون التحيّز كبيرًا كلما ابتعدت القيمة المتوسطة للقياسات المأخوذة من العينة عن القيمة الحقيقية.

و يمكن تبين ذلك في الشكل التالي الذي يبين طريقتين مختلفتين للقياس و بقيمتين متوسطتين مختلفتين في كل طريقة:

الشكل رقم (02): يوضح درجة التحيّز في طريقتين مختلفتين للقياس



المصدر: الدون س هندركسن، النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص**138**.

« و يحدد التحيّز بانحراف الوسط الحسابي (سَ) المحسوب من العينة عن القيمة الحقيقية (True)س* للخاصية موضوع الدراسة، و لذلك فإن طريقة القياس (ج) تكون أكثر قابلية للتحقيق من طريقة القياس (د)، و لكن طريقة القياس (د) تكون أقل تحيزًا عن (ج) لأن القيمة المتوسطة الناتجة تقع قريبا من القيمة الحقيقية س*، و نظرًا لأن القيمة الحقيقية للخاصية لا يمكن تحديدها، فإن الفرق بين القيمة المتوسطة سَ و القيمة الحقيقية س* يجب أن يقوم على أساس تقدير Judgment شخص خبير يأخذ في الاعتبار العلاقة المنطقية بين طريقة إجراء القياس و الخاصية التي يتم قياسها، و على سبيل المثال، لا يرجح أن تخلو التكلفة التاريخية من التحيّز في قياس القيمة السوقية الجارية لأحد الأصول إذا كانت الأسعار قد تغيرت بصورة كبيرة Radically منذ تاريخ الاقتناء، و من ناحية أخرى، فإن الإجراء المستخدم لتعديل

التكلفة التاريخية تبعا لتغيرات الأسعار الخاصة لهذا النوع من الأصول قد يكون أقل قابلية للتحقيق، و لكنه يكون أيضا أقل تحيّزًا »[1].

4 ــ عدم ثبات قيمة الوحدة النقدية:

تعتبر محدودية وحدة النقد كوسيلة لتوصيل المعلومة المالية من أهم القيود على القياس المحاسبي، و تتجلى هذه المحدودية في تغيّر قيمة النقود من زمن إلى آخر صعودًا أو نزولاً، فالقرارات الاقتصادية الصائبة تتخذ على أساس المقارنات الصحيحة للمعلومات المالية بين فترة و أخرى و لا يمكن ترشيد هذه القرارات في ظل عدم استقرار قيمة الوحدة النقدية. و عليه وجب تعديل القياسات المحاسبية التاريخية من أجل التمكين من مقارنتها مع القياسات الجارية و كذا جعلها ملائمة و موثوقا بها لأغراض اتخاذ القرار و التنبؤ.

5 ــ التحفظ:

تقوم الوحدة الاقتصادية بنشاطها في جو يسوده عدم اليقين، الشيء الذي يدعم تطبيق مفهوم التحفظ في المحاسبة، لذا تجد المحاسب يميل إلى إدراج أدنى القيم الممكنة للإيرادات و الأصول و أعلى القيم الممكنة للمصاريف و الالتزامات و يميل إلى إثبات المصروفات حالا دون تأخير و تأجيل الإيرادات إلى حين تحققها.

إن حالة عدم اليقين التي تسود النشاط الاقتصادي و التي تعتبر الدافع الرئيسي لتطبيق التحفظ تؤدي إلى الحد من التفاؤل المفرط لملاك المنشأة، فالمحاسب في موقفه الوسط بين تفاؤل الملاك و تحفظ الدائنين يكون مؤهل أكثر من غيره بحكم إلمامه بالمعطيات لتقدير المخاطر و التطبيق النسبي لمفهوم التحفظ. و مهما يكن من أمر فإن التحفظ يمثل قيدا على القياس المحاسبي نظرا لعدم وجود معايير موحدة لتطبيقه.

---

(1) ــ الدون س هندركسن، النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص 139 .

المبحث الثالث: طرق القياس المحاسبي المطبقة على الأصول.

تثبت الأحداث الاقتصادية المالية في سجلات المنشأة بعد إعطاء قيم رقمية (قياس) لهذه الأحداث، و من أجل ذلك يتبع المحاسب الأساليب التالية[1]:

أ ــ الأسلوب المباشر:

باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس، تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة و ذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب و المبنية أصلاً على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، و يتبع أسلوب القياس المباشر مثلاً في قياس تكلفة آلة و ذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء، أما إذا تم تثمين أجزاء هذه الآلة كل على حدى تمهيدًا لتحديد التكلفة الإجمالية لها، فحينئذ تقاس تكلفة هذه الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، لأنه في الحالة الأخيرة لابد للوصول إلى تكلفة الآلة كوحدة من خلال عملية احتساب تضم فيها أثمان الأجزاء معًا للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة.

كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداماً لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسًا للتبويب كمقياس بموجبه يبوب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية، كأن يبوب أصل في فئة الأصول الثابتة، أو مصروفا في فئة المصروفات المتغيرة و هكذا.

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لا بد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة و ذلك كما بينا سابقًا بالنسبة للآلة.

و قد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية، لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها و مخرجاتها، تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن انجازها بدون عملية الاحتساب و التي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.

ب ــ الأسلوب غير المباشر:

و في مجالات القياس عامة و القياس المحاسبي خاصة، تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة، بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة

---

(1) ــ وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 109.

أن تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشرة، مثال على ذلك، إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين، أو قياس النسبة بين قيمتيهما، فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتيهما، إلاّ بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، إذ بعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك و بأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية أو النسبة بين قيمتيهما.

ج ــ الأسلوب التحكمي:

قد يتعذر على المحاسب قياس خاصية ما وفقا للأسلوبين السابقين فيلجأ إلى تقديراته أو حكمه الشخصي من أجل القيام بعملية القياس، لهذا أطلق على هذا الأسلوب صفة "التحكمي" و عليه فإنه يفتقر إلى قواعد موضوعية ما يجعل نتائجه عُرضة للتحيّز نتيجة الأحكام الشخصية للقائم بعملية القياس.

« و تندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فمثلاً في قياس قيمة أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى، و اختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكمية من قبل المحاسب، إذ أن محاسبًا معينًا قد يختار تقييم هذا الأصل بناءً لتكلفته التاريخية، بينما محاسب آخر يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته الاستبدالية، في حين يقيم محاسب ثالث نفس الأصل بناء لصافي قيمته الحالية، و تحت كل بديل من البدائل الثلاث تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين »[1]، و فيما يلي سنعرض محتوى طرق التقييم على أساس التكلفة التاريخية، و على أساس التكلفة التاريخية المعدلة و على أساس التكلفة الجارية و كذا التقييم على أساس القيمة العادلة.

1 ــ طريقة القياس على أساس التكلفة التاريخية:

لقد فرضت هذه الطريقة نفسها كمبدأ من مبادئ المحاسبة يستخدم لتقييم جميع السلع المقتناة و المنتجة و بصورة عامة لتقييم الأصول و الخصوم، فعلى أساسه تقاس الأصول و الخصوم وفق سعر التبادل النقدي عند تاريخ اقتناء الأصل أو نشأة الالتزام.

---

(1) ــ وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 111.

لقد اشتق مبدأ التكلفة التاريخية من فرض الموضوعية و فرض الاستمرارية [1]، فمن الناحية الأولى تقدم الأحداث المقاسة وفق طريقة التكلفة التاريخية معلومات موضوعية قابلة للتحقق لأنها تستند إلى أحداث وقعت فعلاً و ليست افتراضية، و من الناحية الثانية فإن قيام أي مشروع يتم بناءً على فرض استمرارية، و بالتالي فإن الأحداث التاريخية هي التي ستظل تظهر في سجلاته ما دام مستمرًا في نشاطه، لذلك يمكن القول أن لاستخدام هذه الطريقة مبرراته من حيث موضوعيتها و كذا تماشيها مع العديد من المبادئ و الفروض المحاسبية مثل فرض ثبات وحد القياس النقدي و مبدأ الثبات في إتباع النسق و كذال مبدأ تحقق الإيراد الذي لا يعترف بتغيرات الأسعار بعد تاريخ الاقتناء، غير أنه و على الرغم من المبررات سابقة الذكر لاستخدام طريقة التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، فقد وجهت لها انتقادات خاصة ما تعلق منها بمحدودية فائدة استخدام التقارير المالية و التي تظهر بنودها مقاسة بهذه الطريقة.

فبالنسبة لقائمة الدخل يؤدي اعتماد طريقة التكلفة التاريخية إلى قياس غير سليم للدخل لسببين هما:

أ.التناقض من حيث مقابلة الإيرادات بالمصروفات. فالإيرادات تثبت محاسبيًا عندما تتحقق بقيمتها الجارية على عكس المصروفات التي تثبت عند نشأتها مباشرة و بقيمها التاريخية و هذا ما ينتج عنه عدم دقة في قياس الدخل كنتيجة لاعتماد طرق مختلفة في قياس المتغيرتين الرئيسيتين في معادلة الدخل و هما الإيرادات و المصروفات

ب. تتداخل نتيجة الدورات بسبب تأجيل الاعتراف بالتغيرات في قيمة الأصول إلى غاية حدوث تبادل فعلي الشيء الذي يجعل نتيجة دورة ما متأثرة بأحداث نشأت في دورة أخرى، و هذا ما لا يساعد على إجراء المقارنات و التنبؤات و تقييم أداء المنشأة.

أما بالنسبة لقائمة المركز المالي فإن تأجيل الاعتراف بالتغيرات التي تحدث في قيمة الأصول إلى غاية وقوع تبادل فعلي مع طرف خارجي يؤثر على التمثيل الصادق لقيمة تلك الأصول، كما أن إظهار الأصول المادية بقيمها التاريخية لا يخدم مستخدمي قائمة المركز المالي لأن هناك تغيرات تحدث في أسعار مختلف البنود مع مرور الزمن سواء بالزيادة أو بالنقصان.

---

(1) ــ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مرجع سابق، ص 422.

إن تجاهل طريقة التقييم على أساس التكلفة التاريخية لتغير القوة الشرائية لوحدة النقد و إظهارها في كثير من الأحيان لأسعار لا تعكس القيمة الحقيقية لعناصر الأصول دفع إلى اقتراح أسس أخرى للقياس.

2 ــ طريقة القياس على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بمستويات الأسعار:

إن ظاهرة التضخم هي حقيقة اقتصادية قائمة، فالتغير الحاصل في المستوى العام للأسعار و كذا أسعار أصول معينة يؤثر على التمثيل الصادق للقيم النقدية المقابلة لتلك الأصول و التي تظهر في قائمة المركز المالي. ففي ظل وجود تضخم يصبح فرض ثبات الوحدة النقدية غير محقق حيث تزيد القوة الشرائية لوحدة النقد في حال الانكماش و الذي يتميز بانخفاض المستوى العام للأسعار و في حال العكس أي التضخم الذي يتميز بارتفاع في المستوى العام للأسعار فإن القوة الشرائية لوحدة النقد تنخفض. و عليه و من أجل تقريب وحدة النقد من قيمتها الحقيقية تعتمد طريقة القياس على أساس تكلفة تاريخية معدلة على الأرقام القياسية.

*** مفهوم الرقم القياسي للأسعار:**

هو مؤشر إحصائي لقياس التغيرات التي تحدث في قيمة سلعة أو خدمة واحدة أو مجموعة من السلع أو الخدمات مجتمعة خلال زمن و في منطقة جغرافية معينة (بلدٌ ما)، فهو يُمكّن من تحديد القوة الشرائية للنقود في لحظة ما مقارنة بلحظة أخرى مثل مقارنة القوة الشرائية بين 01 جانفي 2000 و 01 جانفي 2001، فبافتراض أن المنشأة تحتفظ بمبلغ مليون (1.000.000) دينار جزائري في بداية السنة و كان معدل التضخم في السنة المعنية هو 10% فإن القوة الشرائية للنقود المحتفظ بها ستنخفض في نهاية السنة بقيمة مائة ألف (1.00.000) دينار جزائري لأن المنشأة ستحتاج إلى مليون و مائة ألف (1.100.000) دينار جزائري لشراء نفس السلع التي كان من الممكن شرائها بمليون (1.000.000) دينار جزائري في بداية السنة.

عند استخدام طريقة القياس على أساس التكلفة التاريخية المعدلة تصنف بنود الأصول إلى مجموعتين رئيسيتين هما:[1]

---

(1) ــ وليد ناجي الحيالي: نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 154.

أ. مجموعة البنود النقدية: و تشمل النقدية السائلة و الحقوق التعاقدية للمنشأة على الغير أو الغير عليه و المحددة بعقود ذات قيمة نقدية ثابتة مثل الاستثمارات في السندات و الأصول المتداولة (باستثناء المخزون السلعي و الاستثمارات في الأوراق المالية قصير الأجل).

ب. مجموعة البنود غير نقدية: و تشمل المخزون السلعي و الاستثمارات في الأوراق المالية قصير الأجل و الأصول طويلة الأجل.

و تجدر الإشارة هنا أن التعديل في ميزانية العام الجاري ينصب فقط على الأرقام الممثلة بقيم البنود غير النقدية، في حين تبقى البنود النقدية على حالها بالقيم التي تظهر بها في الميزانية التاريخية لذلك العام، ذلك على اعتبار أن قيم هذه البنود لا تتطلب أي تعديل نظرًا لأنها بالصورة التي تظهر بها في الميزانية التاريخية إنما تعكس تمامًا قيمتها الجارية في تاريخ الميزانية، كما تعكس أيضا التغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد لهذا التاريخ[1]

قد يكون اتجاه تغير قيمة أصل ما في نفس اتجاه تغير المستوى العام للأسعار كما قد يكون في اتجاه معاكس له، أي أنه في بعض الحالات قد يكون هناك تضخم و زيادة في المستوى العام للأسعار و لكن سعر أصل ما ينخفض بفعل العرض و الطلب و لأسباب مرتبطة بالسوق و التطورات التكنولوجية لذلك تأخذ طريقة القيمة التاريخية المعدلة في قياس الأصول بعين الاعتبار الأرقام القياسية المرتبطة بما يسمى التغير في المستويات الخاصة للأسعار.

يحدث التغير في المستوى العام للأسعار نتيجة التغير في قيمة وحدة النقد خلال فترات التضخم و الانكماش و هو يشير إلى القدرة على اقتناء سلعة أو خدمة ما مقابل مقدار معين من النقود، و للحصول على مقارنة جيدة للقوة الشرائية لوحدة النقد في تاريخين مختلفين يجب أن تتوفر نفس السلع أو الخدمات المتبادلة مقابل ذلك المقدار من النقود.

يعبر التغير في الرقم القياسي الخاص للأسعار عن أثر التغير في قيمة أصل بعينه، فهذا التغير قد يكون نتيجة للتطور التكنولوجي أو لتطور أساليب الإنتاج و التحكم في التكاليف و هذه الأسباب بدورها ستؤثر على الطلب على ذلك الأصل و بالتالي على سعره (قيمته).

---

(1) وليد ناجي الحيالي: نظرية المحاسبة، مرجع سابق ، ص 154.

يمكن القول أن التغيرات في المستويات العامة و الخاصة للأسعار قد تكون في نفس الاتجاه و قد تكون في اتجاهين متعاكسين، كما قد يكون التغير في المستويات الخاصة للأسعار بنفس نسبة التغير في المستويات العامة للأسعار أو بنسبة أكبر أو أقل و الجدول التالي يبين الحدود الفاصلة بين التغير في المستويات العامة للأسعار و المستويات الخاصة للأسعار.

الجدول رقم (01): جدول يبين التمايز بين التغير في المستويات العامة للأسعار و المستويات الخاصة للأسعار.

	التغير العام للأسعار	**التغير في الأسعار الخاصة**
طبيعة التغير	– التغير في القوة الشرائية للنقود معبر عنها في العلاقة بين النقود و مجموعة مختارة (معبرة) من السلع و الخدمات.	– تغيير في سعر سلعة معينة نتيجة تغيير أذواق المستهلكين أو التحسينات الفنية في السلع.
التأثير الجوهري	– يؤثر جوهريا على الأصول و الالتزامات النقدية و المدينين و الدائنين.	– يؤثر جوهريا على الأصول غير النقدية من أهمها: المخزون السلعي و الآلات و المعدات.
الأثر على القوائم المالية	– ينتج عنها مكاسب (خسائر) في القوة الشرائية وفق لمركز صافي الأصول النقدية. – أصول نقدية ⟵ خسائر قوة شرائية. – التزامات نقدية⟵ مكاسب قوة شرائية.	– ينتج عنها أرباح (خسائر) حيازة الأصول – أرباح (خسائر) حيازة محققة ناتجة عن ارتفاع أسعار أصول تم بيعها خلال الفترة. – أرباح (خسائر) حيازة غير محققة ناتجة من ارتفاع أسعار الأصول غير المباعة.
وسيلة التعبير	– الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار عادة ما يعبر عنه في صورة نسبة مئوية للأسعار في تاريخ معين نسبةً إلى سنة الأساس.	– الرقم القياسي لسلعة معينة. – التكلفة الجارية الاستبدالية. – صافي القيمة المحققة. – القيمة المالية للمنافع.

المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي: مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة، الدار الجامعية، ط2002 ص 84.

3 ــ طريقة القياس على أساس القيمة الجارية:

تقوم هذه الطريقة على أساس قياس القيمة الجارية الخاصة بالأصول غير النقدية و المصاريف المتعلقة بها، و تأخذ هذه الطريقة في الاعتبار كلاً من التغيرات الخاصة و العامة في مستويات الأسعار، و هي تُحدث تغييرًا في قواعد و إجراءات القياس على أساس القيمة التاريخية، كما تستخدم القيم السوقية في القياس المحاسبي بحيث يتم المحافظة على رأس المال من الناحية الاقتصادية و ليس النقدية فقط، فالقيم الجارية للأصول ستجعل قائمة المركز المالي أكثر دلالة و فائدة لمستخدمها من أجل اتخاذ قراراته. و تقترح هذه الطريقة عدة بدائل لاستبدال القيم التاريخية بالقيمة الجارية و هي:

1.3. القيمة الحالية:

يقوم هذا البديل على حساب القيمة الاقتصادية للأصل باستعمال التنبؤ بصافي الإيرادات التي سيحققها خلال حياته الإنتاجية، ثم حسم تلك الإيرادات النقدية المتوقعة وفقًا لمعدل فائدة معين، و المبلغ الناجم عن ذلك هو القيمة الحالية للأصل.

يكون تطبيق هذه الطريقة بسيطًا في حالة السندات التي تكون التدفقات النقدية المتوقعة منها شبه مؤكدة و كذلك بالنسبة للأصول المؤجرة لفترة محددة، أما بالنسبة لأصول أخرى كوسائل الإنتاج مثلاً، فيكون التنبؤ بحجم التدفقات النقدية صعبًا نوعًا ما لذلك تُستخدم بدائل أخرى غير القيمة الحالية.

و لتطبيق بديل القيمة الحالية يجب توافر أربعة شروط هي: [1]

أ –التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل.

ب– حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة من حياة الأصل.

جـ– التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحًا للاستخدام في العملية الإنتاجية.

د– اختيار معدل فائدة مناسب.

---

(1) حسين القاضي و مأمون توفيق: نظرية المحاسبة، دار الثقافة الأردن، 2001، ص 282.

2.3.صافي القيمة البيعية:

بناءًا على هذا البديل يتم إعادة تقييم سائر الأصول بقيمتها البيعية الصافية، و القيمة البيعية الصافية للأصل هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليًا إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحًا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع.

3.3. تكلفة الاستبدال:

تُمثل تكلفة الاستبدال المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود لدى المنشأة. و يعتبر بديل تكلفة الاستبدال موضوعيًا و يمكن اعتماده إلى حد بعيد من أجل تعديل البيانات الواردة في قائمة المركز المالي، و ذلك بتقييم عناصر الأصول غير النقدية على أساس تكلفتها الاستبدالية دون تعديل الأصول النقدية و دون الأخذ بعين الاعتبار الأرباح و الخسائر في الأصول النقدية الناتجة عن تغير قيمة النقود.

4 ــ طريقة القياس على أساس القيمة العادلة:

لقد تزايد اهتمام الجهات التي تضع المعايير المحاسبية على المستوى الدولي خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية بنموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يمكن أن يغطي النقائص التي تظهر في نموذج القيمة التاريخية و الذي على الرغم من موثوقية المعلومات التي يقدمها إلاّ أنّها لا تعتبر — المعلومات — ملائمة للتعبير بصدق عن الأحداث الاقتصادية، هذه الملائمة يمكن تحقيقها إلى حدّ ما عن طريق استخدام نموذج القيمة العادلة لقياس الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المنشأة، و سنعرض فيما يلي بعض من التعريفات لمفهوم القيمة العادلة:

أ. هي حسب هيئة معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB: « القيمة العادلة لأصل (أو التزام) هي المبلغ الذي يمكن أن يشترى به (أو يُتكبد) أو يباع (أو تسوية) ذلك الأصل في معاملة جارية بين أطراف متراضية أي ليس في عملية بيع جبرية أو بيع تصفية».

ب. هي حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB :« المبلغ الذي يمكن أن يتبادل به أصل ما بين مشتري و بائع يتوافر لدى كل منهما الدراية و الرغبة في إتمام الصفقة، و تتم الصفقة في إطار متوازن».

ج. القيمة السوقية العادلة هي المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة و قدرة مالية بين مشتري و بائع و ذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية[1].

د. هي السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشتري راغب في الشراء و بائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكرهًا على شراء و لا يكون الثاني مكرهًا على البيع، و أن يكون لدى كلا الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية[2].

من خلال التعاريف السابقة يمكن تحديد معالم مفهوم القيمة العادلة من خلال عنوانين عريضين هما:

أولاً: الأطراف التي تدخل في الصفقة: و يجب أن تكون هذه الأطراف منفصلة عن بعضها تمامًا أي أن أحدها لا يتميز بتبعية للآخر (البائع و المشتري) إذ يسعى كل منهما للتفاوض من أجل تحقيق أكبر منفعة و لا تكون السوق قادرة على توفير عرض للمشتري بسعر أقل كما لا تكون قادرة على توفير زبون للبائع يدفع أكثر من المبلغ الذي تمت به الصفقة.

و تبرز أهمية الانفصال بين طرفي الصفقة في تحديد مفهوم القيمة العادلة في المثال التالي، فلو افترضنا أن الشركة "أ" ستشتري قطعة أرض قيمتها الحقيقية مليون (1.000.000) دينار جزائري من الشركة "ب"، و كان المدير التنفيذي للشركة "أ" مساهمًا في رأس مال الشركة "ب" فإنه سيشتري قطعة الأرض بقيمة أكبر من قيمتها الحقيقية و ذلك بغرض تحقيق ربح شخصي من خلال حصته في الشركة "ب" و ستظهر قيمة أصول الشركة "أ" مضخمة و بقيم غير عادلة.

ثانيًا: الظروف التي تتم فيها الصفقة: و يجب أن تكون هذه الظروف عادية و تكون المعلومات المحيطة بالصفقة متاحة و شفافة بالنسبة لكلا الطرفين (البائع و المشتري). فمثلا عندما تتم الصفقة في حالة التصفية (ظرف غير عادي) يكون البائع مجبرًا على البيع و بالتالي سيقبل بالسعر حتى لو كان أقل من قيمته الحقيقية، كما أن نقص المعلومات حول مؤشرات ارتفاع أو انخفاض قيمة الأصل المراد بيعه قد يؤثر على قرار التسعير بعيدًا عن القيمة الحقيقية.

---

(1) طارق عبد العال حماد: المحاسبة عن القيمة العادلة، إصدارات جامعة عين شمس، 2003، ص 11.

(2) المرجع نفسة، ص 11.

المبحث الرابع: موقف الهيئات واضعة المعايير من القياس المحاسبي .

إن التقارير المالية التي تعدها و تنشرها المنشأة في إطار الإفصاح المحاسبي الذي تطرقنا له في الفصل السابق لا تكون ذات فائدة بل وتكون مضللة إذا كانت قيم العناصر التي تظهر فيها لا تعبر بصدق عن حقيقة هذه العناصر، وعليه، ومن أجل ضمان صدقية التقارير المالية فقد اهتمت الهيئات التي تضع معايير المحاسبة المالية على المستوى الدولي بطرق قياس العناصر التي تظهر في هذه التقارير و حاولت حصرها من أجل تقليل الاختلافات بشكل يسمح بقراءة صحيحة للمركز المالي و أداء المنشأة حقوق المالكين فيها. و سنعر ض فيما يلي موقف أهم مجمعين لوضع المعايير المحاسبية وهما FASB و IASB .

أولًا: القياس المحاسبي من منظور FASB .

تناول مجلس معايير المحاسبة المالية مسألة القياس المحاسبي في بيان مفاهيم الحاسبة المالية SFACs05 المعنون بـــ " الاعتراف و القياس في القوائم المالية في المنشئات الهادفة للربح "، ففي الفقرة 63 من هذا البيان يشترط في الاعتراف بعناصر القوائم المالية الخصائص التالية:

ـــ استيفاء العنصر للتعريف الوارد في SFACs 06 المعنون بـــ ""عناصر القوائم المالية " .

ـــ قابلية العنصر للقياس بموثوقية .

ـــ قدرة المعلومات الواردة حول العنصر على التأثير على قرار المستخدم (الملائمة).

ـــ المعلومات الواردة حول العنصر معبرة بصدق و قابلة للتحقق و حيادية (الموثوقية) .

وتخضع هذه الخصائص الأربع لقيدي التكلفة/منفعة و الأهمية النسبية إذ لا يتم الاعتراف بالعنصر في القوائم المالية إذا كانت تكلفة معلومة المرتبطة به أكبر من المنفعة المنتظرة منها، كما لا يتم الاعتراف بالعنصر إذا لم يكن ذا أهمية نسبية .

من هنا نلاحظ أن FASB جعل قابلية القياس أحد الشروط الأساسية لإظهار العناصر في القوائم المالية كما أكد على ضرورة قياس الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية بطريقة قياس ملائمة (الفقرة 65 من نفس البيان) حيث تختلف بدائل القياس باختلاف طبيعة العناصر و كذا ملائم و موثوقية البديل المستخدم (الفقرة 66 من نفس البيان) .

يضع SFACs 06 خمسة بدائل للقياس كما هو وارد في الفقرة 67 منه، وهذه البدائل هي:

أ.التكلفة التاريخية Histirical cost: تظهر الممتلكات و التجهيزات و جل عناصر المخزون بتكلفتها التاريخية و المتمثلة في النقدية المدفوعة أو ما يعادلها لاكتساب الأصل والمعدل عادةً بعد الاكتساب بالإهتلاك و المخصصات الأخرى.

ب.التكلفة الحالية Current cost: تظهر بعض عناصر المخزون بتكلفتها الحالية (تكلفة الاستبدال) و المتمثلة في النقدية أو ما يعادلها الواجب دفعها لاكتساب الأصل أو أصل مشابه في الوقت الحالي .

ج.القيمة السوقية الحالية Current market value : تظهر بعض الاستثمارات في الأوراق المالية بقيمتها السوقية الحالية و المتمثلة في النقدية أو ما يعادلها و الممكن قبضها من بيع الأصل في الوقت الحالي.

د.القيمة الصافية القابلة للتحقق Net realisable value : تظهر الذمم قصيرة الأجل و بعض عناصر المخزون بقيمتها الصافية القابلة للتحصيل و المتمثلة في مبلغ النقدية أو ما يعادلها غير المخصوم المتوقع أن يبادل به أصل مطروحًا منه التكاليف المباشرة .

ه.القيمة المحينة للتدفقات المستقبلية Discounted value of future cash flows:تظهر الذمم المدينة طويلة الأجل بقيمتها المحينة (مخصومة وفقًا لمعدل الفائدة التاريخي) و المتمثلة في القيمة المحينة للتدفقات النقدية الداخلة المتوقع أن يبادل بها أصل مطروحًا منها القيمة المحينة للتدفقات النقدية الخارجة حتى نقطة المبادلة .

يشير SFACs06 في الفقرة 69 منه إلى أن بديل التكلفة التاريخية يعتبر الأكثر استخدامًا في قياس عناصر القوائم المالية في الوقت الحالي، لأنه الأكثر ملائمةً لقياس معظم عناصر الأصول لكنه لا يعتبر ملائمًا بالنسبة لقياس عدد من عناصر الأصول الأخرى، لذلك يجب الاستمرار في استخدام البدائل سابقة الذكر مع توسيع النقاش حول استخدام هذه البدائل في الحالات الخاصة .

أما فيما يخص القيمة العادلة فقد أصدر FASB المعيار رقم 157 بعنوان"قياس القيمة العادلة" أين عرف القيمة العادلة على أنها السعر الذي يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لتسوية التزام بين أطراف يتوافر لديها الدراية والرغبة في التعامل على أسس تجارية و ليست خاضعة للإجبار بيعًا أو شراءً. و وضع المعيار 157 ثلاثة مستويات ترتبط بدقة قياس القيمة العادلة حيث يكون المستوى الأول الأكثر دقةً يليه المستوى الثاني فالثالث الأقل دقةً و ذلك انطلاقا من قدرة السوق على توفير المعلومات التي على أساسها تحدد القيمة العادلة. هذا و حدد نفس المعيار متطلبات الإفصاح الخاص بالقيمة العادلة .

ثانيًا: القياس المحاسبي من منظور IASB .

يشير الإطار التصوري لـــ IASB في الفقرة 86 منه إلى شرط من شروط الاعتراف بعناصر القوائم المالية و هو أن تكون للنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل موثوق كما هو مبين في خاصية الموثوقية للمعلومة المالية، وفي بعض الحالات فإن اللجوء إلى التقدير العقلاني (L'éstimation raisonnable) لتكلفة أو قيمة أحد عناصر القوائم المالية لا يحد من موثوقية القياس في حين أنه إذا تعذر التقدير العقلاني للتكلفة أو القيمة فلا يتم إظهار العنصر ضمن القوائم المالية .

في الفقرة 99 من الإطار التصوري يعرف القياس على أنه السيرورة التي تهدف إلى تحديد المبالغ النقدية المقابلة للعناصر التي تسجل في القوائم المالية.وهناك أربعة بدائل (فروض conventions) تستخدم في عملية القياس المحاسبي هي:

أ.التكلفة التاريخية: حيث تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما يعادلها المدفوعة لاقتنائها أو بالقيمة العادلة للمقابل المقدم نظير اكتساب الأصل في تاريخ الاقتناء.

ب.التكلفة الجارية: حيث تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما يعادلها الواجب دفعها في حال اقتناء نفس الأصل أو أصل مشابه في الوقت الحالي.

ج.قيمة التحقق (valeur de réalisation) : حيث تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما يعادلها الممكن الحصول عليه من عملية بيع عادية للأصل في الوقت الحالي .

د.القيمة المحينة: حيث تسجل الأصول بالقيمة الحالية (مخصومة) للتدفقات النقدية الصافية التي يولدها الأصل في إطار نشاطه العادي .

أما فيما يخص القيمة العادلة فقد، فقد أصدر IASB المعيار IFRS 13 في ماي 2011 بعنوان"قياس القيمة العادلة Fair value measurement" الذي سيكون ساريًا ابتداءً من 01 جانفي2013. في هذا المعيار عرف IASB القيمة العادلة على أنها السعر الممكن استلامه لقاء بيع أصل أو دفعه لتسوية التزام في عملية تبادل عادية Orderly transaction بين أطراف مشاركة في السوق و ذلك في تاريخ القيـــــاس. و كان هذا المعيار متوافقًا إلى حدٍّ بعيد مع SFAS 157 من حيث تعريف القيمة العادلة ومستويات قياسها و متطلبات الإفصاح المتعلقة بها.

خاتمة الفصل:

لقد أثبتت الممارسة المحاسبية أن اعتماد نموذج التكلفة التاريخية كأداة لقياس الأصول و عرضها في قائمة المركز المالي لا يخدم في كثير من الأحيان أهداف المحاسبة في إنتاج معلومات مفيدة لمستخدمي هذه القائمة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، على الرغم من أن نموذج التكلفة التاريخية يعتبر الأكثر موثوقية في عرض البيانات المحاسبية من حيث قياس الأصول بسعرها الحقيقي عند اقتناءها إلا أن درجة ملائمة هذا النموذج تعتبر ضعيفة من حيث توفير المعلومات القادرة على توجيه قرارات المستخدمين في الاتجاه الأمثل. و عليه فقد اتجه المحاسبون إلى نماذج أخرى توفر درجة أعلى من الملائمة لقياس الأصول و عرضها بطريقة تعكس القيم الحالية أو الجارية من خلال أسعارها السوقية أو قيمة التدفقات النقدية المتوقعة من استخدامها. و لعل أكثر النماذج المقترحة لتعديل نموذج التكلفة التاريخية جدلاً هو نموذج القيمة العادلة الذي على الرغم من توفيره لدرجة عالية من الملائمة إلا أنه لا يوفر الدرجة المطلوبة من موثوقية القيم المعروضة على أساس هذا النموذج.

بما أنه لا يمكن الاستغناء عن أيٍ من خاصية الموثوقية و الملائمة في عرض المعلومات المحاسبية فإنه من الضروري قياس مختلف بنود الأصول كلٌ حسب نموذج خاص به (التكلفة التاريخية أو التكلفة التاريخية المعدلة) بشكل يفيد مستخدم قائمة المركز المالي في اتخاذ قراراته كما يجب التوسع في الإفصاح المحاسبي فيما يخص طرق القياس حتى يتاح لهذا المستخدم الوصول للمعلومة المحاسبية و فهمها في وقتها المناسب.

الفصـل الثالث

القياس المحاسبي للأصول وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS /IFRS)

مقدمة الفصل :

لقد أدى التحايل في استخدام القياس المحاسبي للأصول من طرف المحاسبين في بداية القرن الماضي إلى الإضرار بمصالح مستخدمي القوائم المالية خاصة منها قائمة المركز المالي (المساهمين ، الدائنين، ....). و هذا ما دفع بالاتحادات المهنية المحاسبية على المستوى العالمي إلى تكثيف جهودها لوضع إطار مناسب يقلص إلى أكبر حد ممكن من هذا التحايل، ويجعل مبالغ البنود الظاهرة في قائمة المركز المالي (الأصول) معبرة بصدق عن قيمتها الحقيقية ، والتي تساعد مستخدم هذه القائمة في اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة , فعكفت هذه الاتحادات المهنية على وضع ضوابط لقياس الأصول من خلال وضع معايير تسمح بقياس موضوعي وملائم . وسنأخذ من بين هذه المجمعات المهنية كأساس لدراساتنا في هذا الفصل هيئة معايير المحاسبة الدولية من أجل معرفة نظرتها لقياس أصول المنشآت، و ذلك بمحاولة التوسع فيما تطرقنا إليه في الفصل السابق حول بدائل القياس التي يسمح بها الإطار التصوري لـــ IASB لإظهار الأصول في قائمة المركز المالي من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : آلية إصدار المعايير من طرفIASB .

المبحث الثاني : القياس المحاسبي للأصول .

أولًا:الأصول غير الملموسة.

ثانيًا:الأصول الملموسة (المادية) .

ثالثًا:الأصول المالية.

المبحث الثالث : الانخفاض في قيمة الأصول و متطلبات الإفصاح الخاصة به .

المبحث الرابع : متطلبات الإفصاح الخاصة بالقياس المحاسبي للأصول .

المبحث الأول : آلية إصدار المعايير من طرف IASB .

ينبثق مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عن اللجنة التأسيسية لمعايير المحاسبة الدولية IASCF هذه الأخيرة شكلت من طرف هيئات تعمل في مجال المحاسبة، وهي عبارة عن تنظيم مستقل لا يهدف للربح و يعمل على إعداد معايير محاسبية تضمن جودة التقارير المالية من حيث مساعدة مستخدميها على اتخاذ قراراتهم. ويشجع على تعميم استعمال هذه المعايير على المستوى الدولي، كما يعمل على مساعدة الهيئات المحاسبية على المستوى المحلي على تطوير المعايير الخاصة بها و مقاربتها مع المعايير المحاسبية الدولية. و تتشكل مما يعرف بالإداريين (Trustees) و عددهم 19 عضوًا ينتمون لمختلف قارات العالم و يعينون لمدة ثلاث سنوات، و تتمثل مهامهم في البحث عن مصادر تمويل IASCF و تعيين أعضاء كل من :

مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC و المجلس الاستشاري للمعاييرSAC .

يتكونIASB من 14 عضو من ذوي الخبرة في مجال التدقيق و إعداد القوائم المالية و يكون واحد منهم على الأقل ذو تأهيل أكاديمي. يتولى المجلس إعداد و تطوير و تحسين معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS و يجري سبرًا للآراء حول المواضيع المحاسبية المطروحة للنقاش و يدرس المقترحات المتعلقة بحل المشكلات المحاسبية، كما يجري دراسات حول مدى تطبيق المعايير على المستوى الدولي. ويتبع المجلس الخطوات التالية لإصدار معايير الإبلاغ المالي:[1]

1. استشارة لجنة تفسيرات المعايير حول جدول أعمال IASB .
2. نشر مسودة لإجراء سبر آراء بعد موافقة 09 أعضاء على الأقل من IASB .
3. دراسة كل المقترحات المتأتية من عملية سبر الآراء .
4. اعتماد المعيار بعد موافقة 09 أعضاء على الأقل من IASB .

أما IFRIC فتتكون من 12 عضوًا، و تتمثل مهمتها في إعطاء التفسيرات اللازمة للمعايير التي يصدرها IASB، وقد أصدرت 34 تفسيرًا للمعايير[2].

أما SAC فيتكون من 30 عض، ومهمته تقديم الاستشارة لكل من IASB و IFRIC .

---

[1].WOLFGANG DICK ET FRANK MISSONIER: comptabilité financière en IFRS,2006,PEARSON EDITION,France.P315 .

[2].خالد جمال الجعارات:معايير التقارير المالية الدولية،إثراء للنشر و التوزيع، 2008، ص545 .

المبحث الثاني : القياس المحاسبي للأصول :

إن اختلاف طبيعة بنود الأصول تجعل من عملية قياسها بطريقة موحدة وفقًا لأحد بدائل القياس التي تطرقنا لها في الفصل السابق أمرًا صعبًا بل و غير ملائم لرغبة المستخدمين لقائمة المركز المالي في قراءة الوضعية المالية للمنشأة قراءةً صحيحة من أجل اتخاذ قراراته المرتبطة بالاستثمار و الإقراض و الضريبة و غيرها، كما أن تعدد البدائل المتاحة لقياس الأصول يتيح لمعدي القوائم المالية نشر معلومات قد تكون غير موضوعية و بالتالي مضللة. من هذا المنطلق، أصدرIASB معايير خاصة بكل مجموعة من مجموعات الأصول على اختلاف طبيعتها و حدد في هذه المعايير الطرق الممكن استخدامها لقياس كل مجموعة و كذا المعلومات الواجب الإفصاح عنها حول عملية القياس و ذلك حتى تكون قائمة المركز المالي أداة مفيدة لتصوير الوضعية المالية للمنشأة بعيدًا عن كل غموض أو تضليل بخصوص قيم أصولها. وفيما يلي سنتناول جملةً المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن IASB و التي تحدد قواعد الاعتراف و القياس للأصول، حيث خصص المجلس معيارًا لكل مجموعة مختلفة في طبيعتها وسنركز على ما جاءت به هذه المعايير في مجال القياس دون الخوض كثيرًا في ما تعلق بالاعتراف .

أولًا: الأصول المعنوية .

لقد عرف معيار المحاسبة الدولية رقم 38 (IAS 38):الأصول غير الملموسة ، الأصل غير المعنوي على أنه أصل غير نقدي قابل للتحديد لكن ليس له وجود مادي , ويجب أن يتوفر فيه شرطان هما :

1 - سيطرة المنشأة عليه نتيجة لأحداث سابقة مثل الشراء , أو التطوير الداخلي

2 - يتوقع أن تحصل المنشأة نتيجة اقتنائه أو استخدامه على منافع اقتصادية ممثلة في تدفقات نقدية مستقبلية .

وتكمن أهمية الأصول غير الملموسة بالنسبة للعديد من المنشآت في كونها موردا ضروريا لتوليد الإيرادات فالسمعة مثلا والعلامة التجارية قد تشكل حيزا كبيرا من أصول منشآت ضخمة ذات امتداد عالمي , كما هو الحال بالنسبة لميكروسفت أو كوكا كولا أو سلاسل الفنادق الفخمة ذات السمعة العالمية , فأصولها غير الملموسة تضمن لها حصة سوقية معتبرة مما يساهم بشكل كبير إن لم نقل كلي في توليد إيراداتها .

إن ما يهمنا في دراستنا هذه هو الكيفية التي تعاملت بها هيئة معايير المحاسبة الدولية مع قياس الأصول غير الملموسة بشكل يضمن التمثيل الصادق للمركز المالي للمنشأة . خاصة منها تلك التي تظهر ميزانيتها أرقاما كبيرة لهذه الأصول . وقبل التطرق إلى قياس الأصول غير الملموسة يجب الإشارة إلى إشكالية

الاعتراف بها , فمعيار المحاسبة الدولي رقم 38 يمنع الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا غير أن نفس المعيار يسمح بالاعتراف بتلك الأصول المطورة ذاتيا والتي يمكن قياس تكاليفها بموثوقية والقابلة للتحديد والتميز عن الأصول الأخرى والتي من المتوقع أن يتحقق منها منافع اقتصادية مستقبلية .

أ.القياس المبدئي (الأولي) للأصول غير الملموسة

يتم الاعتراف بأصل غير ملموس (إظهاره في القوائم المالية) بعدة طرق منها الشراء بشكل منفصل أو كجزء من اندماج الأعمال أو التطوير الذاتي أو التبادل .

1 - شراء أصول غير ملموسة :

تقاس الأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفصل بتكلفتها , وتشمل التكلفة ما يلي :

- سعر الشراء بما في ذلك رسوم الإستراد وضرائب الشراء غير المسترجعة مطروحا منها الخصومات والحسومات التجارية .
- التكلفة المرتبطة مباشرة بتهيئة الأصل للاستخدام .

أما التكاليف التي لا تدخل في قيمة الأصل غير الملموس (لا ترسمل) فهي :

- التكاليف الإضافية الناجمة عن شراء الأصل مع التسديد الآجل , فالزيادة عن السعر النقدي ضمن شروط الدفع العادية تعتبر تكاليف وتسجل في قائمة الدخل .
- مصاريف الدعاية والإعلان .
- التكاليف الإدارية .
- التكاليف المتكبدة بعد وضع الأصل حيز الاستخدام .

2- قياس أصل غير ملموس مكتسب من خلال اندماج العمال :

ينص معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03 (IFRS 03) على أن تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم اكتسابه كجزء من اندماج الأعمال تقاس بالقيمة العادلة له في تاريخ الشراء .

ينتج عن اندماج الأعمال أصل غير ملموس اذا كانت القيمة العادلة لصافي الأصول أصغر من تكلفة الشراء ، ويسمى هذا الأصل غير الملموس بالشهرة "good will" تعترف به المنشأة الدامجة (المشترية) . ويقاس مبدئيا بالفرق بين تكلفة الشراء و صافي أصول المنشأة المندمجة (المشتراة) .

اذا كانت تكلفة الشراء أصغر من القيمة العادلة لصافي أصول المنشـأة المندمجـة (المشتراة)

ينتج عن عملية الاندماج شهرة سالبة " Bad will " اذا كانت تكلفة الشراء أصغر من القيمة العادلة لصافي الأصول وتعالجها المنشأة الدامجة (المشترية) كإيراد يقفل في قائمة الدخل مباشرة .

تقاس الشهرة الموجبة قياسا لاحقا بعد الاعتراف المبدئي بتاريخ إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها مجمع خسائر التدني في القيمة ، و تخضع الشهرة لاختبار تدني القيمة عند تاريخ إعداد القوائم المالية ، و اذا كانت هناك مؤشرات لانخفاض قيمتها تعترف المنشأة بخسارة تدني قيمة الشهرة و تقفل في قائمة الدخل ، ويمنع معيار المحاسبة الدولي رقم 36 (IAS) : " الانخفاض في قيمة الأصول " استعادة خسارة التدني في قيمة الشهرة في الفترات اللاحقة التي تظهر فيها زيادة في قيمة الشهرة ، فمثلا إذا انخفضت قيمة الشهرة من 100.000 دج في السنة X إلى 80.000.00 دج في السنة X+1، ثم أظهرت اختبارات التدني عند إعداد القوائم المالية للسنة X + 2 أن قيمة الشهرة أصبحت 120.000.00 دج فانه يجب على المنشأة عدم زيادة قيمة الشهرة في قائمة المركز المالي للسنة X+2 و إظهارها بقيمة 80.000.00 دج .

3- قياس أصل غير ملموس مكتسب بمبادلته بأصل آخر :

يقاس الأصل في هذه الحالة بقيمته العادلة إلا في الحالات التالية :

أ - إذا كانت عملية التبادل تفتقد للجوهر التجاري , كأن تكون العملية بين منشأة وأخرى تابعة لها لإنقاذها من الإفلاس مثلا .

ب -إذا كان لا يمكن قياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية .

وفي الحالتين السابقتين يجب قياس الأصل غير الملموس بالقيمة الدفترية .

4- قياس أصل غير ملموس مطور داخل المنشأة :

تعمل المنشأة على خلق أصول غير ملموسة تكون موردا هاما لها من أجل تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية , كأن تعمل على تطوير تقنية إنتاج جديدة , ومن أجل ذلك تكلف مجموعة عمل تنطلق في عمليات البحث. التي تمثل مرحلة أولى تجتهد خلالها مجموعة العمل في البحث عن البدائل والأنظمة الكفيلة بتطبيق تقنية الإنتاج المراد الوصول إليها .

إن التكاليف المتكبدة خلال المرحلة الأولى (مرحلة البحث) تعتبر مصاريف وتضمن في قائمة الدخل. ولا يمكن الاعتراف بهذه المصاريف كأصل غير ملموس إلا إذا استطاعت المنشأة إثبات الانتهاء من مرحلة البحث والدخول في مرحلة التطوير. هذه الأخيرة (مرحلة التطوير) تبدأ بوجود المؤشرات التالية :

- الجدوى الفنية لاستكمال الأصل غير الملموس . بحيث يصبح جاهزا للاستخدام أو البيع .
- قدرة المنشأة على استخدام أو بيع الأصل غي ملموس .
- القدرة على قياس النفقات خلال مرحلة التطوير بشكل موثوق .

وتشمل تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلي ـــا والذي أستوفى تعريف الأصل غير الملموس كافة النفقات الضرورية لتطويره . ومن أمثلة هذه النفقات :

- تكلفة المواد والخدمات المستخدمة لإكمال الأصل غير الملموس
- الرواتب والأجور المرتبطة مباشرة بالأصل غير الملموس .
- رسوم تسجيل الحقوق القانونية (تسجيل براءة الاختراع) .

ولا يدخل في تكلفة الأصل غير الملموس المط ـــور داخليا المصاريف المتعلقة بتدريب المستخدمي ـــن لتشغيل الأصل غير الملموس وتكاليف البيع والمصاريف الإدارية والمصاريف العامة الثابتة .

ب. القياس اللاحق للأصل غير الملموس

يفرض معيار المحاسبة الدولي رقم 38(IAS) "الأصول غير الملموسة "بعد القياس الأولي قياسا لاحقا للأصل غير الملموس وذلك بإتباع إحدى الطريقتين[1]:

1-طريقة التكلفة:

يسجل بموجبها الأصل غير الملموس عند إعداد القوائم المالية بتكلفته مطروحا منها متراكم الإطفاء و مجمع خسائر انخفاض القيمة .

---

[1].http://www.cga-pdnet.org/nonverifiableproducts/articlepublication/IFRS_F/IAS_38_F.pdf

2-طريقة إعادة التقييم :

يسجل بموجب هذه الطريقة الأصل غير الملموس بقيمته العادلة مطروحا منها متراكم الإطفاء وخسائر انخفاض القيمة . وتقاس هنا القيمة العادلة من خلال سوق نشط وجوبا .وإذا كان من غير الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل غير الملموس نظرا لعدم وجود سوق نشط فانه يسجل وفقا لطريقة التكلفة.

يضع معيار المحاسبة الدولي رقم 38 جملة من المتطلبات من أجل تطبيق طريقة إعادة التقييم في القياس اللاحق للأصول غير الملموسة والتي من بينها أنه يجب التعامل مع الفئة التي ينتمي إليها الأصل غير الملموس المعاد تقييمه بهذه الطريقة أي يجب تطبيق طريقة إعادة التقييم على كامل الفئة كما أنه يجب الاعتراف بالزيادة في قيمة الأصل غير الملموس المعاد تقييمه ضمن حقوق الملكية في بند " فائض إعادة التقييم " و إذا حدث انخفاض لاحق في قيمة نفس الأصل يجعل بند " فائض إعادة التقييم " مدينا بحيث لا يتجاوز المبلغ رصيد فائض إعادة التقييم.

في الحالة التي تنخفض فيها قيمة الأصل غير الملموس المعاد تقييمه يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في بيان الدخل وهذا بعد استنفاذ رصيد فائض إعادة التقييم ، وإذا حدث ارتفاع لاحق في قيمة نفس الأصل تسجل زيادة في قيمة الأصل و الاعتراف بأرباح استعادة خسارة التدني التي حدثت في الفترات السابقة .

ج. إطفاء الأصل غير الملموس

تتوقف قابلية إطفاء الاصل غير الملموس على القدرة على تحديد عمره الإنتاجي أو معرفة الفترة المحددة للاستفادة منه واستخدامه ، فمثلا يمكن معرفة مدة ترخيص استغلال علامة تجارية معينة من خلال عقد يبين الفترة التي يسمح للمنشأة باستغلال العلامة فيها . بينما لا يمكن معرفة العمر الإنتاجي لبراءة اختراع اشترتها المنشأة.

عندما يختلف العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس عن عمره القانوني يتم اعتماد العمر الأقل من أجل حساب أقساط الإطفاء السنوية.

يبدأ إطفاء الأصل غير الملموس عندما يكون جاهزًا للاستخدام و يتوقف عندما يتم إلغاء الاعتراف به أو يصنف على أنه محتفظ به لأجل البيع وفقا لمعيار الإبلاغ المالي رقم 05 : "الأصول غير المتداولة

المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة[1].

تتم مراجعة طريقة الإطفاء سنويا نتيجة إعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس.

ثانيًا: الأصول المادية .

أ. الأصول المادية طويلة الأجل :

الاصول المادية طويلة الاجل :هي تلك الاصول التي لها وجود مادي وتقدم منافع اقتصادية للمنشاة عن طريق استخدامها لفترة تزيد عن السنة وتمتلكها المنشأة لاستخدامها في عملياتها التشغيلية و ليس من أجل المتاجرة [2] وقد عالج معيار المحاسبة الدولي رقم 16 :« الممتلكات والمصانع و المعدات» قياس هذه الأصول .

1. القياس المبدئي (الأولى) للأصول المادية طويلة الاجل :

تسجل الاصول المادية طويلة الاجل عند تملكها بالتكلفة , ويقصد بالتكلفة جميع التكاليف الضرورية التي تسمح بوضع الاصل حيز الاستخدام وتتضمن التكلفة العناصر التالية :

* ثمن الشراء مخصوما منه الخصومات التجارية .

*الرسوم الجمركية والضرائب غير المسترجعة

*تكلفة تهيئة مكان وضع الأصل

* تكاليف الشحن والتنزيل والتركيب .

* أتعاب المهندسين المرتبطة بالأصل

* تكلفة المواد المستخدمة لتجريب الأصل على أن تنزل قيمة متحصلات بيع الإنتاج التجريبي من قيمة الأصل .

* التكلفة المقدرة لإزالة الأصل عند نهاية عمره الإنتاجي وتكاليف إعادة الموقع إلى وضعه الطبيعي.

* تكاليف الاقتراض إذا كان من المحتمل أن تعود بمنافع اقتصادية مستقبلية (من خلال الأصل) وإذا كان ممكنا قياسها بشكل موثوق كما هو منصوص عليه في معيار المحاسبة الدولي رقم 23 "تكاليف الاقتراض" و في الحالة التي تتملك فيها المنشأة أصلا ماديا طويل الأجل بمبادلته بأصل آخر

---

[1]. **محمد أبو نصار,جمعة حميدات, معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية,مرجع سابق,ص620**

[2].**رضوان حلوة حنان-نزار فليح البلداوي, مبادئ المحاسبة المالية,إثراء للنشر و التوزيع,عمان2009 ,ص255** .

فإنها تسجله بقيمته العادلة .وإذا كان من غير الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل المستلم فإنه يسجل بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه والمساوية لتكلفته مطروحا منها الإهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة .

وفي حالة تصريع الأصل المادي طويل الأجل داخليا ضمن العمليات العادية للمنشاة ،فإن قيمته تحدد بنفس الأسس المستخدمة لتحديد قيمة المخزون [1] وهذا ما سنتطوله لاحقا عندما نتطرق لقياس الأصول المادية قصيرة الأجل .

وفي حالة حصول المنشأة على إعانات حكومية متعلقة بالأصول المادية طويلة الأجل ،فإنه يجب تخفيض قيمة الأصل المعني بمقدار تلك الإعانات .

2.القياس اللاحق للأصول المادية طويلة اللأجل :

يسمح معيار المحاسبة الدولي رقم 16:" الممتلكات والمصانع والمعدات ".إتباع إحدى الطريقتين :

1.2-طريقة التكلفة :

بموجب هذه الطريقة يسجل الأصل المادي طويل الأجل عند إعداد القوائم المالية بتكلفته مطروحا منها الإهتلاك المتراكم و متراكم خسائر انخفاض القيمة .

2.2- طريقة إعادة التقييم :

يسجل بموجب هذه الطريقة الأصل المادي طويل الأجل بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها الإهتلاك المتراكم ومتراكم خسائر انخفاض القيمة .وإذا كان من غير الممكن قياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق فإنه يجب قياس قيمته بطريقة التدفقات النقدية المستقبلية أو طريقة القيمة الاستبدالية بعد الإهتلاك .

و يضع معيار المحاسبة الدولي رقم 16:"الممتلكات والمصانع والمعدات "جملة من المتطلبات من أجل تطبيق طريقة إعادة التقييم في القياس اللاحق للأصول المادية طويلة الأجل والتي من بينها أنه إذا اختارت المنشأة إحدى الطريقتين للقياس فإنها ملزمة بتطبيقها على كافة بنود فئة الممتلكات و المصانع والمعدات .

([1]) **http://www.cga-pdnet.org/nonverifiableproducts/articlepublication/IFRS_F/IAS_16_F.pdf**

و بموجب طريقة إعادة التقييم فإن المنشأة ملزمة بتسجيل الزيادة التي تحدث في قيمة الأصل المادي طويل الأجل بعد إعادة تقييمه ضمن حقوق الملكية في بند :"فائض إعادة التقييم "،وإذا كان هناك تسجيل سابق الانخفاض في قيمة نفس الأصل معترف به كصروف ،فإن الزيادة في هذه الحالة تسجل كإيراد في حدود ما تم تسجيله سابقا كصروف .

وإذا نتج عن إعادة التقييم انخفاض في قيمة الأصل المادي طويل الأجل ،يسجل مبلغ الانخفاض كمصروف وفي حالة وجود فائض إعادة تقييم مسجل سابقا لنفس الأصل فإن القيمة العادلة لذلك الأصل تخفض في حدود قيمة فائض إعادة التقييم .

لا يمكن بأي حال من الأحوال تحويل رصيد فائض إعادة التقييم إلى بيان الدخل ،ويمكن تحويل هذا الرصيد لبند الأرباح المحتجزة[1].

3.إهتلاك الأصول المادية طويلة الأجل

يفرض معيار المحاسبة الدولي رقم 16:"الممتلكات والمصانع والمعدات "تحديد مبالغ الإهتلاك لأجزاء نفس الأصل ذات العمر الإنتاجي المختلف بشكل مستقل ،مع ضرورة مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية للأصل بشكل دوري، وفي حالة وجود تغير في العمر الإنتاجي لأصل ما وجب معالجة ذلك وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 08:" السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية ،والأخطاء " والذي ينص على وجوب تعديل أقساط الإهتلاك للفترة الحالية والفترات اللاحقة مع عدم إجراء أي تعديل على إهتلاك الفترات السابقة .

يتحدد العمر الإنتاجي للأصل المادي طويل الأجل بناءً على المنفعة المتوقعة منه من طرف المنشأة وفي حال قررت هذه الأخيرة التخلص من الأصل بعد إستهلاك جزء من المنافع الاقتصادية المتوقعة منه وخلال فترة تختلف عن عمره الإنتاجي فإنه من الواجب اهتلاك الأصل وفقا للفترة الأقل وتفصل قيمة المباني عن قيمة الأراضي المشيدة فوقها ،وتهتلك المباني فقط .

قد يكون العمر الاقتصادي للأصل أطول من عمره الإنتاجي ، هذا الأخير يتحدد من خلال طاقته الإنتاجية أو التدفقات النقدية التي سيعود بها على المنشأة وعليه فإن الإهتلاك يحسب على مبلغ تكلفة الأصل مطروحا منها قيمة الخردة المتوقعة .

---

[1].محمد أبو نصار،جعة حميدات ،معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ،مرجع سابق ،ص263

يتوقف احتساب إهتلاك أصل مادي طويل الأجل عند إلغاء الاعتراف به أو عند تصنيفه على أنه محتفظ به من أجل البيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 05:" الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة" ،ولا يتوقف احتساب إهتلاك الأصل حتى لو كان هناك توقف أو تراجع في معدل استخدام الأصل لأن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة منه لا تستهلك فقط من خلال الاستخدام ولكن أيضا من خلال التقادم ،إلا إذا كانت طريقة الإهتلاك المتبعة هي طريقة وحدات الإنتاج.

ب. الأصول المادية قصيرة الأجل :

يقصد بالأصول المادية قصيرة الأجل تلك الأصول التي لها وجود مادي و تقدم منافع اقتصادية للمنشأة عن طريق استخدامها في فترة تقل عن سنة ، و سنتناول في هذا المطلب قياس المخزون و الذي خصصت له هيئة معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي رقم 02 (IAS 02) :" المخزون".

يعرف المخزون على أنه مجموعة السلع التي تشتريها المنشأة بهدف بيعها و تصنيعها في دورة النشاط العادي (خلال السنة) ويتشكل المخزون في المنشأة التجارية من عنصر واحد هو البضاعة الموجهة للبيع أما في المنشأة الصناعية فهو يتشكل من المواد الخام المستعملة في عملية التصنيع و المنتوج نصف المصنع (ما زال تحت التشغيل عند إعداد القوائم المالية) و المنتوج تام الصنع.

لقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 (IAS 02) : " المخزون " على ضرورة احتساب جميع التكاليف المنفقة من أجل جعل المخزون جاهزا للبيع ، سواء كانت المنشأة تجارية أو صناعية ،و عليه فقد حدد المعيار مرحلتين لاحتساب النفقات في تكلفة المخزون حسب كل مرحلة و هما :

1 - **مرحلة الشراء و توصيل المخزون .**

في هذه المرحلة تتضمن تكلفة المخزون ثمن الشراء مطروحا منه الخصوم التجارية و المردودات بالإضافة إلى الرسوم الجمركية و كافة الضرائب غير المسترجعة و كذا مصاريف النقل و التحميل و التنزيل و كل المصاريف المباشرة (المرتبطة مباشرة بعملية الشراء).

2 - **مرحلة التصنيع :**

تخص هذه المرحلة تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع أو نصف مصنعة و تتضمن قيمة المخزون في هذه المرحلة ما يلي:

- التكاليف الصناعية المباشرة الثابتة و هي تلك التي لا تتغير بتغيير حجم الإنتاج.
- التكاليف الصناعية المباشرة المتغيرة و هي تلك التي تتناسب طردا مع حجم الإنتاج مثل تكلفة المواد الأولية المباشرة .

- التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة و هي التي لا يمكن ربطها مباشرة بمنتج محدد و لا تتغير بتغير حجم الإنتاج مثل راتب مدير المنشأة .
- التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة و هي التي لا يمكن ربطها مباشرة بمنتج محدد، و تتناسب طردا مع حجم الإنتاج مثل تكلفة المواد الأولية غير المباشرة .

لقد أشار المعيار الدولي رقم 02 (IAS 02) :"المخزون" إلى الحالة التي لا يمكن فيها ربط التكاليف بمنتج معين عند تصنيع عدة منتجات في عملية واحدة ، حيث أجاز توزيع تكاليف العملية على المنتجات بطريقة منطقية كاستخدام طريقة القيمة البيعية المقدرة لكل منتج كأساس للتوزيع.
في حالة وجود منتجات ثانوية ذات قيمة متدنية (ليس لها أهمية نسبية) فإن المنشأة تقوم بتقدي ر قيمتها القابلة للتحصيل و تطرحها من تكلفة المنتجات الرئيسية.
اما النفقات التي لا يمكن احتسابها في تكلفة المخزون فتتمثل في:

- ✓ التلف غير العادي كذلك الناتج عن عدم احترام معايير التخزين أما التلف العادي فيحسب ضمن تكلفة المخزون .
- ✓ تكاليف التخزين إلا إذا تعلق الأمر بمرحلة ضرورية من الانتاج.
- ✓ المصاريف الادارية التي لا يمكن ربطها مباشرة بالمخزون .
- ✓ الفروقات الناتجة عن تغيير سعر صرف العملة لتسديد آجل لعملية شراء بضاعة أو مواد أولية .
- ✓ تكاليف الاقتراض المتعلقة بشراء المخزون المرتبطة بتأخير التسديد عن الآجال العادية .

و فيما يتعلق بطرق تحديد تكلفة المخزون فقد نص معيار المحاسبة الدولي رقم 02 (IAS 02.) :

"المخزون " على ضرورة إتباع طريقة الحصر الفعلي [1] و التي تتضمن حصر العناصر التي تدخل في تكلفة نفس المنتج إذا كانت كل مجموعة من بنود المخزون تستعمل لمنتج محدد ولا يوجد تداخل في استعمال المخزون بين منتجات مختلفة ،أما إذا تعذر استخدام الطريقة السابقة بسبب وجود تداخل في استعمال بنود مختلفة للمخزون لإنتاج منتجات مختلفة فقد اعطى المعيار الاختيار للمنشأة بين استخدام

طريقة الوارد او الصادر أولا (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) لتحديد تكلفة المخزون .

لقد منع معيار المحاسبة الدولي رقم 02 (IAS 02) :"المخزون " استخدام طريقة الوارد اخيرا صادر أولا (LIFO)[2] لتحديد تكلفة المخزون على اعتبار ان هذه الطريقة لا تخدم مفهوم التمثيل الصادق لقيمة المخزون،كما مكن المعيار المنشأة من الاستخدام المزدوج للطرق المسموح بها لتحديد تكلفة مجموعات المخزون المختلفة في طبيعتها ،أما المجموعات المتشابهة في طبيعتها فيجب استخدام نفس طريقة تحديد التكلفة المسموح بها .

يلزم المعيار المحاسبي الدولي 02 (IAS 02) :" المخزون " المنشآت بإجراء تقييم للمخزون عند إعداد القوائم المالية وذالك على اساس التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل .

تمثل قيمة المخزون القابلة للتحقيق سعر البيع المقدر للمخزون مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام الإنتاج والتكاليف المقدرة الضرورية للإتمام عملية البيع ، وإذا تم تقييم المخزون بصافي قيمته القابلة للتحقق فإن الفرق بين هذه القيمة وقيمة تكلفته يعترف به كمصروف يحمل على الفترة ،و في حالة احتفاظ المنشأة بهذا المخزون في الدورة الموالية يتم إعادة تقييمه و إذا تبين إرتفاع قيمته يعترف بهذه الزيادة بزيادة قيمة المخزون إلى صافي قيمته القابلة للتحقق الجديدة.

عندما يباع المخزون يعترف بقيمته الدفترية كمصروف و يعترف بعائدات عملية البيع كإيراد , و إذا تم تخفيض قيمة المخزون إلى صافي قيمته القابلة للتحقق فإن مبلغ التخفيض و كل خسائر أخرى في قيمة المخزون يعترف بها كمصروف يحمل على الفترة , أما بالنسبة لعكس التخفيض أي حدوث زيادة في صافي القيمة القابلة التحقق لمخزون انخفضت صافي قيمته سابقا ،فإن الزيادة يعترف بها كتخفيض للمبلغ المعترف به كمصروف في الفترة التي حدثت فيها استعادة التخفيض. أي أن

هـــــــــــــــــــــــــــــذه

(1).محمد أبو نصار , جمعة حميدات , معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية , مرجع سابق , ص69

(2).محمد مطر–موسى السويطي,التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية,دار وائل2008 ,ص245 .

الزيادة تعالج كتخفيض في تكلفةالبضاعة [1].

ج.الأصول البيولوجية:

لقد خصصت هيئة معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 :"الزراعة" لبيان كيفية المعالجة المحاسبية للنشاط الزراعي بما في ذلك القياس المحاسبي للأصول البيولوجية . وفي مفهوم هذا المعيار الأصل البيولوجي هو نبات أو حيوان حي,أما المنتجات المحصودة من هذا الأصل مثل حليب الأبقار و لحوم الماشية و صوف الأغنام و ثمار الأشجار فيطلق عليها المعيار اسم المنتجات الزراعية, و سوف نتطرق فيما يلي إلى الكيفية التي يقاس بها كل من الأصل البيولوجي و المنتجات الزراعية.

يجب الفصل بين الأصل البيولوجي و المنتجات الزراعية حيث يقاس الأصل البيولوجي بقيمته العادلة مطروحًا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع, و في حال تعذر قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي بموثوقية فيقاس بتكلفته مطروحًا منها أي اهتلاك متراكم و أية خسائر متراكمة ناتجة عن انخفاض القيمة, أما المنتجات الزراعية فتقاس بقيمتها العادلة مطروحًا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ,و تعتبر هذه القيمة هي التكلفة في ذلك التاريخ حيث سيتم اعتبار المنتج الزراعي بضاعة و سيطبق عليه معيار المحاسبي الدولي رقم 02 "المخزون" [2].

تظهر الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغير في القيمة العادلة منقوصًا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ضمن قائمة الدخل .

يفترض المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 أن المنتجات الزراعية يمكن قياس قيمتها بموثوقية دائمًا لذلك تطبق عليها القيمة العادلة دائمًا.

تعتبر عمولات الوسطاء و الرسوم على القيمة المضافة تكاليف مقدرة عند نقطة البيع و تستثنى مصاريف نقل المنتجات إلى الأسواق و المصاريف الأخرى المرتبطة بعملية النقل من التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

يعتبر السوق النشط أفضل محدد للقيمة العادلة لأصل بيولوجي,وفي حال عدم وجود سوق نشط تستخدم المنشأة أحد الأساليب التالية لتحديد القيمة العادلة :

---

[1] http://www.netaliance.fr/nonverifiableproducts/uploaded **_files/docs/IAS_2_1177059534.pdf**

[2] **http://www.cga-pdnet.org/nonverifiableproducts/articlepublication/IFRS_F/IAS_41_F.pdf**

- سعر أحدث عملية تبادل في السوق شريطة عدم وجود تقلبات جوهرية في الأسعار.
- سعر أصل مشابه في السوق .
- السعر السائد لوحدة الاصل البيولوجي كتحديد سعر الماشية من خلال سعر الكيلوغرام من اللحم .

يتيح المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 للمنشأة تجميع الأصول البيولوجية او المنتجات الزراعية في فئات بناءًا على بعض الصفات المشتركة مثل العمر و النوعية .

ثالثًا.الأصول المالية .

لقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم 39 (I A S 39) : " الأدوات المالية : الاعتراف و القياس " الأصل المالي على أنه كل أصل يكون نقدا أو أداة حق ملكية لمنشاة أخرى أو حق تعاقدي لقبض نقدا أو اصل مالي أخر أو عقد قد يتم تسويته من خلال أدوات حقوق الملكية و تشمل هذه الأخيرة (العقود) [1] ما يلي :

- عقود غير مشتقة و تتضمن التزاما تعاقديا للمنشأة لاستلام عدد متغير من أدوات الملكية .
- عقود مشتقة سيتم تسويتها من قبل المصدر بأية طريقة باستثناء تبادل قيمة نقدية محددة أو أصل مالي معين مقابل عدد محدد من أوراق الملكية الخاصة بالمنشأة .

لا يطرح قياس النقدية إشكالا , حيث تعتبر النقود المحتفظ بها عند تاريخ إعداد القوائم المالية عن قيمتها الحقيقية , و فيما يتعلق بالأرصدة النقدية التي تحتفظ بها المنشأة بالعملية الأجنبية فإن معيار المحاسبة الدولي رقم 21 (IAS 21) : " أثار التغيرات في أسعار العملات الأجنبية " ينص على ترجمتها بسعر الإقفال , و يقصد بسعر الإقفال سعر صرف تلك العملات الأجنبية بتاريخ إعداد القوائم المالية .
و عرف نفس المعيار المشتقات المالية على أنها أدوات مالية ناتجة عن عقود تتضمن بالمواصفات التالية :

---

[1] .محمد أبو نصار , جمعة حميدات , معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي , مرجع سابق ص635 .

– عند تغيير أي بند من بنود العقد الأولي تغييرا ضمنيا فإن قيمة هذه الأدوات المالية تتغير .
-لا تحتاج صافي استثمار أولي عند إبرام العقد أو قد يتم دفع مبالغ بسيطة كعلاوة عند إبرام العقد
-يتم تسويتها مستقبلا .
ومن أمثلة المشتقات المالية : العقود الاجلة , العقود المستقبلية , عقود المقايضة , عقود الخيار.

العقود الآجلة : هي عقود تتم بين طرفين لشراء أو بيع اداة مالية بسعر مستقبلي معين و هو ما يعرف بالسعر الاجل و لا يترتب على هذه العقود دفع علاوة عند إبرام العقد , و يتفق طرفا العقد على شروط الإبرام من حيث تاريخ الممارسة [1] و السعر وكمية الأصل موضوع العقد . و بما أن القيمة العادلة للأصل المالي مساوية للقيمة العادلة للالتزام بتاريخ إبرام العقد الآجل فإن صافي القيمة العادلة للعقد الاجل تساوي صفرا و بالتالي لا يتم الاعتراف بأي مبلغ في الدفاتر .

العقود المستقبلية : هي عقود تشبه العقود الاجلة لكنها مدرجة في سوق الأوراق المالية على شكل عروض محددة بكميات و أسعار محددة مسبقًا .

عقود المقايضة : هي عقود مبادلة أدوات مالية بأسعار و شروط محددة و يتم تنفيذها مستقبلا .

أما عقود الخيار : فهي عقود تمكن المنشأة من شراء أو بيع حق خيار الشراء أو حق خيار لبيع[2]

خيار الشراء : هو اتفاقية بين طرفين تعطي الحق للمشتري و ليس الإلزام بشراء أصل بسعر معين خلال فترة محددة مع دفع علاوة (ثمن) متناسب مع قيمة الأصل و يكون البائع في هذه الاتفاقية ملزما بإتمام عملية البيع .

خيار البيع : هو اتفاقية بين الطرفين تعطي الحق للمشتري بأن يبيع الأصل بسعر معين خلال فترة محددة مع دفع المشتري علاوة (ثمن) للبائع الذي يكون ملزما بإتمام عملية البيع .

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 39 "الأدوات المالية : الاعتراف و القياس " تصنيف الأصول المالية ضمن أربع فئات و هي:

أ –أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح و الخسائر :

تنقسم هذه الفئة إلى فئتين فرعيتين هما :

---

[1] .محمد أبو نصار , جمعة حميدات , معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية مرجع سابق ,ص65 .

[2] .عبد الوهاب نصر–أحمد محمد كامل,المحاسبة عن الأدوات و المشتقات المالية,الدار الجامعية,الإسكندرية,2004,ص301 .

أ1-**المخصصة** : هي أصول تختار المنشأة تصفيفها في هذه الفئة الفرعية و تفصح عن ذلك في قوائمها المالية , و تقيم الأصول لهذه الفئة الفرعية بقيمتها العادلة و يتم الاعتراف بالتغير في هذه القيمة في قائمة الدخل .

أ2-**أصول محتفظ بها للمتاجرة** : هي الاصول التي تمتلكها المنشأة لغرض الاستفادة من تقلبات أسعارها قصيرة الأجل , و بغض النظر عن أسباب امتلاك الأصول , يجب أن تصنف في هذه الفئة الفرعية إذا كانت تشكل جزءا من محفظة يوجد دليل على انها تحقق ربحا قصير الأجل.

ب-القروض و الذمم المدينة : هي الأصول المالية غير المشتقة، محددة القيمة يتم تحديدها بشكل مسبق و بمقدار ثابت ، و هي غير مخصصة للمتاجرة ، و لم تصنفها المنشأة عند الاعتراف الأولي بها ضمن الاصول المالية بالقيمة العادلة (الفئة (أ))

ج-استثمارات محتفظ بها حتى الاستحقاق : هي الأصول المالية غير المشتقة ذات مدفوعات محددة أو قابلة للتحديد و لها موعد استحقاق ثابت , و للمنشاة القدرة على الاحتفاظ بها حتى أجل الاستحقاق مثل السندات التي لها معدل ثابت و موعد سداد محدد.

د-أصول مالية معدة للبيع : هي الأصول المالية التي لا تنتمي إلى إحدى الفئات الثلاث السابقة .
تقاس الأصول المالية قياسا مبدئيا عند الاعتراف بها على أساس قيمتها العادلة مضافا إليها تكاليف العملية (التكاليف المرتبطة مباشرة بشراء أو إصدار الأصل) باستثناء الأصول المالية المصنفة في الفئة (أ) أعلاه فيتم قياسها بمقدار ثمن الشراء [1] و بالتالي تعتبر مصاريف الشراء مثل العمولات للوسطاء كمصاريف إيرادية تقفل في قائمة الدخل .
و بعد القياس المبدئي للأصول المالية , يفرض معيار المحاسبة الدولي رقم 39 ("الادوات المالية الاعتراف و القياس "إجراء عملية إعادة قياس هذه الأصول المالية عند تاريخ إعداد القوائم المالية بما فيها المشتقات المالية و ذلك حسب كل فئة كالتالي:

---

[1] محمد أبو نصار , جمعة حميدات , معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية , مرجع سابق ص640 .

1 –القياس اللاحق للأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح و الخسائر :

يتم قياس أصول هذه الفئة عند تاريخ إعداد القوائم المالية او في تاريخ لاحق للاعتراف المبدئي بالقيمة العادلة، مع الاعتراف بفروقات التغيير في القيمة العادلة من خلال قائمة الدخل (الأرباح و الخسائر).

2–القياس الاحق للقروض والذمم المدينة :

يتم قياس أصول هذه الفئة عند تاريخ إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للاعتراف المبدئي بالتكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية[1]

3–القياس الاحق للأصول المالية المحتفظ بها حتى الاستحقاق :

يتم قياس أصول هذه الفئة عند تاريخ إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للاعتراف المبدئي كذلك بالتكلفة المطفأة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية , و تخضع أصول هذه الفئة إلى اختبار التدني عند وجود مؤشرات كافية لحدوث انخفاض جوهري في تلك الأصول .

4–القياس اللاحق للأصول المالية المعدة للبيع :

يتم قياس أصول هذه الفئة عند تاريخ إعداد القوائم المالية أو في أي تاريخ لاحق للاعتراف المبدئي بالقيمة العادلة مع الاعتراف بفروقات التغيير في القيمة العادلة ضمن حقوق الملكية من خلال قائمة التغير في حقوق الملكية . و تستمر المنشأة بالاعتراف بفروقات التغيير في القيمة العادلة ضمن حقوق الملكية حتى يتم إلغاء الاعتراف بالأصل المالي عندها يتم تحويل رصيد الربح أو الخسارة المتراكم المدرج ضمن حقوق الملكية إلى بيان الدخل .

انخفاض قيمة الأصول المالية :

يفرض معيار المحاسبة الدولي رقم 39 : " الأدوات المالية : الاعتراف و القياس "على المنشأة عند تاريخ إعداد القوائم المالية إجراء تقييم فيما إذا كانت هناك مؤشرات على انخفاض قيمة الأصول المالية, و تتمثل هذه المؤشرات في [2]:

---

[1] محمد أبو نصار , جمعة حميدات , معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية , مرجع سابق ص642 .

[2] .عبد الوهاب نصر–أحمد محمد كامل,المحاسبة عن الأدوات و المشتقات المالية,مرجع سابق,ص345

- وجود صعوبات مالية لدى الجهة المصدرة للأداة المالية او الطرف الاخر للعقد .

- عدم التزام الطرف الأخر ببنود العقد , مثل عدم دفع الفوائد او قيمة السندات في تاريخ الاستحقاق .

-توفر معلومات حول انخفاض مهم في قيمة التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصول المالية ويتم في هذه الحالة قياس الأصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق و القروض و الذمم بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة و التي يتم خصمها باستخدام سعر الفائدة الفعلي الأصلي .

بموجب هذا المعيار لا تخضع الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح و الخسائر(الفئة (أ)) إلى اختبار تدني القيمة، حيث يتم الاعتراف بالتدني في قيمتها ضمن قائمة الدخل.

عند وجود مؤشر موضوعي على انخفاض في قيمة الاصول المالية بعد الاعتراف المبدئي بها فمن الواجب الاعتراف بخسارة انخفاض في القيمة ضمن قا ئمة الدخل و يعبر عن خسارة القيمة بالمعادلة التالية: خسارة التدني =القيمة الحالية للتدفقات النقدية المقدرة- القيمة الدفترية للأصل المالي

في حالة حدوث ارتفاع في قيمة الأصول المالية في الفترات اللاحقة للفترات التي سجل فيها انخفاض في قيمة نفس الأصول، يتم الاعتراف بالزيادة في قائمة الدخل كأرباح استعادة خسائر التدني.

المبحث الثالث: الانخفاض في قيمة الأصول و متطلبات الإفصاح الخاصة به:

خصص مجلس المعايير المحاسبة الدولية معياراً يبين كيفية معالجة الانخفاض في قيمة أصول المنشأة و هو معيار المحاسبة الدولي رقم 36 : "الانخفاض في قيمة الأصو ل" حيث يقوم هذا المعيار على مبدأ أساسي هو عدم تسجيل أصل في الدفاتر بقيمة أكبر من القيمة الحقيقية , و يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصل عندما تكون قيمة الأصل القابلة للإسترداد أقل من القيمة الدفترية بتاريخ إعداد القوائم المالية إذ تمثل القيمة القابلة للإسترداد القيمة الأعلى بين القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع و القيمة قيد الاستعمال [1]

و تمثل القيمة قيد الاستعمال القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل مضافا إليها قيمة الخردة.

ينطبق المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 " :الانخفاض في قيمة الأصول " على الممتلكات و المصانع و الممتلكات الاستثمارية المسجلة بسعر التكلفة و الشركات التابعة و الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة و الأصول الغير ملموسة بما فيها الشهرة .

و لا ينطبق المعيار على كل من :

-المخزون

-الأصول المحتفظ بها للبيع

-الأصول الناجمة عن عقود الإنشاء

-الأصول الضريبية المؤجلة

-الأصول الناجمة عن منافع الموظفين

-الأدوات المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم 39 (IAS 39).

-الإستثمارات العقارية المسجلة بالقيمة العادلة .

-الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة .

-الأصول الناجمة عن عقود التأمين.

على اعتبار أن لكل منها معيار محاسبي دولي يحدد كيفية معالجة التدني في قيمها.

([1])محمد أبو نصار , جمعة حميدات , معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية , مرجع سابق ص571

يفرض معيار المحاسبة الدولي رقم 36 (IAS 36) " الانخفاض في قيمة الأصول " على المنشآت عند تاريخ إعداد القوائم المالية إجراء تقييم فيما إذا كانت هناك مؤشرات على انخفاض ذو أهمية نسبية في قيمة الأصول, و في حالة وجود هذه المؤشرات تقوم المنشأة بتقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل الذي توفرت مؤشرات على انخفاض قيمته، و يمكن تقسيم المؤشرات على انخفاض قيمة الأصول إلى :

أ – **مؤشرات خارجية** : كانخفاض القيمة السوقية للأصل بشكل جوهري يفوق قيمة الانخفاض الناتج عن الإهتلاك و حدوث تغيرات هامة في البيئة التكنولوجية بشكل يؤثر على القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل .

ب – مؤشرات داخلية: كعدم صلاحية الأصل للاستخدام و وجود خطط لتوقيف الإنتاج في السلسلة التي ينتمي إليها الأصل و تقليص العمر الإنتاجي للأصل و انخفاض التدفقات النقدية للأصل عن تلك المتوقعة منه.

و إذا تبين للمنشأة وجود مؤشر أو أكثر من بين تلك التي سبق ذكرها تقوم بما يأتي :

أولا : تحديد القيمة القابلة لإسترداد الأصل الذي توفرت مؤشرات على انخفاض قيمته و التي تمثل القيمة الأعلى بين :

-القيمة العادلة للأصل مطروحا منها النفقات المقدرة لإتمام عملية البيع و

-قيمة الأصل قيد الاستعمال عن طريق إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة و الخارجة الناتجة عن استخدام الأصل مضافا إليها القيمة الحالية للخردة في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

ثانيا : مقارنة القيمة الدفترية للأصل (قيمته المسجلة بعد طرح الإهتلاك المتراكم أو الإطفاء و متراكم خسائر الانخفاض) مع قيمته القابلة للإسترداد .

إذا كانت القيمة القابلة للإسترداد أقل من القيمة الدفترية يتم الاعتراف بالفرق كخسارة انخفاض في قيمة الأصل تقفل في قائمة الدخل.

إذا كان الأصل موضوع الانخفاض في القيمة قد تم إعادة تقييمه سابقا و أظهر فائضا لإعادة التقييم فإن خسارة الانخفاض تخصم من رصيد فائض إعادة التقييم و إذا كان مبلغ الانخفاض أكبر من رصيد فائض إعادة التقييم يعترف بمبلغ الزيادة كخسارة تدني تقفل في قائمة الدخل.

و إذا زادت خسارة انخفاض قيمة الأصل عن قيمته الدفترية فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بالتزام و يظهر هذه الحالة عندما تكون القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع قيمة سالبة بسبب إرتفاع تكاليف البيع أو التخلص من الأصل .

إذا ظهرت زيادة في القيمة العادلة لأصل ، كان قد أعترف بخسارة تدني في قيمته في فترات سابقة بحيث تفوق القيمة العادلة للأصل قيمته الدفترية ، يتم الاعتراف بإيراد في قائمة الدخل و ذلك في حدود رصيد خسارة التدني المسجلة من الفترات السابقة .و تستثنى الشهرة من هذه المعالجة فالاعتراف بأية خسارة تدني في قيمتها لا يليه تسجيل لأية زيادة.

عند الاعتراف بخسارة تدني قيمة أصل فإنه من الواجب تعديل مخصصات الإهتلاك في الفترات المستقبلية بحيث تحسب بتوزيع القيمة الدفترية للأصل (التكلفة – رصيد مجمع الأهتلاك – رصيد مجمع التدني) مطروحا منها قيمة الخردة على أساس منتظم على العمر الإنتاجي المتبقي للأصل.

المبحث الرابع: متطلبات الإفصاح الخاصة بالقياس المحاسبي للأصول:

أولا : بالنسبة لقياس الأصول غير الملموسة :

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 38 (IAS 38) :" الأصول غير الملموسة " التمييز بين الأصول المولدة داخليا و الأصول غير الملموسة الأخرى ، و يلزم المنشأة بالإفصاح عن محدودية العمر الإنتاجي للأصول ير الملموسة ،فبالنسبة لتلك التي لها عمر إنتاجي محدود يجب الإفصاح عن مدته و كذا معدلات الإطفاء المستخدمة و طرقها .

كما يفرض المعيار الإفصاح عن الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم 05 (IFRS05) ، و كذا الزيادة و الانخفاض خلال الفترة الناتجة عن إعادة التقييم و قيمة الإطفاء للفترة و الأصول غير الملموسة التي يتم امتلاكها من خلال منحة حكومية .

إذا تم تسجيل الأصول غير الملموسة بمبالغ إعادة التقييم فإنه من الواجب على المنشأة الإفصاح عن تاريخ إعادة التقييم و القيمة الدفترية للأصل لو تم استخدام طريقة التكلفة و كذا مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية و نهاية الفترة .

و يشجع معيار المحاسبة الدولي رقم 38 (IAS 38) : " الأصول غير الملموسة " على الإفصاح عن أية أصول غير ملموسة مطفأة بالكامل و م ازالت حيز الاستخدام و أية أصول غير ملموسة تسيطر عليها المنشأة و لا تظهر في قائمة مركزها المالي لأنها لا تستوفي شروط الاعتراف.

ثانيا : بالنسبة لقياس الأصول المادية طويلة الأجل :

يتطلب معيار المحاسبةالدولي رقم 16(IAS 16) : "الممتلكات و المصانع و المعدات " الإفصاح على ما يلي :

ـ أسس القياس المستخدمة في إظهار القيمة الدفترية و طرق الإهتلاك و معدلاتها و الأعمار الإنتاجية و الإهتلاك المتراكم و رصيد حساب مجمع تدني القيمة في بداية و نهاية الفترة.

ـ خسائر تدني القيمة المعترف بها في قائمة الدخل خلال الفترة ، و خسائر تدني القيمة المعكوسة خلال الفترة إن وجدت.

ـ صافي فروق الصرف الناتجة عن ترجمة قائمة المركز المالي.

ـ تبيان الأصول المادية طويلة الأجل المرهونة.

ـ مبلغ المصاريف التي تم رسملتها على حساب الأصول المادية طويلة الأجل أثناء الإنشاء .

ـ إذا تم تسجيل الأصول المادية طويلة الأجل بمبالغ إعادة التقييم فيجب الإفصاح عن تاريخ إعادة التقييم و الأسس المستخدمة في عملية إعادة التقييم و مدى قياس القيم العادلة للأصول بالرجوع إلى سوق نشط أو باستخدام أسلوب أخر.

ـ المبلغ المسجل به الأصل لو لم تتم إعادة تقييمه.

ثالثا : بالنسبة للأصول المادية قصيرة الأجل :

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 02 (IAS 02) : " المخزون " الإفصاح على :

ـ السياسات المحاسبية المستخدمة في تقييم المخزون بما في ذلك طرق تحديد التكلفة.

ـ القيمة الدفترية للمخزون المسجلة بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة حتى نقطة البيع.

ـ المبلغ الذي يمثل استعادة تخفيض المخزون و كذا الظروف التي تتطلب استعادة التخفيض.

ـ القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان لالتزامات المنشأة.

رابعًا : بالنسبة لقياس الأصول البيولوجية :

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 41 (IAS 41) : " الزراعة " الإفصاح على :

ـ الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغير في القيمة العادلة مطروحًا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع .

ـ وصف كل فئة من فئات الأصول البيولوجية .

ـ طبيعة النشاطات المرتبطة بكل فئة من فئات الأصول البيولوجية .

ـ الأساليب المعتمدة في تحديد القيمة العادلة .

ـ الأصول البيولوجية التي تكون ملكيتها مقيدة أو مرهونة كضمان لالتزامات .

خاتمة الفصل :

لقد اهتمت هيئة معايير المحاسبة الدولية اهتماما كبيرا بإشكالية القياس المحاسبي لأصول المنشأة على اعتبار أن المركز المالي لهذه الأخيرة ما هو إلا الفرق بين قيمة أصولها و قيمة التزاماتها فخصصت معيارا للأصول المعنوية و معيارا للممتلكات و المصانع و المعدات و معيارا للمخزون و معيارا للأصول البيولوجية و معيارًا للأصول المالية ، و في كل واحد من هذه المعايير حيز كبير يفصل في كيفية تحديد قيمتها الحقيقية دون تضليل و نقل معلومات ملائمة لمستخدم القوائم المالية لاتخاذ قرارات اقتصادية سليمة من خلال التوسع في الإفصاح عن طرق القياس و الظروف التي أدت بالمنشأة لاستعمال خياراتها و سياساتها المرتبطة بقياس الأصول.

الفصـل الرابع
القياس المحاسبي للأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري

الفصل الرابع : القياس المحاسبي للأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري

مقدمة الفصل

لقد عرف ميدان المحاسبة على المستوى الدولي جهودا كبيرة من اجل تطوير معايير كفيلة بإنتاج معلومات مالية مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا . وقد حققت الهيئات المشرفة على وضع هذه المعايير إلى حد بعيد في تحقيق اعتراف واستخدام واسع في كثير من الدول التي اقتنعت بضرورة توحيد اللغة المحاسبية المستخدمة في إعداد وعرض التقارير المالية. وذلك من اجل خلق بيئة ملائمة للاستثمار وجلب رؤوس الأموال الأجنبية .

والجزائر بصفتها دولة نامية تطمح إلى مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال العالمية . فقد بدأت رسميا في موافقة نظامها المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية منذ سنة 2007 , وذلك بإصدار القانون 11/07 المؤرخ في 25نوفمبر 2007 المتضمن نظام المحاسبي المالي , والذي من خلاله حاولت الجزائر تجاوز القيود التي كان يفرضها المخطط المحاسبي الوطني الصادر سنة 1975 وبالتالي مواكبة المعايير المحاسبية الدولية .

في هذا الفصل سوف نتناول ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجزائري بخصوص قياس الأصول والنظر في مدى توافقها مع المعايير المحاسبية (IAS/IFRS) و ذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول: الإطار القانوني لنظام المحاسبي المالي الجزائري.

المبحث الثاني: قواعدقياس الأصول في النظام المحاسبي المالي الجزائري.

أولا: القواعد العامة للتقييم.

ثانيا : القواعد الخاصة للتقييم.

المبحث الثالث: مقارنة قياس الاصول من منظور كل من النظام المحاسبي الجزائري وهيئة معايير المحاسبة الدولية .

المبحث الأول : الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي الجزائري

لقد مرت المحاسبة في الجزائر بثلاث مراحل هامة هي[1] :

1- مرحلة ما بعد الاستقلال والتي امتدت من 1962 إلى 1972 وتميزت بتطبيق المخطط المحاسبي العام (PCG) الفرنسي.

2- مرحلة إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة (C.S.C) التي بدأت من 1972, حيث أوكلت لهذا المجلس مهمة التفكير في نظام محاسبي يعوض المخطط المحاسبي الفرنسي ويتلائم مع الاحتياجات الخاصة التي يتميز بها النظام الاشتراكي , وهذا ما تجسد في إصدار المخطط الوطني المحاسبي سنة 1975 والذي دخل حيز التنفيذ ابتدءا من 01 جانفي 1976 ,وذلك للتكفل ببعض العمليات الخاصة والتي ظهرت بموجب البيئة القانونية والاقتصادية التي تطبع النظام الاشتراكي وقد تمم الأمر رقم 35/75 المؤرخ في 29 افريل 1975 المتضمن المخطط الوطني المحاسبي بالنصوص التالية :

* المنشور رقم 185 /F / DC/CE/89/047 المؤرخ في 1989/05/24 المتضمن كيفيات المعالجة المحاسبية للعمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات

*المنشور رقم F / DC / CE/90/046المؤرخ في 1990/03/11 المتضمن كيفيات المحاسبة عن مساهمات العمال في أرباح الشركات .

*التعليمة رقم 001/95 المؤرخة 1995/10/02 المتضمنة كيفيات المحاسبة عن العمليات الخاصة بصناديق المساهمة .

- التعليمة رقم 518 /MF/DGC المؤرخة في 1997/04/21 المتضمنة كيفيات المحاسبة عن فوارق إعادة التقييم .

وقد تميزت هذه الفترة بإصدار المخططات المحاسبية القطاعية:

قطاع الفلاحة (1987)، قطاع التأمينات (1987) , قطاع البناء والأشغال العمومية (1988) قطاع السياحة (1989) والقطاع البنكي (1992).

---

[1] **Tazdait Ali, maitrise du système comptable financier. Edition acg 2009, p14 .**

3- مرحلة اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد SCF التي تبدأ بصدور القانون رقم 11/07 المؤرخ في 2007/11/25 وهذه المرحلة تترجم إرادة في التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية . وقد أصبح تطبيق هذا النظام إلزاميا ابتداء من 01 جانفي 2010 وسنعرض فيما يلي ملخصا عن أهم النصوص القانونية التي صدرت في هذه المرحلة :

أ- القانون رقم 11/07 المؤرخ في 11/25 /2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي[1]

تضمن هذا القانون ثلاث وأربعين(43) مادة وكان بمثابة الدستور الذي يضع الخطوط العريضة للنظام المحاسبي المالي الجديد حيث حاول إتباع خط الهيئات الدولية واضعة المعايير المحاسبية من خلال تحديد مجال تطبيق المحاسبة المالية وكذا الإطار التصوري والمبادئ والمعايير المحاسبية. وخصص هذا القانون بابا للقوائم المالية الواجب إعدادها وآخر للتغير في التقديرات وطرق المحاسبة. وتجدر الإشارة أن هذا القانون كرس التوجه الفرنكوفوني في المحاسبة الذي يلزم المنشاة الاقتصادية بإتباع تنظيم محاسبي منصوص عليه قانونا , وذلك من خلال تخصيص باب بعنوان " تنظيم المحاسبة " .

ب- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 [2]

تضمن هذا المرسوم أربعا وأربعين مادة , ونصت مادته الأولى على انه يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام القانون 11/07 الخاصة بـــــ:

*مسك المحاسبة المالية المبسطة .

* الإطار التصوري للمحاسبة المالية .

* المعايير المحاسبية.

* مدونة الحسابات وقواعد سيرها .

* القوائم المالية الواجب إعدادها .

---

[1].الجريد ة الرسمية الجمهورية الجزائرية: عدد74 بتاريخ 2007/11/25

[2].الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية : عدد27 بتاريخ 2008/05/28

* غلق الدورات المحاسبية في الكيانات التي لا تتناسب دورة استغلالها مع السنة المدنية.
* شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات الموحدة .
*التغييرات في التقديرات والطرق المحاسبة .

ج) المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 2009/04/07 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة باستخدام أنظمة الإعلام الآلي :[1]

تضمن هذا المرسوم ستا وعشرين (26) مادة و عرف مفهوم انظمة الإعلام الآلي المستخدمة في المحاسبة كما شدد علي ضرورة إعداد وثيقة تشرح الإجراءات و التنظيم المحاسبي بشكل يسمح بفهم و مراقبة نظام المعالجة و كذا ضرورة مطابقة القوائم المعدة عن طريق برامج الإعلام الآلي للقوانين التي تحكمها (القوائم).

د) القرار المؤرخ في 2008/07/26 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة و محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها:[2]

تضمن هذا القرار خمسة (05) مواد , وكان الهدف منه هو تحديد كيفيات تطبيق المرسوم التنفيذي 156/08 سابق الذكر في نقاطه المتعلقة بـــــ :

- المصطلحات المحاسبية والإجراءات المتبعة لجمع وتوصيل المعلومة المالية .
- مبدأ التكلفة التاريخية والاستثناءات المطبقة على هذا المبدأ .
- أسبقية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني للعمليات المسجلة في المحاسبة .
- مفهوم الأعباء والنواتج ومبدأ السنوية في تسجيلها .
- المعايير المحاسبية المرتبطة بالأصول والخصوم وقواعد الاعتراف والقياس للأعباء والنواتج .
- مدونة الحسابات.
- القوائم المالية .
- الدورة المحاسبية التي لا تتناسب مع السنة المدنية.

---

[1]. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : عدد21 بتاريخ 2009/04/08

[2]. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : عدد19 بتاريخ 2009/03/25

-الحسابات الموحدة والحسابات المدمجة.

- أثار التغيير في التقديرات والطرق المحاسبية على القوائم المالية .

- المحاسبة المبسطة للكيانات الصغيرة .

كما تضمن هذا القرار ثلاثة (03) ملاحق :

- الملحق الأول: يحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والنواتج ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

- الملحق الثاني: يحدد نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

الملحق الثالث : يحدد معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية .

في دراستنا هذه, سنسترشد بهذا القرار لاستخلاص نظرة النظام المحاسبي المالي الجزائري لقياس الأصول وهذا ما سنتناوله في المبحث الموالي.

المبحث الثاني: قواعد قياس الأصول في النظام المحاسبي المالي الجزائري:

يضع النظام المحاسبي المالي الجزائري قواعد عامة لتقييم الأصول ككل و أخرى خاصة لتقييم أقسام معينة من الأصول .

أولًا:القواعد العامة للتقييم:

طريقة قياس الأصول على أساس التكلفة التاريخية كقاعدة عامة [1] و يسمح حين توفر بعض الشروط بطرق بديلة لمراجعة القيمة التاريخية ومن بينها : القيمة الجارية و قيمة الانجاز , و القيمة المحينة [2] .

في مفهوم النظام المحاسبي المالي الجزائري تتألف التكلفة التاريخية للأصول عند الاعتراف بعد خصم الرسوم القابلة استرجاع و التخفيضات التجارية من [3]:

ـــ تكلفة الشراء بالنسبـــــــة للأصول المكتسبـــــــــة بمقـــابل .

ـــ قيمة المساهمة بالنسبة للأصول المقدمة كمساهمة عينية في رأسمال المنشـــــــــأة .

ـــ القيمة الحقيقيـــــة في تاريخ الاستلام بالنسبة للسلع المستلمة مجـــانا .

ـــ القيمة الحقيقيـــــة للأصول المستلمـــــة في حالة الأصول غير المتماثلـــــــة و القيمة الدفترية للأصول المقدمة في حالة الأصول المتماثلة بالنسبة للأصول المكتسبة عن طريق التبـــادل .

ـــ القيمة الإجمالية لتكاليف الإنتاج بالنسبـــة للأصول التي تنتجـــها المنشأة .

و تعرف تكلفة الشراء على أنها سعر الشراء الذي يتفق عليه البائع و المشتري بتاريخ عمليـــــة الشراء مطروحا منه التخفيضات التجارية مضافا إليه الحقوق الجمركية و الرسوم الجبائية غير القابلة للاسترجاع و جميع المصاريف المباشرة لامتلاك الأصل و وضعه حيز الاستخدام.

و قد أعطى النظام المحاسبي المالي الجزائري أمثلة عن المصاريف المقدمة بشكل مباشر و عددها في مصاريف الشحن و التفريغ و التركيب و الأتعاب المهنية مثل مصاريف المهندسين و المعماريين أما المصاريف الإدارية العامة و المصاريف الملتزم بها خلال الفترة الممتدة من نهاية تركيب الأصل إلى نهاية استخدامه بقدراته العادية فلا تدخل في تكلفة الشـــراء

---

(1) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , العدد 19 بتاريخ:2009.03.25 ص06

(2) TAZDAIT ALI. MAITRISE DU S.C.F,OP CIT, P33 .

(3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , العدد 19 بتاريخ:2009.03.25 ص07

تتشكل تكلفة إنتـــاج أصل من تكلفة شراء المواد المستهلكة و الخدمات المستعملة لإتمام عملية الإنتاج و من جميع التكاليف الملتزم بها خلال عملية الإنتاج (الأعباء المباشرة و غير المباشرة) و التي يمكن ربطها مباشرة بالأصل المنتج و لا تدخل في تكلفة الإنتاج الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرة الإنتاجية .

يفرض النظام المحاسبي المالي الجزائري على المنشآت تقدير ما إذا كانت هناك مؤشرات على الانخفاض في قيمة أصولها بتاريخ إعداد قوائمها المالية , و في حالة وجود مؤشر أو أكثر تقوم المنشأة بتقدير القيمة القابلة للتحصيل للأصول.

و تعرف القيمة القابلة للتحصيل على أنها القيمة الأعلى بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية.

ـــ ثمن البيع الصافي هو الثمن الممكن فبضه من إبرام معاملة ضمن ظروف منافسة عادية و يكون فيها الأطراف على علم تـــام و دراية و تراضي مع طرح تكاليف إتمام المعاملـــــة.

ـــ القيمة النفعية هي القيمة المحينة للسيولة المتوقعة مستقبلا من استخدام الأصل مضافا إليه قيمة التنازل عن الأصل المقدر في نهاية عمره الإنتـــــاجي.

إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل لأصل ما أقل من قيمته الدفترية (التكلفة مطروحا منها مجمع الإستهلاك) فيجب على المنشأة إرجاع القيمة الدفترية إلى القيمة القابلة للتحصيل و يشكل الفرق بين القيمة الدفترية و القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة تسجل في حساب النتيجة كعبء .

إذا أظهر اختبار تدني القيمة أن القيمة القابلة للتحصيل لأصل ما أكبر من قيمته الدفترية ترجع إلى القيمة القابلة للتحصيل دون تجاوز القيمة الدفترية (القيمة المحاسبية الصافية) قبل تسجيل خسائر تدني القيمة .

إذا كان الأصل المعاد تقييمه لا يولد سيولة فإن قيمته تحدد بالنسبة للوحدة المنتجـــــة للسيولة التي ينتمي إليها و تعرف الوحدة المنتجة للسيولة على أنها أصغر مجموعـــــة قابلة للتعريف من بين مجموعات الأصول و تنتج سيولة مستقلة بشكل واضح عن المجموعات الأخرى .

ثانيـــــا: القـــــواعد الخاصـــــة للتقييم

1ـــ التثبيات العينية و المعنوية:

التثبت العيني هو أصل ملموس تحوزه المنشأة من أجل الإنتاج و تقديم الخدمات و الإيجار و الاستعمال لأغراض إدارية و الذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله أكثر من سنـــة و التثبيت المعنوي هو أصل غير نقدي و غير مادي مراقب من طرف المنشـــأة و قـــابل للتحديد .

تدرج التثبيتات بتكلفتها مضافا إليها تكاليف وضعها في أمكانها و الرسوم غير القابلة للاسترجاع و تكلفة تفكيكها عند انقضاء فترة الانتفاع بها و تكلفة تحديد الموقع إذا كان التفكيك و تحديد الموقع يشكل إلزاما للمنشأة.

تثبت النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية و المعنوية إذا كان من المحتمل أن تعود هذه النفقات بمنافع اقتصادية من استخدام الأصل تفوق تلك التي كان سيعود بها الأصل في مستوى نجاعته الأصلي. و من الأمثلة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجزائري على النفقات التي من شأنها تحقيق منافع اقتصادية مستقبليـــة :

ـــ النفقات المتعلقة بتعديل وحدة الإنتاج بحيث يزيد عمرها الإنتاجي أو طاقتها الإنتاجية .

ـــ النفقات التي تؤدي الى تحسين جوهري في جودة الانتاج.

ـــ النفقات الناتجة عن تبني اساليب جديدة للإنتاج تسمح بتخفيض جوهري في تكاليف الانتاج.

حالة العقارات الموظفة:

العقارات الموظفة هي اصول مملوكة الهدف منها تقاضي ايجار او تثمين راس المال و يمكن تقييمها اما بالتكلفة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم ومجموع خسائر القيمة و إما على أساس قيمتها الحقيقية .

و إذا اختارت المنشأة بيـــن هاتين الطريقتين في تقـــييم العقارات الموظفة فإنها ملزمة بتطبيقها على جميع الفئات(العقارات الموظفة)إلى حين إلغاء الاعتراف بها أو تغيير وجهـــــــــــة تخصيصها .

حالة الأصول البيولوجية : تقيم الأصول البيولوجية بتكلفتها الحقيقية مطروحا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع و إذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية بصورة صادقة يمكن للمنشأة أن تقيم الأصل بتكلفته منقوصا منها الإهتلاك المتراكم و مجمع خسائر القيمة .

لقد رخص النظام المحاسبي المالي الجزائري للمنشأة بقياس التثبيتات العينية بمبلغها المعاد تقييمه [1]إذا كانت هاته التثبيتات تنتمي لنفس الفئة شريطة أن تحدد الفئات المعنية مسبقا و في هذا الإطـــار تقاس

التثبيتات المعاد تقييمها بقيمتها الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منقوصا منها الإهتلاك المتراكم و مجمع خسائر القيمة و تتم عملية إعادة التقييم بانتظام بحيث لا يكون هناك فرق جوهري بين القيمة الدفترية و القيمة الحقيقية للتثبيتات عند تاريخ إعداد القوائم المالية .

عادة تكون القيمة الحقيقية للأراضي و كذا القيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج هي قيمتها في السوق و عند غياب مؤشرات عن القيمة السوقية يتم قياس قيمتها بكلفتها الاستبدالية الصافية (مطروحا منها الإهتلاك وخسائر التدني) و في هذه الحالة يعدل الإهتلاك المتراكم بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل بحيث تكون هاته الأخيرة بعد عملية إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه .

2ـــ التثبيتات المالية :

أوجب النظام المحاسبي المالي الجزائري إدراج الأصول المالية ضمن إحدى الفئات الأربعة التالية :

ـ سندات المساهمة عندما تسمح لمنشأة بممارسة نفوذ على المنشأة المصدرة .

ـ السندات المثبتة لنشاط المحفظة المنتظر الاستفادة من عوائدها على المدى الطويل لكن دون ممارسة نفوذ على المنشأة المصدرة

ـ القروض و الحسابات الدائنة التي تصدرها المنشأة و لا تنوي بيعها في الأجل القصير مثل الحسابات الدائنة لدى الزبائن لأكثر من سنة و القروض المقدمة لفترة تزيد عن السنة

ـ السندات الأخرى التي تمثل توظيفات طويلة الأجل و يمكن للمنشأة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها

تقاس الأصول المدرجة في الفئات الأربعة السابقة بقيمتها الحقيقية [2] مضافا إليها مصاريف الوساطة و الرسوم غير المسترجعة و مصاريف البنك .

تدرج مساهمات المنشأة في الفروع و المؤسسات المشتركة والمنشآت المشاركة التي لم تتم حيازتها للغرض

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , العدد 19 بتاريخ:2009.03.25 ص08

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , العدد 19 بتاريخ:2009.03.25 ص 12

الوحيد و هو التنازل عنها في المستقبل القريب بتكلفتها المهتلكة، و التكلفة المهتلكة هي قيمة الأصل التي سجل بها مبدئيا منقوصا منها تسديدات الديون الرئيسية و مجمع خسائر القيمة .

أما المساهمات و الحسابات الدائنة التي تمت حيازتها للغرض الوحيد و هو التنازل عنها (أي لغرض المتاجرة) فتدرج مبدئيا بقيمتها الحقيقية و تخضع لإعادة التقييم و تمثل القيمة الحقيقية في هذه الحالة السعر المتوسط للشهر الاخير من السنة المالية بالنسبة للسندات التي تم تسعيرها والقيمة التفاوضية المحتملة بالنسبة للسندات التي لم يتم تسعيرها .

تقاس التوظيفات المالية التي تم حيازتها الى تاريخ الاستحقاق وكذلك القروض والحسابات الدائنة التي تصدرها المنشاة بالتكلفة المهتلكة وتخضع لاختبار تدني القيمة عند اعداد القوائم المالية.

3ـــ المخزونات

تشتمل تكلفة المخزون حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري جميع التكاليف المقتضات لإيصال المخزون إلى مكان التخزين[1] و المتمثلة في :

.تكاليف الشراء(المشتريات والمصاريف المرتبطة بها)

.تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين و الأعباء المتغيرة والثابتة الأخرى باستثناء تلك الناتجة عن الاستعمال غير الامثل للقدرة الانتاجية)

.المصاريف العامة والمصاريف المالية والمصاريف الادارية المنسوبة مباشرة للمخزون .

وتحسب التكاليف السابقة إما على أساس التكاليف الحقيقية أو على أساس طرق محددة مسبقا وتتم مراجعتها بانتظام حتى لا تكون هناك فروقات كبيرة بين القيمة الحقيقية والقيمة المحددة على أساس الطرق السابقة الذكر.

إذا لم تتمكن المنشأة من تحديد تكاليف الشراء أو الإنتاج بتطبيق قواعد التقييم العامة للمخزون فيقيم هذا الأخير بتكلفة شراء أو إنتاج أصل مماثل مقدرة في اقرب تاريخ شراء أو إنتاج هذه الأصول.

---

(1)الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , العدد 19 بتاريخ:2009.03.25 ص13

يقاس المخزون بالقيمة الأدنى بين تكلفته وقيمة انجازه الصافية , و قيمة الانجاز الصافية هـــي سعر البيع المقدر مطروح منه تكاليف الإتمام والتسويق. وفي حالة كانت قيمة الانجاز الصافية اقل من التكلفة يدرج الفرق بين القيمتين كخسارة لتدني المخزون كعبء في حساب النتيجة.

طرق تقييم المخزون المسموح به في النظام المحاسبي المالي الجزائري هي طريقة الوارد أولا صادر أولا(FIFO) وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة .

4ـــ الأصل البيولوجي و المنتجات الزراعية

تقاس الأصول البيولوجية [1]و المنتوجات الزراعية [2]بقيمتها الحقيقية منقوصًا منها التكاليف المقدرة عن نقطة البيع إلا إذا تعذر تقدير القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية فتقاس بكلفتها منقوصًا منها مجموع الإهتلاكات و خسائر القيمة.مع إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن التغير في القيمة الحقيقية منقوصًا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع في النتيجة الصافية للسنة التي يحدث فيها الربح أو الخسارة .

---

[1] الجريدة الرسيمة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , العدد 19 بتاريخ:2009.03.25 ص 10 .

[2] الجريدة الرسيمة للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , العدد 19 بتاريخ:2009.03.25 ص 13 .

المبحث الثالث: مقارنة قياس الاصول من منظور كل من النظام المحاسبي الجزائري وهيئة معايير المحاسبةالدولية

قبل الخوض في مقارنة ما جاء به SCF مع المعايير الدولية في مجال قياس الأصول سوف نُعرّج بإيجاز على مفهوم التوافق و تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS\IFRS ، حيث يرتبط مفهوم التوافق المحاسبي الدولي بتطور المحاسبة الدولية و هو يعني تطبيق معايير محاسبية محلية مكيّفة مع بيئة معينة و محاولة الانسجام مع المعايير الدولية ، و يُعبّر التوافق المحاسبي عن عملية تقليـــل الفروقا ت في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية حيث تتضمن عملية التوافق المحاسبي تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية و تطبيقها في مختلف دول العالم و هذا لتحقيق عالمية أسواق رأس المال و تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التعاملات الاقتصادية و المالية الدولية و الوصول إلى الفعالية في تزويد مختلف الأطراف المستعملة للقوائم المالية بالمعلومات المحاسبية و المالية على المستوى الدولي [1] ، وهذا ما تترجمه هيئة معايير المحاسبة الدولية IASB وهيئة معايير المحاسبة المالية FASB في العمل معا نحو تحقيق التوافق الدولي لمعايير الإبلاغ المالي و الوصول إلى إطار تصوري موحد للمحاسبة المالية .

فالدول في مختلف أنحاء العالم شرعت منذ سنوات إما في التوافق أو تبني معايير الإبلاغ المالي مثلا فالاتحاد الأوروبي وأستراليا قررا بأن تتبنى شركاتها العامة المدرجة في البورصة معايير الإبلاغ المالي IFRS في بداية 2005. دول أخرى مثل الصين، اليابان، الهند وكوريا الجنوبية فإنها شرعت في تكييف أنظمتها المحاسبية تمهيدًا لتبني المعايير الدولية، والجزائر على غرار هذه الدول انطلقت في جانفي 2010 بالمصادقة على النظام المحاسبي المالي لتتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية IAS [2].

في هذا المبحث سوف نحاول إبراز توجه النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى التوافق مع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية التي وضعتها هيئة معايير المحاسبة الدولية .

---

[1].مداخلة د جاوحدو رضا و الأستاذة برايس نورة : واقع اختيار الجزائر لتطبيق معايير المحاسبة الدولية: دراسة مقارنة لمعايير تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة، المعيارين 38 و16 بين (IAS ;SCF ;PCN)،الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"متطلبات التوافق و التطبيق"،2010 .

[2].مداخلة د هوام جمعة و الأستاذة شاوي شافية : التبني لمعايير الإبلاغ المالي الدولية تجارب بعض الدول حول العالم،الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"متطلبات التوافق و التطبيق"،2010 .

أولاً: في مجال قياس الاصول غير الملموسة

لقد خصصت هيئة معايير المحاسبة الدولية معيارا كاملا للأصول غير الملموسة فصلت فيه كيفية قياس الأصول المعنوية حسب مختلف الطرق التي تكتسب بها المنشاة هذه الأصول (شراء. اندماج . مبادلة . تطوير داخلي) وكذلك قياسها عند الاعتراف الأولي وعند إعادة تقيمها بينما تطرق النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى قياس الأصول غير الملموسة في سياق القواعد العامة والخاصة لقياس الأصول حيث ادمج قواعد قياس التثبيتات المعنوية مع قواعد قياس التثبيتات العينية أي انه أخضعها لنفس القواعد كما يلاحظ آن معيار المحاسبة الدولي رقم 38 أعطى للمنشاة حق الاختيار بين طريقتين في القياس اللاحق للأصول غير الملموسة (طريقة التكلفة أو طريقة إعادة التقييم).

بينما فرض النظام المحاسبي المالي الجزائري طريقة إعادة التقييم ولكنه لم يطلق عليها هذا الاسم حيث نص على أن التثبيتات المعنوية تقاس في تاريخ إعادة التقييم بقيمتها الحقيقية منقوصا منها الاطفاءات ومجمع خسائر القيمة وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي الجزائري عبر عن القيمة العادلة الواردة في معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية بمصطلح القيمة الحقيقية . التي عرفها على أنها المبلغ الذي يمكن أن يتم من اجله تبادل الأصل بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية وهذا ما ذهب إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية في تعريفه للقيمة العادلة.

لقد ذهب النظام المحاسب المالي نفس مذهب هيئة معايير المحاسبة الدولية في قياس الأصول غير الملموسة من حيث رسملة مصاريف البحث عند بلوغها مرحلة التطوير وكذا رسملة المصاريف التي تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي أو مستوى النجاعة للأصل كما توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع هيئة معايير المحاسبة الدولية في النقطة المتعلقة بعدم استرجاع خسائر تدني القيمة للشهرة على عكس باقي الأصول غير الملموسة .

ثانيا : في مجال الأصول المادية طويلة الأجل

خصصت هيئة معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 للأصول المادية طويلة الأجل في هذا المعيار تفصيل كيفية قياس هاته الأصول بينما تطرق النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى قياس الأصول المادية طويلة الأجل في سياق القواعد العامة و القواعد الخاصة لتقييم الأصول و أطلق عليها اسم التثبيتات العينية على أساس أنها أصول تفوق مدة استخدامها السنة.

لقد توافق النظام المحاسبي الجزائري مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في قياس الأصول المادية طويلة الأجل من حيث قياسها المبدئي بناءا على التكلفة المتضمنة ثمن الشراء و الرسوم الجمركية و الضرائب غير المسترجعة و تكاليف الشحن و التفريغ و أتعاب المهندسين .

كما توافق معه في قياس الأصل المادي طويل الأجل المكتسب عن طريق التبادل بإدراجه بالقيمة العادلة للأصل المستلم و في حالة تعذر تحديد القيمة العادلة للأصل المستلم يدرج بالقيمة الدفترية للأصل المقدم للمبادلة (التكلفة مطروحا منها الإهتلاك المتراكم ومجمع خسائر انخفاض القيمة).

وتوافق كذلك النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير الدولية في قياس الأصل المادي طويل الأجل المنتج من طرف المنشأة بالقيمة الإجمالية لتكاليف الإنتاج غير أن معيار المحاسبة الدولي رقم 16 كان أكثر دقة عندما أشار إلى أن الأصول المادية طويلة الأجل المنتجة من طرف المنشأة تقاس بنفس الأسس المستخدمة لتقييم المخزون , هاته الدقة غابت في النظام المحاسبي المالي الجزائري حيث اكتفى بالقول أن قيمة هاته الأصول تحدد بتكاليف الإنتاج .

وبخصوص القياس اللاحق فقد أخذ النظام المحاسبي المالي الجزائري بفكرة إعادة التقييم الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 , حيث نص على ضرورة إجراء اختبار تدني القيمة عند إعداد القوائم المالية , و في حالة وجود مؤشرات عن تدني القيمة تعمد المنشأة إلى تقدير القيمة القابلة للتحصيل للأصل الذي توفرت مؤشرات على انخفاض قيمته , و تعرف القيمة القابلة للتحصيل في النظام المحاسبي المالي الجزائري على أنها القيمة الأعلى بين ثمن البيع الصافي و القيمة المحينة وهو ما ذهب إليه معيار المحاسبة الدولي رقم 16 .

لم يمنح النظام المحاسبي المالي الجزائري الاختيار للمنشأة بين طريقتي التكلفة و طريقة إعادة التقييم كما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 .

توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في إقفال خسارة تدني قيمة الأصل المعاد تقييمه في قائمة الدخل (حساب النتيجة) حيث اعتبر هاته الخسارة عبئا يدرج في حساب النتيجة .

كما توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في اعتبار الزيادة في قيمة الأصل المعاد تقييمه و الذي سجل انخفاضا في القيمة في الفترات السابقة إيرادا في حدود ما تم تسجيله سابقا كمصروف, و الزيادة التي تفوق المصروف تعتبر زيادة في رأس المال و تدرج في بند :" فائض إعادة التقييم ".

و توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في رسملة المصاريف المرتبطة بالأصول المادية طويلة الأجل إذا كانت تزيد من عمرها الإنتاجي أو تزيد في نجاعتها .

ثالثا: في مجال المخزون

خصصت هيئة معايير المحاسبة الدولية معيارا للمخزون فصلت فيه كيفية قياسه , بينما خصص النظام المحاسبي المالي الجزائري قسما للمخزونات عندما تطرق إلى القواعد الخاصة لتقييم الأصول أين توافق مع المعيار المحاسبي الدولي في إدراج جميع التكاليف المقتضات لشراء و توصيل المخزون إلى المخازن حيث أشار إلى أن تكلفة المخزون تضم تكاليف الشراء (المشتريات و المصاريف المرتبطة بها كالشحن و التفريغ) و تكاليف التحويل (المتغيرة و الثابتة و المباشرة و غير المباشرة) و المصاريف الإدارية المرتبطة مباشرة بالمخزون .

أما بالنسبة للتكاليف المستثناة من تكلفة المخزون فقد أشار النظام المحاسبي المالي الجزائري بشكل عام إلى التكاليف الناتجة عن أي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في المنشأة , بينما فصلها المعيار المحاسبي الدولي في التلف غير العادي و تكاليف التخزين الذي لا يعتبر مرحلة من مراحل الإنتاج و تكاليف الاقتراض المتعلقة بتأخير التسديد عن الآجال العادية .

توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 في القياس اللاحق للمخزون على أساس التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل , وقد تطابقا في تعريف القيمة القابلة للتحقق حيث عرفها كل منهما على أنها سعر البيع المقدر للمخزون مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام الإنتاج و البيع .

كما توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 02 في إدراج خسارة تدني المخزون كعبء في قائمة الدخل (حساب النتيجة), و توافق معه في إتباع إحدى الطريقتين في تقييم المخزون إما الوارد أولا صادر أولا أو التكلفة الوسطية المرجحة و منع طريقة الوارد أخيرا صادر أولا .

رابعًا : في مجال الأصول البيولوجية و المنتجات الزراعية

خصصت هيئة معايير المحاسبة الدولية معيارًا للزراعة و كان دقيقًا من حيث تحديد المفاهيم و المصطلحات حيث عرف الأصل البيولوجي والمنتج الزراعي و تطابق معه النظام المحاسبي المالي في الجزائري من حيث تعريف الأصل البيولوجي لكن المعيار المحاسبي الدولي أشار إلى أن المنتج الزراعي يتم التعامل معه كبضاعة وفقًا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 02 مباشرة بعد قياسه الأولي بقيمته العادلة

منقوصًا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع و اعتبر هذه الأخيرة هي تكلفة البضاعة,بينما لم يشر النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى ذلك و اعتبر أن المنتجات الزراعية تقيم عند إدراجها الأولي بقيمتها الحقيقية منقوصًا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع مع إثبات التغير في هذه الأخيرة في النتيجة الصافية للسنة المعنية بالتغير[1] و هذا ما يعني أنه لم يتم التعامل مع المنتجات الزراعية كبضاعة.

لقد كان معيار المحاسبة الدولي أكثر وضوحًا من حيث تحديد التكاليف التي تعتبر تكاليفًا مقدرة عند نقطة بيع الأصل البيولوجي و التكاليف التي لا تعتبر كذلك, و كذا تحديد البدائل التي يمكن اعتمادها في حال عدم وجود سوق نشط يمكن من خلاله تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي وهذا ما غاب عن النظام المحاسبي المالي الجزائري .

يمكن القول بصورة عامة أن النظام المحاسبي المالي الجزائري أخذ بجوهر المعيار الحاسبي الدولي رقم41 .

خامسًا : في مجال لأصول المالية

خصصت هيئة معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 لبيان كيفية قياس الأدوات المالية بينما خصص النظام المحاسبي المالي الجزائري قسما في سياق تحديد القواعد الخاصة لقياس الأصول المادية أين توافق مع معيار المحاسبة الدولي في القياس المبدئي (عند الاعتراف) للأصول المالية على أساس القيمة العادلة كما توافـق معه في القياس اللاحق للقروض والذمم المالية والأصول المحتفظ بها إلى تاريخ الاستحقاق بالتكلفة المطفأة (المهتلكة) .

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , العدد 19 بتاريخ:2009.03.25 ص 10

و توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معيار المحاسبة الدولي رقم 39 في القياس اللاحق للأصول المالية المعدة للبيع بالقيمة العادلة . وإقفال فوارق التغيير في القيمة العادلة الناتجة عن القياس اللاحق لهذه الأصول في حقوق الملكية (عبر عنها النظام المحاسبي المالي الجزائري بانخفاض أو ارتفاع رأس المال) ضمن قائمة التغير في حقوق الملكية .

ان الملاحظ من خلال مقارنة طريقة القياس للعناصر الأربعة السابقة المشكلة لأصول المنشاة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري هو توجه هذا الأخير نحو التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في مجال القياس المحاسبي للأصول.

خاتمة الفصل

لقد تأثرت المنظومة المحاسبية في الجزائر منذ الاستقلال بالظروف السياسية والاقتصادية الداخلية والخارجية حيث حتمت فترة ما بعد الاستقلا ل الاحتكام إلى المخطط المحاسبي العام الفرنسي نظرا لعدم توفر الكفاءات البشرية لخلق منظومة محاسبية خاصة بالجزائر . ومع بداية السبعينات وتوجه الدولة الجزائرية نحو اقتصاد اشتراكي بدأ التفكير في إصدار مخطط محاسبي جزائري يتلاءم مع البيئة الاقتصادية السائدة آنذاك. وهو ما تجسد سنة 1975 بصدور المخطط المحاسبي الوطني ومع نهاية الثمانينات ظهرت معطيات جديدة دفعت الجزائر نحو اقتصاد السوق وحتمية التخلي التدريجي عن التسيير الاشتراكي للمؤسسات فظهرت تشريعات محاسبية جديدة مرتبطة باستقلالية المؤسسات وإنشاء صناديق المساهمة ,وهذه القاعدة لم تتغير اليوم فالعالم كله يتجه نحو معايير محاسبية موحدة

فما كان على الجزائر إلا اكوب الموجه و لكن بشيء من الحذر . فلم يتبن النظام المحاسبي المالي الجزائري الصادر سنة 2007 والواجب التطبيق ابتداء من سنة 2010 المعايير المحاسبية الدولية بشكل مطلق لكنه توافق معها إلى حد كبير وهذا ما لمسناه من خلال مقارنة ما جاء به هذا النظام مع المعايير المحاسبية الدولية في مجال القياس المحاسبي للأصول لكن الإشكال الذي يبقى مطروحا هو مدى قدرة المؤسسة الجزائرية على مسايرة ما جاء به النظام المحاسبي المالي في مجال قياس الأصول خاصة ما تعلق بمفهوم القيمة العادلة وغياب الأسواق النشطة التي تمثل مصدر تحديد القيمة العادلة .