

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

أثر التضخم على القوائم المالية في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية
-دراسة حالة المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة -الجزائر-

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة تخصص مالية
المؤسسة

إشراف الأستاذ: د. محمد الأمين وليد طالب

من إعداد الطالب: ياسين رماش

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة الاصلية	الصفة
السعدي رجال	أستاذ التعليم العالي	أم البواقي	رئيسا
محمد الأمين وليد طالب	أستاذ محاضر -أ-	أم البواقي	مشرفا
عبد الوهاب شنيخر	أستاذ محاضر -أ-	أم البواقي	عضو
مالك لعلايبي	أستاذ محاضر -أ-	سوق أهراس	عضو
محمد بوطلاعة	أستاذ محاضر -أ-	المركز الجامعي ميلة	عضو
سوسن زيرق	أستاذ محاضر -أ-	سكيكدة	عضو

السنة الجامعية 2021-2022

إهداء

إلى حلوة اللبن التي ما خالط لبنها يوما سكر المصالح...

إلى ذات الصدر الحنون الذي كان لي ظلا باردا في هجير الحياة...

إلى صاحبة الحبل السري الذي أثره باقي في حتى الآن، لكي أكون

خليفة لأمي كما ربّنتني...

إلى من أفقد صوتها وضحكتها وتصفيقها لي فرحا بإنجازي في هذه

اللحظة...

وبفضل الله لا لا أفقد دعواتها التي أجني ثمارها كل لحظة...

جعل الله كل حرف من حروف الأطروحة في ميزان حسنات أمي

الحبيبة

جعل الله هذه الأطروحة صدقة جارية لأمي العزيزة

أهدي هذا العمل لأمي

شكر وعرفان

قال الله تعالى في كتابه الكريم: بسم الله الرحمن الرحيم " ومن يشكر فإنما
يشكر لنفسه " سورة لقمان الآية 12

في بداية كلمت لابد لي من التوجه أولا بالشكر لله عزوجل الذي وفقني
للوصول إلى هذه الدرجة العلمية، ومهد لي الطريق لأن أكون اليوم
أناقش أطروحتي...

كما أنني أتوجه بالشكر والامتنان لأمي العزيزة رحمها الله وأسكنها
الفردوس الأعلى فمن دونها لم أكن أصل لهذه المرحلة فكانت السند
الأول لي في تحقيق ذلك، وأبي الكريم حفظه الله ورعاه...

كما أتوجه بالشكر والامتنان للدكتور محمد الأمين وليد طالب الذي تفضل
مشكورا بالموافقة على الاشراف على هذه الأطروحة ، فقد كان لإشرافه
ومنحه من علمه ووقته ونصائحه وتوجيهاته الشيء الكثير في خروجها
بالشكل الذي ظهرت به.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	الشكر والعرفان
IV-I	فهرس المحتويات
VI-V	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
VIII	قائمة المختصرات
IX	قائمة الملاحق
أ-ع	المقدمة العامة
71-1	الفصل الأول: واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة 1990 - 2020
1	تمهيد
25-03	المبحث الأول: عموميات حول التضخم
09-03	المطلب الأول: تعريف التضخم
19-09	المطلب الثاني: أسباب التضخم وأنواعه
25-20	المطلب الثالث: آثار التضخم وطرق قياسه
33-26	المبحث الثاني: تشخيص التضخم في الجزائر خلال الفترة الممتدة من سنة 1990 إلى 2000
29-26	المطلب الأول: واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة 1990 - 1995
33-29	المطلب الثاني: واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة 1996 - 2000
41-33	المبحث الثالث: تشخيص التضخم في الجزائر خلال الفترة الممتدة من سنة 2001 إلى 2020
35-33	المطلب الأول: واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة 2001 - 2010
37-35	المطلب الثاني: واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة 2011 - 2015
41-37	المطلب الثالث: واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة 2016 - 2020
69-42	المبحث الرابع: الاجراءات المتخذة لعلاج أسباب التضخم في الجزائر
59-42	المطلب الأول: أسباب التضخم في الجزائر
64-59	المطلب الثاني: استخدام الجزائر للسياسة النقدية لمواجهة التضخم

69-64	المطلب الثالث: استخدام الجزائر للسياسة المالية لمواجهة التضخم
71-70	خلاصة الفصل
160-72	الفصل الثاني: تقديم الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية
74-73	تمهيد
99-74	المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية
81-74	المطلب الأول: المحاسبة الدولية
85-81	المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية
99-85	المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS
120-100	المبحث الثاني: إصلاحات النظام المحاسبي المالي الجزائري للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية
111-100	المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي
117-111	المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي
120-118	المطلب الثالث: المبادئ العامة للقياس في النظم المحاسبي المالي
-121	المبحث الثالث: القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
129-121	المطلب الأول: عموميات حول القوائم المالية
145-129	المطلب الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
158-145	المطلب الثالث: القوائم المالية وفق توصيات معايير المحاسبة الدولية
160-159	خلاصة الفصل
223-161	الفصل الثالث: توصيات معايير المحاسبة الدولية في ظل الظروف التضخمية لتعديل القوائم المالية
163-162	تمهيد
179-163	المبحث الأول: أثر التضخم على القوائم المالية
168-163	المطلب الأول: أثر التضخم على قائمة المركز المالي
177-168	المطلب الثاني: أثر التضخم على قائمة الدخل
179-178	المطلب الثالث: المعيار المحاسبي الدولي التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع رقم (29)
206-180	المبحث الثاني: التكلفة التاريخية المعدلة لتعديل القوائم المالية في ظل وجود التضخم
187-180	المطلب الأول: تقييم مبدأ التكلفة التاريخية

192-187	المطلب الثاني: نموذج التكلفة التاريخية المعدلة
200-192	المطلب الثالث: تعديل قائمة المركز المالي
202-201	المطلب الرابع: تعديل قائمة الدخل
206-202	المطلب الخامس: تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة
-207	المبحث الثالث: التكلفة الجارية طريقة لتعديل القوائم المالية في ظل وجود التضخم
209-208	المطلب الأول: أسس طريقة التكلفة الجارية
216-210	المطلب الثاني: طرق التكلفة الجارية
219-217	المطلب الثالث: تطبيق تكلفة الاستبدال لتعديل قائمة المركز المالي
221-219	المطلب الرابع: تقييم طريقة القيمة الجارية
223-222	خلاصة الفصل
336-224	الفصل الرابع: دراسة تطبيقية للمركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة
226-225	تمهيد
239-227	المبحث الأول: تقديم عام للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة
229-227	المطلب الأول: لمحة تعريفية عن المؤسسة الأم رياض سطيف
231-230	المطلب الثاني: لمحة تعريفية عن المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة
239-232	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة
279-240	المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لوحدة المركب الصناعي الحضنة المسيلة للفترة (2019-2015)
245-240	المطلب الأول: عرض قائمة المركز المالي لسنة 2015
247-245	المطلب الثاني: عرض قائمة الدخل لسنة 2015
252-247	المطلب الثالث: عرض قائمة المركز المالي لسنة 2016
255-252	المطلب الرابع: عرض قائمة الدخل لسنة 2016
260-255	المطلب الخامس: عرض قائمة المركز المالي لسنة 2017
263-260	المطلب السادس: عرض قائمة الدخل لسنة 2017
268-263	المطلب السابع: عرض قائمة المركز المالي لسنة 2018
271-268	المطلب الثامن: عرض قائمة الدخل لسنة 2018
276-271	المطلب التاسع: عرض قائمة المركز المالي لسنة 2019
279-276	المطلب العاشر: عرض قائمة الدخل لسنة 2019
335-280	المبحث الثالث: تعديل القوائم المالية لوحدة المركب الصناعي الحضنة - المسيلة

287-280	المطلب الأول: تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2015
291-288	المطلب الثاني: تعديل قائمة الدخل لسنة 2015
298-291	المطلب الثالث: تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2016
302-299	المطلب الرابع: تعديل قائمة الدخل لسنة 2016
308-303	المطلب الثالث: تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2017
313-309	المطلب السادس: تعديل قائمة الدخل لسنة 2017
319-313	المطلب السابع: تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2018
323-320	المطلب الثامن: تعديل قائمة الدخل لسنة 2018
331-323	المطلب الثالث: تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2019
336-331	المطلب العاشر: تعديل قائمة الدخل لسنة 2019
337	خلاصة الفصل
351-338	الخاتمة العامة
361-352	قائمة المراجع والمصادر
X	الملخص
-	قائمة الملاحق

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
27	تغيرات معدلات التضخم في الجزائر (1990 - 1995)	01
29	تغيرات في معدلات التضخم في الجزائر (1996 - 2000)	02
34	تغيرات في معدل التضخم في الجزائر (2001 - 2010)	03
35	تغيرات في معدل التضخم في الجزائر (2011 - 2015)	04
37	تغير في معدلات التضخم في الجزائر (2016 - 2020)	05
46	تطور الكتلة النقدية والدخل الوطني	06
49	تطور رصيد الميزانية خلال الفترة (2000 - 2015)	07
51	متوسط الأجور بين مختلف القطاعات حسب المناطق لفئة الإطارات	08
52	تدخلات الدولة الجزائرية في تحديد الأجور في قطاع الغير زراعي	09
54-53	نسب الأجور الموزعة في مختلف القطاعات	10
55	تغير الأجور مقارنة بتغير الناتج الإجمالي KI	11
57	تطور السيولة النقدية والإستثمار العمومي خلال الفترة (1985 - 1988) في الجزائر	12
58	الاتفاقيات الجماعية خلال الفترة (1992 - 1997)	13
60	تغير معدل إعادة الخصم لدى بنك الجزائر	14
61	تطور نسبة الإحتياطي القانوني في الجزائر	15
63	معدلات تدخل البنك المركزي لإسترجاع السيولة	16
94-89	قائمة معايير المحاسبة الدولية IAS المعتمدة إلى غاية 2021	17
97-94	قائمة معايير الإبلاغ المالي IFRS الممتدة إلى غاية 2021	18
197-195	التمييز بين العناصر النقدية والعناصر الغير نقدية	19
284-282	تعديل جانب الأصول وقسط الإهلاك لسنة 2015	20
286-285	تعديل جانب الخصوم لسنة 2015	21
291-288	تعديل قائمة الدخل لسنة 2015	22
295-293	تعديل جانب الأصول وقسط الإهلاك لسنة 2016	23
297-296	تعديل جانب الخصوم لسنة 2016	24
302-299	تعديل قائمة الدخل لسنة 2016	25

305-304	تعديل جانب الأصول وقسط الإهلاك لسنة 2017	26
307-306	تعديل جانب الخصوم لسنة 2017	27
312-310	تعديل قائمة الدخل لسنة 2017	28
316-314	تعديل جانب الأصول وقسط الإهلاك لسنة 2018	29
319-317	تعديل جانب الخصوم لسنة 2018	30
323-320	تعديل قائمة الدخل لسنة 2018	31
327-325	تعديل جانب الأصول وقسط الإهلاك لسنة 2019	32
330-328	تعديل جانب الخصوم لسنة 2019	33
335-332	تعديل قائمة الدخل لسنة 2019	34

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	ارتفاع أسعار السلع والخدمات	08
02	ارتفاع الطلب الكلي وأثره على الأسعار	10
03	أنوع التضخم حسب سرعة ارتفاع الأسعار	19
04	الفجوة التضخمية	25
05	تغير معدلات التضخم في الجزائر 1990 - 1995	27
06	تغير معدلات التضخم في الجزائر 1996 - 2000	30
07	تغير معدلات التضخم في الجزائر 2011 - 2015	36
08	تغير معدلات التضخم في الجزائر 2016 - 2020	38
09	تغيرات السيولة النقدية في الفترة (1989 - 2015)	44
10	تطور مستوى العام للأسعار خلال المرحلة الثانية (1974 - 1984)	56
11	أسباب اختلاف الممارسات المحاسبية	80
12	كيفية اعداد معايير المحاسبة الدولية	86
13	كيفية تطوير المعيار المحاسبي الدولي	87
14	الانتقال بصورة أولية من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد	102
15	الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد بصورة دقيقة	105
16	مكونات النظام المحاسبي المالي الجديد	107
17	كيفية عملية القياس داخل المؤسسة	119
18	العناصر الأساسية في قائمة المركز المالي	133
19	المعلومات المتوفرة في الملاحق	144
20	عناصر قائمة الدخل	152
21	الهيكل التنظيمي لمجمع رياض سطيف	229
22	الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة	233

قائمة المختصرات

الرمز	التسمية
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IASB	International Accounting Standards Board
SSAP	Statement of Standard Accounting Practice
TWB	The Word Bank
SCF	Système Comptabilité Financière
PIN	Price Index Number
CICH	Complexe Industriel et Commercial Hodna
ONS	Office National des Statistiques

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	معلومات تأسيس المؤسسة
02	جدول الأصول لسنة 2015
03	جدول الخصوم لسنة 2015
04	جدول قائمة الدخل لسنة 2015
05	جدول الأصول لسنة 2016
06	جدول الخصوم لسنة 2016
07	جدول قائمة الدخل لسنة 2016
08	جدول الأصول لسنة 2017
09	جدول الخصوم لسنة 2017
10	جدول قائمة الدخل لسنة 2017
11	جدول الأصول لسنة 2018
12	جدول الخصوم لسنة 2018
13	جدول قائمة الدخل لسنة 2018
14	جدول الأصول لسنة 2019
15	جدول الخصوم لسنة 2019
16	جدول قائمة الدخل لسنة 2019
17	الرقم القياسي للأسعار

المقدمة العامة

كان الأمر عند بداية ظهور المحاسبة والعمل بها مقتصرًا فقط على عرض المعلومات والبيانات من أجل السماح بالقيام بمراقبة وتقييم أداء المؤسسة في استخدام الموارد الاقتصادية الموجودة تحت تصرفها، ومع التطورات الاقتصادية الكبيرة التي عرفها العالم بصورة عامة فقد انعكس ذلك على دور المحاسبة إيجابياً، ومع زيادة في رؤوس الأموال التي أصبحت تدخل للمؤسسة على أشكال عديدة، وعند الحديث عن مجال المحاسبة لابد من الإشارة لأهم ركن من أركان المحاسبة وهو موضوع القياس المحاسبي، وذلك لأنه المعتمد الرئيسي للقيم المحاسبية التي يتم تسجيلها ضمن القوائم المالية، سواء كان القياس المحاسبي مرتبطاً بعناصر مادية أو معنوية أو الأحداث الاقتصادية أو المالية كل ذلك على حد سواء، وتأتي أهمية القياس المحاسبي في كونه محور عمليات المحاسبة كونه يقوم بتحويل المعلومات والبيانات على شكلها الكيفي إلى معلومات كمية قابلة للتجميع والدراسة والقياس.

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية أحد أهم المبادئ المحاسبية التي يتم من خلالها إثبات الأصول والخصوم وكذا الإيرادات التي دخلت للمؤسسة وكذا المصاريف التي أخرجتها المؤسسة من ذمتها المالية وتسجيلها ضمن السجلات المحاسبية بالأسعار التي تم تسديدها عند تاريخ الشراء، وبالتالي فإن عملية القياس تتطلب دقة وكفاءة عالية، وهذا راجع بالأساس لارتباطها ارتباطاً وثيقاً بعرض والإفصاح عن القوائم المالية بصورة صادقة وموضوعية وشفافة، وكلما كانت القوائم المالية مفصّل عنها بصورة صادقة كان ذلك تعبيراً صادقاً كذلك على الصورة الحقيقية التي تنشط فيها المؤسسة.

إن المحاسبة والقياس المحاسبي للأداء الاقتصادي للمؤسسة في ظل التضخم يكون صعباً ومعقداً للغاية، فالمحاسبة التي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية والتي كما هو معلوم تقوم على فرضية ثبات وحدة النقد كأساس للقياس عند إعداد القوائم المالية المختلفة للمؤسسة، تصبح هذه القوائم من دون المستوى المطلوب وغير صادقة وهذا في ظل وجود التضخم، وبالتالي فإن القوائم المالية المعدة والمفصّل عنها وفقاً لمبدأ

التكلفة التاريخية تكون غير صحيحة ولا تعبر عن الواقع الذي تنشط فيه المؤسسة، بسبب أن الأرقام والبيانات التي تم الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية أصبحت لا تمثل قيم حقيقة وصادقة في الوقت الحاضر خاصة مع تغيرات كبيرة في المستوى العام للأسعار، وبالتالي فإن فعالية القوائم المالية والاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات أصبحت لا تؤدي إلى نتائج مرغوبة وصحيحة.

إن التضخم يمثل أحد أهم الأسباب التي لها آثار في ميادين كثيرة اقتصادية كانت أو اجتماعية كما له آثار عديدة في مجال المحاسبة، وهذا راجع أساساً أن المحاسبة تعتمد بصورة مباشرة على النقود كوحدة قياس وعلى فرض أن وحدة النقد ثابتة، وأن الشيء الأساسي في موضوع التضخم قائم على فرضية أن النقود تكون عاجزة على أداء دورها في الاقتصاد الكلي خاصة فيما يتعلق بأن النقود مخزن للقيمة، حيث أن التضخم يؤدي بصورة مباشرة إلى تغيير قيمة النقود والمساس في قدرتها الشرائية لتتحول إلى الانخفاض، وتغير نظرة حاملين هذه النقود في فترة التضخم من نظرة الاحتفاظ بالنقود إلى استثمارها والتخلي عنها وعدم المجازفة والاحتفاظ بها، كما تمت الإشارة فإن القوائم المالية لها أهمية بالغة داخل المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات وتقييم الأداء وحتى استمرارية المؤسسة في القيام بأعمالها، وعليه كان لزاماً وضرورياً التعامل مع موضوع التضخم ومدى تأثيره على صحة ومصداقية القوائم المالية التي تكون معروضة في ظل التضخم بصورة غير صادقة وتكون مضللة ولا تعبر عن الأحداث الفعلية التي تعيشها المؤسسة وبالتالي الانعكاس سلباً على عملية اتخاذ القرارات التي تهم المؤسسة من قبل مختلف المستخدمين، الأمر الذي أدى بالضرورة إلى ظهور العديد من الاهتمامات من قبل المفكرين والمحاسبين والمنظمات والهيئات المحلية والدولية من أجل تقديم بدائل أخرى للقياس المحاسبي من أجل تصحيح الانتقادات التي تم توجيهها للقياس المحاسبي التقليدي الذي يقوم على أساس مبدأ التكلفة التاريخية وإزالة النقائص التي وجدت في القياس المحاسبي.

وبعد الانتقادات الموجهة لهذا القياس المحاسبي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، تم اقتراح جملة من البدائل والطرق المحاسبية التي كان الهدف الأساسي من وجودها هو معالجة والأخذ بعين الاعتبار أثر التضخم وتغيرات في المستويات العامة للأسعار عند القوائم المالية، والهدف من هذه البدائل أيضا هو استبدال القياس المحاسبي التقليدي الذي ثبت عدم فعاليته بنظام وقياس محاسبي يأخذ التضخم بعين الاعتبار ويعمل على تصحيح الاختلافات التي تنتج عن التضخم، الأمر الذي سيسمح حتما اجراء عملية التقييم والمراقبة بشكل دائم ومستمر، وذلك عن طريق جملة من التعديلات الضرورية التي تمس عناصر القوائم المالية المختلفة للمؤسسة، الأمر الذي سينعكس بطريقة مباشرة على الفهم والقراءة الصحيحة لهذه القوائم من طرف مختلف مستخدميها المختلفين كون أن هذا القياس المحاسبي البديل يسمح بإعطاء نظرة على أثر التضخم وتغيرات المستوى العام للأسعار.

تعتبر الجزائر من الدول التي قامت بإجراءات كان الهدف منها إصلاح المنظومة الخاصة بها، بما ينطبق مع توصيات المحاسبة الدولية، خاصة مع تحرير التجارة الدولية، وظهور وتطور عمل الشركات متعددة الجنسيات، وزيادة حجم الاستثمارات الأجنبية كل ذلك وغيره ساهم لضرورة مواكبة توصيات معايير المحاسبة الدولية، وهذا بهدف تزويد مختلف مستخدمي القوائم المالية للمؤسسات سواء الداخليين أو الخارجيين بمختلف المعلومات التي يحتاجها هؤلاء المستخدمين من أجل الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات، ومن بين الأسباب التي أدت بالجزائر لإصلاح منظومتها المحاسبية أيضا هو العمل على زيادة الكفاءة في النظم المحاسبية خاصة ما تعلق في الجانب التطبيقي، خاصة وأن الجزائر كغيرها من الدول التي في طريق النمو كانت أنظمتها المحاسبية لا تواكب التطورات الحاصلة في الأنظمة المحاسبية الدولية، لذا اتخذت الجزائر جملة من الإجراءات التي كان هدفها إصلاح المنظومة المحاسبية الجزائرية، فقام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار نظام محاسبي مالي منبثق من معايير المحاسبة الدولية وهذا من أجل مواكبة التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة على المستوى الدولي عن طريق تطبيق توصيات معايير المحاسبة الدولية.

1- إشكالية البحث:

من خلال ما تم ذكره يمكن طرح إشكالية الدراسة على النحو التالي:

" ما هو أثر التضخم على القوائم المالية في ظل الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية ؟ "

وتتدرج تحت الإشكالية الرئيسية للبحث جملة من الأسئلة الفرعية، والتي يمكن التطرق إليها على النحو

التالي:

2- الأسئلة الفرعية:

- ما هو أثر التضخم على مصداقية المعلومات المعروضة ضمن القوائم المالية للمؤسسة؟
- ما هو أثر القياس المحاسبي الذي يعتمد مبدأ التكلفة التاريخية على مصداقية القوائم المالية في ظل وجود التضخم؟
- هل توفر بدائل القياس المنصوص عليها من قبل معايير المحاسبة الدولية في ظل وجود التضخم قوائم مالية ذات مصداقية؟
- هل توجد فروقات نتائج بين القوائم المالية للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة المعدة على أساس التكلفة التاريخية وبين البدائل المحاسبية المنصوص عليها من قبل معايير المحاسبة الدولية؟

3- فرضيات البحث:

من أجل الإجابة على الأسئلة الفرعية للبحث يتم تبني جملة الفرضيات التالية:

- يؤثر التضخم تأثيرا مباشرا على صحة ومصداقية المعلومات المعروضة ضمن القوائم المالية المختلفة للمؤسسة.
- إن القوائم المالية المعدة على أساس هذا مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود أثر التضخم، تكون مضللة وغير صادقة ولا تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

- تسمح بدائل القياس المحاسبي التي تدعو إليها معايير المحاسبة الدولية عند وجود فجوات تضخمية إلى عرض معلومات تتميز بالصدق والشفافية والملائمة وقابلة للفهم على مستوى القوائم المالية المختلفة للمؤسسة.

- نعم توجد فروقات نتائج بين القوائم المالية للمركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة المعدة على أساس التكلفة التاريخية وبين البدائل المحاسبية المنصوص عليها من قبل معايير المحاسبة الدولية.

4- أهداف البحث:

تسعى الدراسة إلى توضيح أثر التضخم على مصداقية الإفصاح الإعلامي للقوائم المالية، وذلك في ظل توصيات معايير المحاسبة الدولية، وذلك عن طريق تحقيق الأهداف التالية:

- توضيح المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوع التضخم والقوائم المالية.
- التعرف على أثر التضخم على مدى صحة ومصداقية القوائم المالية.
- التعرف على مدى الالتزام بتطبيق القياس المحاسبي من أجل الإفصاح الأمثل للقوائم المالية.
- التعرف على مدى تأثير التضخم على الوضعية المالية للمؤسسة من أجل تشجيع المؤسسات بضرورة الأخذ بعين الاعتبار تأثير التضخم على مصداقية القوائم المالية من أجل مساعدة مختلف مستخدميها بعمليات اتخاذ القرارات.
- التعرف على البدائل المحاسبية المقترحة بديلة التكلفة التاريخية وهذا من أجل معالجة أثر التضخم على القوائم المالية بهدف تصحيح وتعديل الانحرافات التي حدثت نتيجة استعمال القياس المحاسبي التقليدي، وهذا من أجل تقديم صورة صحيحة أمام مستخدمي هذه القوائم المالية.
- التعرف على الاقتراحات والتوصيات التي دعت إليها لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال دراسة مختلف المعايير الدولية التي تهتم بدراسة القوائم المالية في ظل وجود اقتصاد التضخم،

وحتى الاقتراحات الدولية من هيئات أكاديمية ومؤسسات مهنية في استبعاد أثر التضخم على القوائم المالية.

- التعرف على الاجراءات التي تدعوا إليها الجزائر من خلال مواكبة للتحديثات الخاصة في معايير المحاسبة الدولية خاصة فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الخاصة بموضوع محاسبة التضخم، وكذا الإجراءات التي تطبقها من أجل معالجة أثر التضخم على القوائم المالية.

5- أهمية البحث:

يمكن اعتبار موضوع التضخم هو موضوع الساعة في العديد من دول العالم خاصة الجزائر فهذه الأخيرة تعيش فجوات تضخمية متنوعة ومتغيرة، ولهذا لقي هذا الموضوع اهتمام كبير من العديد من الباحثين الاقتصاديين خاصة للأثار الكبيرة للتضخم على المستوى الاقتصادي والاجتماعي على حد سواء، أما بالنسبة للأثار العديدة للتضخم فيما يتعلق بالجانب الميداني أو الجانب المحاسبي وكيفية استبعاد أثره على القوائم المالية لم تكن بتلك الدرجة من الاهتمام من قبل الباحثين.

كما تمت له الإشارة بأن التضخم له أثار عديدة على الاقتصاد الوطني والدولي بصفة عامة، وتأتي أهمية الدراسة في أثر القياس المحاسبي التقليدي على صحة القوائم المالية والذي يقوم بالأساس على الاعتماد على التكلفة التاريخية، وفي ظل الاعتماد المستمر على هذا القياس فإن القوائم المالية التي يفصح عنها في ظل وجود فجوات تضخمية تكون غير معبرة عن الواقع الحقيقي للمؤسسة، الأمر الذي يستوجب ضرورة وجود حلول تهتم بدراسة هذا الإشكال الحاصل وهو التقييم في المحاسبة، وفي هذا الإطار ستوضح الدراسة الاجراءات والاقتراحات التي دعت إليها مختلف الهيئات الدولية والمحلية المهمة لمعالجة هذا سواء لجنة معايير المحاسبة الدولية أو النظام المحاسبي المالي، وهذا من أجل الإفصاح والقياس المحاسبي من أجل

تقديم وعرض مختلف القوائم المالية للمؤسسة بصورة صادقة وشفافة، وهذا عن طريق اقتراح بدائل محاسبية الهدف منها معالجة السلبات الخاصة التي يقدمها نموذج التكلفة التاريخية فيما يتعلق بجانب القوائم.

6- مبررات اختيار الموضوع:

بالنسبة للأسباب التي أدت إلى اختيار معالجة الموضوع له جملة من المبررات، والتي يمكن ذكرها على النحو التالي:

- أهمية الموضوع الناجمة أنه يعتبر أحد أهم المواضيع التي تحظى بالاهتمام الكبير على المستوى المحلي والدولي.
- الزيادة الحاصلة في معدلات التضخم في الجزائر خاصة في السنوات الأخيرة ومع السياسات المالية والنقدية التي كانت ومازالت تثير العديد من النقاشات بعد التذبذبات التي حصلت في أسعار الطاقة وكذا ما صاحبه من تغيرات سواء على المستوى الاقتصادي والاجتماعي وحتى السياسي في البلاد.
- تتناول الدراسة مشكلة واقعية لها علاقة مباشرة بمخرجات النظام المحاسبي، خاصة في ظل الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في اعداد القوائم المالية والتي ينتج عنها افصاح بصورة غير صادقة للقوائم المالية الأمر الذي من شأنه التأثير على قرارات مستخدمي هذه القوائم، وهذا يرجع لعدم الأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي تحدث بصورة مستمرة في المستويات العامة للأسعار.
- دراسة الاقتراحات التي دعت إليها الهيئات الدولية على رأسها لجنة معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي على الجناح المحلي، فيما يتعلق بالبدائل المحاسبية المقترحة لمعالجة أثر التضخم وعند اعداد مختلف القوائم المالية.

7- منهجية البحث:

من أجل معالجة إشكالية البحث بالإضافة إلى الأسئلة المطروحة واختبار صحة الفرضيات التي تم تبنيها في الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، من أجل دراسة الموضوع من جانبه النظري وذلك خلال التطرق إلى القوائم المالية وكذا ظاهرة التضخم من خلال مختلف المفاهيم والمتعلقة بهذه الظاهرة وأسبابها وما أثر هذه الظاهرة على صحة القوائم المالية المفصح عنها بالإضافة إلى التطرق كذلك إلى البدائل المقترحة لمعالجة أثر التضخم، وكذلك الجانب التطبيقي للدراسة يتطلب تطبيق هذا المنهج وذلك من خلال الاعتماد على الاقتراحات التي دعت إليها معايير المحاسبة الدولية لاستبعاد ومعالجة أثر التضخم على القوائم المالية وتم تطبيق ذلك على مؤسسة جزائرية من خلال دراسة القوائم المالية للمركب الصناعي التجاري الحضنة والذي يتواجد في ولاية المسيلة.

8- حدود الدراسة:

إن التضخم وأثره على القوائم المالية موضوع متشعب ويحتوي على مجموعة من العناصر المتداخلة خاصة في ظل الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية، فقد تم القيام بالدراسة في الحدود التالية:

- جاء التركيز في هذا الموضوع على أثر التضخم على مخرجات القياس المحاسبي وبصفة عامة على مختلف القوائم المالية للمؤسسة، قائمة المركز المالي جانبها الأيمن جانب الأصول والجانب الأيسر جانب الخصوم، وكذا قائمة الدخل.
- تطبيق أحد البدائل المقترحة في ظل الاعتماد على المبادئ المحاسبية الدولية وهذا بهدف معالجة أثر التضخم على القوائم المالية.

- أما بالنسبة للإطار الزمني والمكاني للموضوع، فقد كانت الدراسة الميدانية مهمة بمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية للمركب الصناعي التجاري الحضرنة المتواجد في ولاية المسيلة في الجزائر، وذلك في الفترة الممتدة من سنة 2015 إلى غاية سنة 2019.

9- الدراسات السابقة:

سيتم عرض بعض الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع الدراسة، أو أحد متغيراتها والتي تم عرضها في البحوث التي سبقت الدراسة.

أولاً: الدراسات العربية:

- دراسة (غني، 1994) رسالة ماجستير بعنوان: "دراسة تحليلية لطرق المحاسبة عن التغيرات في مستويات الأسعار وإمكانية تطبيقها علمياً في جمهورية مصر"

- حيث هدفت الدراسة إلى توضيح تطبيق أحد البدائل المحاسبية في محاسبة التضخم كموضوع وهو التكلفة الاستبدالية على القوائم المالية التي تقوم بها المؤسسات في الاقتصاد المحلي لجمهورية مصر وذلك بالتطبيق على إحدى الشركات الصناعية لمدة خمس سنوات كاملة.

- خلصت هذه الدراسة إلى الوصول لمجموعة من النتائج حيث أظهرت الدراسة وجود اختلافات كبيرة في اعتماد البديل المحاسبي البديل مقارنة بتلك المحققة في ظل الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية الأمر الذي سيؤثر حتماً على مصداقية القوائم المالية، كما توصلت الدراسة لكون أن التغيرات في مستوى العام للأسعار يؤثر تأثيراً مباشراً على تلك المعلومات المعروضة على مستوى القوائم المالية.

- دراسة (بالرقي 2006) أطروحة دكتوراه بعنوان: "دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة"

حيث هدفت الدراسة إلى توضيح واقع القياس المحاسبي في ظل الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية كما هدفت أيضا إلى توضيح تأثير التضخم على الاقتصاد الوطني بصفة عامة وكذلك مدى تأثيره على القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية.

- خلصت الدراسة إلى الوصول لمجموعة من النتائج حيث أظهرت الدراسة أن التضخم يؤثر على أملاك المؤسسة ويؤدي بها إلى الانخفاض في ظل الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية، كما توصلت الدراسة لكون أن محاسبة التضخم في الجزائر لا ترقى إلى المستوى المطلوب فهي مقتصرة فقط على دراسة الأصول القابلة للاهلاك الأمر الذي سينعكس سلبا على باقي عناصر القوائم المالية الأخرى وبالتالي فإن في هذه الحالة العملية تكون غير فعالة ولا تعطي نتائج صادقة.

- دراسة (حيدر، 2012) رسالة ماجستير بعنوان: "كفاءة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وأثر في صناعة القرار"

- حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وكيف يساهم في عملية اتخاذ القرارات.

- خلصت هذه الدراسة إلى الوصول لمجموعة من النتائج حيث أظهرت الدراسة كون أن الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية يعتبر المصدر الأساسي للمعلومات التي يعتمد عليها مختلف المستخدمين في اتخاذ قراراتهم، كما توصلت أيضا لكون أن الإفصاح المحاسبي لدى المؤسسات في بيئة الأعمال السودانية يحتوي على القدر الكافي ممن المعلومات الضرورية التي من شأنها المساعدة في عملية اتخاذ القرار من قبل مختلف المستخدمين والمستثمرين.

- دراسة (مارن، 2013) أطروحة دكتوراه بعنوان، متطلبات الإفصاح المحاسبي ومدى تطبيقها في القوائم المالية منشورة للمصارف"

- حيث هدفت الدراسة إلى التطرق لمعرفة مدى الالتزام بتطبيق متطلبات الإفصاح المحاسبي وتوضيح أثر التطبيق على جودة وصحة المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها على مستوى القوائم المالية المنشورة على مستوى البنوك الإسلامية في بلد السودان.

- خلصت الدراسة على الوصول لمجموعة من النتائج حيث أظهرت الدراسة إلى ضرورة الالتزام بالتوصيات المقترحة الخاصة بمعيار العرض والإفصاح العام وذلك من قبل البنوك الإسلامية بالسودان، كما أن الدراسة أظهرت بأن الالتزام بتطبيق جميع الشروط الخاصة بعملية الإفصاح المحاسبي وفق المعيار ذلك سينعكس إيجابيا على جودة المعلومات المحاسبية، المعروضة من قبل البنوك الإسلامية السودانية.

- دراسة (بكرين، 2015) مقال علمي بعنوان: " دور الإنفاق الحكومي الجاري في التضخم سنة 2015"

- حيث هدفت الدراسة إلى توضيح مدى تأثير التضخم على مستوى الإنفاق الحكومي وكيف يكون ذلك خاصة مع المعدلات المتغيرة للتضخم، كما هدفت الدراسة إلى توضيح واقع الاقتصاد بشكل عام وذلك في ظل وجود فجوات تضخمية كبيرة، كما هدفت الدراسة إلى توضيح أثر تطبيق سياسات مالية رشيدة على معالجة مختلف الآثار المترتبة على التضخم في مختلف الميادين.

- خلصت الدراسة إلى الوصول لمجموعة من النتائج حيث أظهرت على أنه توجد علاقة طردية ومباشرة بين الانفاق الحكومي ومعدلات التضخم، كما توصلت النتيجة أنه كلما كان الانفاق الحكومي واتباع سياسات مالية ونقدية قائمة بالأساس على استيراد مختلف السلع من الدول الأخرى هذا سببا مباشرا لحدوث فجوات تضخمية في الاقتصاد الوطني وبالتالي سينعكس ذلك سلبا على السياسات المالية والنقدية للبلاد.

- دراسة (الخضر، 2017) مقال علمي بعنوان: "أسس وقواعد التقييم المحاسبي دراسة تحليلية نقدية".

- حيث هدفت الدراسة إلى توضيح مختلف المفاهيم الخاصة بعملية التقييم والقياس المحاسبي، كما أوضح في دراسته هذه على المقترحات والبدائل المحاسبية الكفيلة بتعديل القوائم المالية في ظل فترات التضخم، كما قامت هذه الدراسة بتوضيح الفرق في جودة المعلومات المحاسبية بين استخدام مختلف طرق القياس المحاسبي بين التقليدي والبدلي.

- خلصت الدراسة إلى الوصول لمجموعة من النتائج يمكن ذكر بعضها على ضرورة تعديل القياس المحاسبي وذلك من أجل إزالة الضبابية حول القوائم المالية المعروضة، من أجل الوصول إلى معلومات محاسبية وقوائم مالية صحيحة وصادقة.

ثانيا: الدراسات الأجنبية:

- دراسة (boardman, 1990) بعنوان: "ملائمة البيانات المحاسبية المعدلة بالتضخم للتنبؤ"

"the révélant of inflation ajuste accounthing data to revers "

- حيث هدفت الدراسة إلى التطرق إلى الجانب العلمي لموضوع محاسبة التضخم من خلال توضيح فائدة نموذج البديل للتكلفة التاريخية وذلك من خلال ما تم نشره من طرف الهيئات العلمية والمهنية الدولية.

- خلصت هذه الدراسة إلى الوصول لمجموعة من النتائج حيث أظهرت الدراسة أن عملية التعديل التي تطال القوائم المالية المختلفة وذلك بما تنص عليه محاسبة التضخم من شأنه تحقيق نتائج إيجابية في عملية اتخاذ القرارات من مستخدمي هذه القوائم المالية.

- دراسة (goden, 2001) بعنوان: "محاسبة التغيرات في الأسعار وملائمة القيمة وفق التكلفة التاريخية ومستوى الأسعار ومحاسبة التكلفة الإستراتيجية"

"accounting for changing Price the value relevance of historia "

"cots, Price level and replacement cots accounting

- حيث هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين التكلفة التاريخية ومستوى الأسعار وكذلك المحاسبة الاستبدالية.

- خلصت الدراسة إلى الوصول لمجموعة من النتائج حيث أظهرت الدراسة على أنه في ظل الاعتماد على بديل القياس المحاسبي التقليدي فإن ذلك من شأنه أن يساهم في عرض قوائم مالية بطريقة أفضل والحصول على نتائج جيدة وذلك بمقارنة تلك النتائج والمعلومات المعروضة على مستوى القوائم المالية والمعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية.

- دراسة (Haghes, zhange, 2003) بعنوان: التضخم وسعر تبادل العملات الأجنبية والتشدد في تقييم حقوق الملكية"

"inflation forgien exchange, and parsinonious equity valuation"

- حيث هدفت الدراسة إلى معرفة مدى صحة القيم الحقيقية للمؤسسات الأمريكية التي تعتمد في إعداد القوائم المالية الخاصة بها على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.
- خلصت هذه الدراسة إلى الوصول لمجموعة من النتائج حيث أظهرت على أنه في ظل وجود التضخم فإن قيم الأصول المعدة على أساس التكلفة التاريخية تصبح غير صادقة وتمثل مشكلة أمام المؤسسة، كما توصلت الدراسة لكون أن التكلفة التاريخية تهمل آثار التضخم في تقييم أصول المؤسسة.

- دراسة (salvari, 2004) بعنوان: "تغيرات مستوى الأسعار ومقياس المحاسبة المالية"

"level changes an Financial accounthing mesurément Price"

- حيث هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة المباشرة بين التغيرات في الأسعار وطريقة الإفصاح عنها ومدى تأثيرها على تقييم الإدارة وحملة الأسهم، ولتوضيح ذلك تم التركيز على بيئة الأعمال للمؤسسات الأمريكية.

- خلصت الدراسة إلى الوصول لمجموعة من النتائج حيث أظهرت الدراسة أن التغيرات الحاصلة في الأسعار تؤثر تأثيرا كبيرا على عوامل الإنتاج بصورة عامة وعلى عملية التسعير بصفة خاصة، وإنه في عدم وجود تعديلات نقدية في القوائم المالية فإن ذلك من شأنه إلى أن تكون هذه القوائم لا تحتوي على معنى اقتصادي يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات المختلفة من قبل مستخدميها، كما أن ذلك يؤثر تأثيرا مباشرا على الأرباح وهذا نتيجة لعدم الأخذ بعين الاعتبار تغيرات الأسعار.

- دراسة (shiakumer, 2005) بعنوان: "خدام التضخم ومسودة الإعلان عن وظيفة الإيرادات"

"inflation illusion and poste – warnings – announcement drift"

- حيث هدفت الدراسة إلى توضيح تأثير التضخم على قدرة مختلف المستثمرين على معرفة معدلات تغير أرباحهم المستقبلية في الأسواق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك عن طريق إجراء دراسة مقارنة لعينة من المؤسسات في الأسواق المالية من سنة 1971 إلى غاية سنة 2001.

- خلصت الدراسة إلى الوصول لمجموعة من النتائج حيث أظهرت أن المستثمرين في الأسهم في الأسواق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية لا يمكنهم معرفة أثر التضخم على معدلات نمو الأرباح الخاصة بهم في المستقبل.

ثالثا: مميزات هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تم التطرق في هذه الدراسة لبعض الجوانب التي جاءت في الدراسات السابقة، إلا أنه ما ميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في الجانب النظري أنه تم تخصيص فصل مستقل تم التطرق فيه لبيئة معايير المحاسبة الدولية، وهذا عكس الدراسات السابقة التي تحدثت عن هذا المتغير بشكل مختصر عن طريق تحرير بعض الإجازات الخاصة بالموضوع بشكل ضيق، كما تم التطرق كذلك لدراسة متغيرين إثنين وهما القوائم المالية والتضخم كل متغير على حدى، ومن أجل التنسيق بين الفصول النظرية والتي ضمت العديد من المفاهيم المحاسبية والتي لها علاقة بموضوع الأطروحة بصورة مباشرة وغير مباشرة أيضا، تم تحديد فصل نظري تم فيه التنسيق بين المفاهيم والفصول النظرية بما يخدم منهجية البحث العلمي من جهة، ومن جهة أخرى من أجل الإلمام بكافة العناصر والمفاهيم التي يتطلبها الموضوع.

- إن من بين الجوانب التي تم التركيز عليها في دراسة الموضوع الأمر الذي لم يتم القيام به في مثل هذه الدراسات هو دراسة الواقع الفعلي لظاهرة التضخم في الجزائر، وهذا راجع بالأساس لفجوات التغيرات المستمرة في معدلات التضخم بشكل دائم خاصة في السنوات الأخيرة، خاصة في ظل الاعتماد الكبير في الجزائر على مداخل البترول وما عرفته الساحة العالمية والمحلية على حد سواء من تغيرات مست كافة المباديين الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية منها، والتي كانت لها نتائج مباشرة على المجاميع الكبرى للاقتصاد الجزائري.

- وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أيضا هو الجانب التطبيقي للدراسة، فقد تم التطرق بصفة كبيرة للتغيرات الحاصلة في المستويات العامة للأسعار ومدى تأثير ذلك عند إعداد القوائم المالية، وللقيام بذلك جاء الاختيار على مؤسسة رائدة في مجالها وذلك من أجل إظهار الفروقات الحقيقية الموجودة في إعداد القوائم المالية بالاعتماد على القياس المحاسبي التقليدي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، وبين تلك النتائج المحققة بعد تطبيق البدائل المحاسبية التي تم اقتراحها من قبل معايير المحاسبة الدولية، والحصول

بعدها عل أرقام وإحصائيات يتم المقارنة بينهما، ما تم عرضه من قبل المؤسسة محل الدراسة الميدانية وما تم الحصول من عليه بعد تطبيق توصيات معايير المحاسبة الدولية، وهذا من أجل مساعدة مختلف مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قرارات صحيحة بصورة خاصة، وكذا تشجيع الاهتمام بموضوع مصداقية وشفافية القوائم المالية، وكذا الحث على تبني والتطبيق الأمثل لمعايير المحاسبة الدولية في مختلف المؤسسات الجزائرية، وهذا كما تمت الإشارة له بمقارنة القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة وتلك القوائم المالية التي تم تعديلها بما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية في ظل وجود التضخم.

10- هيكل البحث:

من أجل دراسة ومعالجة الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات والالتزام بالمنهج الذي تم تبنيه في البحث، وللقيام بذلك تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول نظرية وفصل تطبيقي تمت فيه دراسة الموضوع في الجانب التطبيقي بعد الحصول على القوائم المالية للمؤسسة مكان الدراسة بالإضافة إلى إحصائيات أخرى من مختلف المصادر والمؤسسات الرسمية، ويسبق هذه الفصول النظرية والتطبيقية مقدمة عامة تم تحريرها من أجل الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، وفي الأخير تم تحرير خاتمة الموضوع وذلك من أجل تقديم حوصلة لما تم التطرق إليه في الفصول الثلاثة النظرية وكذلك ما في الفصل التطبيقي، بالإضافة إلى احتوائها على أهم النتائج التي تم الوصول إليها خلال دراسة الموضوع وكذلك تم وضع جملة من التوصيات، كما تحتوي خاتمة البحث على مجموعة من أفاق الدراسة الذي يمكن البحث ودراستها في المستقبل كونها مواضيع هامة لها علاقة مباشرة مع بيئة الأعمال الدولية والمحلية، وبالنسبة لفصول البحث فقد كان ترتيب الفصول وفق للتسلسل المنطقي الذي يتطلبه الموضوع، حيث تناول الفصل الأول واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة 1990 إلى غاية سنة 2020، حيث تم التطرق في هذا الفصل إلى جملة المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوع التضخم مع تخصيص جزء منه للحديث عن واقع التضخم في الجزائر

من خلال عرض جملة من الإحصائيات المتحصل عليها من هيئات رسمية دولية ومحلية، أما في الفصل الثاني فقد تم التطرق للمفاهيم الأساسية للقوائم المالية المختلفة، وكذا الحديث عن كيفية عرض هذه القوائم المالية بما تتص عليه معايير المحاسبة الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي، أما بالنسبة للفصل النظري الأخير فقد تم التطرق فيه لماهية التوصيات الاقتراحات التي دعت إليها معايير المحاسبة الدولية في معالجة أثر التضخم على القوائم المالية، أما بالنسبة للفصل الأخير وهو الفصل التطبيقي فقد تم دراسة حالة للمركب الصناعي التجاري الحضنة والذي يتواجد في ولاية المسيلة في الجزائر وذلك من خلال دراسة القوائم المالية لهذه المؤسسة.

الفصل الأول

واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة

1990 – 2020

الفصل الأول: واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة 1990 - 2020

تمهيد:

تعتبر ظاهرة التضخم من الظواهر الأكثر انتشارا في العالم، وهذه الظاهرة لم تظهر في هذا العصر بل عرفت اقصاديات الدول منذ العصور القديمة، فهي لا تقتصر فقط الظهور في الدول النامية، بل التضخم يظهر في الدول النامية وكذلك الدول المتقدمة، وبسبب الآثار السلبية التي تمتد على جميع القطاعات والميادين، نجد اختلاف كبير في السياسات الاقتصادية والسياسية التي تنتهجها الدول للحد من آثار التضخم ومحاولة الوصول إلى الاستقرار الاقتصادي.

وعلى غرار معظم دول العالم، تعد الجزائر أيضا من الدول التي عرف اقتصادها فجوات تضخمية، وما يميز هذه الفجوات التضخمية في الجزائر أنها تتميز بعدم الثبات ولا الاستقرار، فنجد معدلات التضخم في الجزائر تختلف من سنة إلى أخرى، فقد نجد معدل التضخم في سنة معينة منخفض وفي حدود المعقول إلا أنه وبعد سنة واحدة فقط نجده ارتفع أضعاف كثيرة، وتختلف أسباب التضخم في الجزائر حيث يمكن التطرق لها وحصرها في أسباب محلية وأسباب عالمية دولية لا تستطيع الجزائر فيها التحكم بنسبة كبيرة، فنجد منها إملاءات الصندوق النقد الدولي، وأسعار المحروقات وكذلك الأزمات العالمية التي شهدتها العالم عبر العصور، ومع تداعيات التضخم وتأثيره على مختلف القطاعات الاقتصادية والسياسية وكذلك الاجتماعية تنوعت الإجراءات المتخذة لمواجهة هذه الظاهرة ومحاولة الحد من ارتفاعه خاصة مع بداية سنوات التسعينات عن طريق انتهاج جملة من الإجراءات والسياسات الاقتصادية كمرحلة استباقية لمنع حدوثه، وإن حصل وحدث وعرف الاقتصاد

الوطني معدلات تضخم كبيرة من شأن هذه السياسات والإجراءات الحد منه والوصول إلى التوازن و الاستقرار الاقتصادي.

المبحث الأول: عموميات حول التضخم

ظهرت مجموعة من الدراسات والأبحاث الخاصة بموضوع التضخم في أعقاب الحرب العالمية الثانية، وذلك بارتباط ظهور التضخم في اقتصاد بلد ما بحدوث مجموعة من التغيرات في المؤشرات الاقتصادية المرتبطة بالاقتصاد الكلي والاقتصاد الجزئي على حد سواء، ومن مظاهر هذه التغيرات انخفاض في القوة الشرائية للنقود، عدم الاستقرار في معدلات النمو الاقتصادي، هذه بعض مظاهر التغيرات على المستوى الكلي، أما على المستوى الجزئي فيؤدي إلى ظهور صعوبات المؤسسات والشركات في تحديد وقياس المركز المالي لها.

المطلب الأول: تعريف التضخم

للتضخم جملة من التعاريف المختلفة وفي هذا المطلب سيتم التطرق إليها ودراسة موضوع التضخم من عدة زوايا.

تعريف 01: التضخم هو الارتفاع المستمر والكبير في المستوى العام لأسعار السلع والخدمات وهذا خلال فترة زمنية محددة.¹

¹ - Jeanne Baillargeon, Economie globale, une approche, Décarie Editeur imc, Montréal, Canada, deuxième édition, 1999, p 82.

تعريف 02: عرف الاقتصادي فرنسوا بيرو التضخم على أنه عدم توافق بين حركة التيارات النقدية الجزئية في الأسعار لا يمكن التحكم بها على الأقل في الفترة الطبيعية، لينتقل أثره على كافة القطاعات الاقتصادية.¹

تعريف 03: التضخم هو ذلك الاختلال في الوضع الاقتصادي وهذا راجع لعدم تساوي التغييرات في التدفقات المالية والتدفقات السلعية وما يعبر عن هذه التغيرات هو الارتفاع في الأسعار.²

تعريف 04: التضخم هو الارتفاع المستمر في الأسعار أو بعبارة أخرى التضخم هو الانخفاض المستمر في قيمة النقود، ويتم قياس التضخم عن طريق معدل الزيادة في الأسعار خلال فترة زمنية معينة قد تكون شهر أو سنة.³

تعريف 05: يعرف التضخم بأنه التغير في النسبة المئوية للارتفاع السنوي في المستوى العام للأسعار CPI (Consumer Price Index) وهذا التعريف خاص بمعدل التضخم بدرجة أكبر من تعريف التضخم كموضوع.

تعريف 06: التضخم هو وجود كمية كبيرة من النقود مقابل كمية قليلة من السلع والخدمات يترتب عن ذلك ارتفاع مستمر في المستوى العام للأسعار وانخفاض في القوة الشرائية لوحدة النقد، الأمر الذي يؤدي الى زيادة الطلب الكلي على السلع والخدمات عن العرض الكلي ووجود اختلالات داخل الاقتصاد الكلي،⁴ كما

¹ - عبد الغني حامد، أسامة كامل، "النقود والبنوك"، مؤسسة لورد العالمية للشؤون الجامعية، البجيرين، 2006، ص 220.

² - محمد جبوري، "تأثير أنظمة أسعار الصرف على التضخم والنمو الاقتصادي"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة أبو بكر بالقائد، تلمسان، 2013، ص 156.

³ - صالح بن علي السلطان، "التضخم في المملكة مفاهيم أسباب وحلول"، المجلة الاقتصادية السعودية، العدد 28، 2007، ص 10.

⁴ - صابر محمد، الحسن، "التضخم في السودان" صحيفة السوداني، العدد 2943، السودان، 2014، ص 2.

يعرف أيضا التضخم على أنه الزيادة المستمرة في كميات النقود المطلوبة لشراء نفس الكمية من السلع والخدمات.¹

تعريف 07: التضخم هو كل زيادة في كمية النقد المتداول تؤدي الى زيادة في المستوى العام للأسعار.²

بمعنى أن التضخم هو الزيادة في كمية النقود المتداولة في الاقتصاد الخاص ببلد ما الامر الذي يؤدي الى ارتفاع الأسعار السائدة في السوق، ويعتبر أصحاب هذه النظرية أن هذا هو السبب وراء حدوث ظاهرة التضخم، ومعتدين على طرحهم هذا على مجموعة من المبررات، متمثلة خاصة بعد الحروب والمشاكل والأزمات هو انخفاض قيمة النقود يقابله ارتفاع كبير ومستمر في الأسعار في هذه البلدان التي عرفت مثل هذه الأزمات، وبعبارة أخرى أنه كلما اعتمدت دولة ما على طرح كميات كبيرة من النقود في السوق سواء كان هذا الطرح متعمداً أو غير متعمد - الأول كإصدار الدولة وطبعها كميات من النقود وطرحها في السوق أما الثاني كتمويل الدولة لمشاريع الاقتصادية الكبرى - وهذه النظرية يتبناه أصحاب الفكر الكلاسيكي كأداة من أجل معالجة التضخم إذا حدث و حصل، وكذلك تقادي هذه الظاهرة من الأساس.

وهذا التعريف المبني على النظرية الكمية الذي يتبناه أصحابه معتمدين في ذلك على الجانب النقدي كمعيار أساسي لتوضيح التضخم ومسبباته المتنوعة في الاقتصاد المحلي، وبعبارة أخرى فإن هذا الطرح يتوافق مع النظرية الكلاسيكية التي تدرس موضوع التضخم بشكل عام ومفصل.

¹ - أحمد عبد الله إبراهيم، محمد شريف بشير الشريف، "محددات التضخم في السودان خلال الفترة 1977 - 2015" مجلة الاقتصاد والمالية، العدد 02، السودان، 2017، ص 70.

² - غازي حسين عناية، "التضخم المالي دار الشهاب، 1986، ص 14.

تعريف 08: التضخم هو زيادة في معدل الإنفاق والدخل¹ يعتمد على تعريف التضخم انطلاقاً من نظرية الدخل والإنفاق حيث يرى أصحاب هذه النظرية أن الدخل والإنفاق هما العنصران الأساسيان لسببان لظاهرة التضخم ويعتمدون على الدخل والإنفاق ويتخذونه كأساس لهذه النظرية، وفق لهذه النظرية فإن الارتفاع المستمر في الأسعار ينتج بالأساس عن الزيادة في نفقات عناصر الإنتاج وخاصة المرتبطة بزيادة الأجور - أجور العمال أهم عنصر من عناصر الإنتاج - ولتكون هذه النظرية صحيحة يجب أن تكون الزيادة في الإنفاق أكبر من الزيادة في نسبة الأسعار، وعبئ هذه الزيادة حتى لا تتحملها الدولة فهذه الأخيرة تقوم بامتصاصها عن طريق رفع مستويات الأسعار، وهذا لكي لا تمتصها عن طريق التقليل من معدلات الأرباح أو إحداث تغييرات في نفقات الإنتاج، ويعتمد أصحاب هذه النظرية على تعريف ظاهرة التضخم على أن تكون الزيادة في الإنفاق عامة ويجب أن تكون شاملة وليست محدودة وتكون بنسبة تكون أكبر من الزيادة في الإنتاج. وعليه يمكن القول لابد من توفر شرطان لصالح هذه النظرية هما:

- لا تحمل الزيادة في الأجور في أي نفقات الإنتاج أو إنقاصها من الأرباح من طرف المنتجين.
- أن تكون الزيادة عامة وشاملة بنسبة أكبر من الزيادة في الإنتاج.

تعريف 09: التضخم هو حدوث اختلال العلاقة بين العرض والطلب على المستوى الكلي الخاص بالسلع والخدمات.²

وهذا التعريف ينطلق بالأساس من نظرية العرض والطلب على السلع والخدمات، فيحدث التضخم لما يكون الطلب الكلي على السلع والخدمات أكبر من العرض الكلي لهذه السلع والخدمات، كما يشترط أصحاب هذه

¹ - مصطفى رشدي شيجة، "الاقتصاد النقدي والمصرفي" الدار الجامعية، 1986، ص 580.

² - مصطفى رشدي شيجة، مرجع سبق ذكره، ص 57.

النظرية جملة من الشروط والقرائن التي يجب توفرها لتطبيق هذه النظرية يمكن ذكر شرطان من جملة الشروط وهما:

- يجب أن يحدث الارتفاع والاختلال بين الطلب الكلي والعرض الكلي بصورة مفاجئة وغير متوقعة، وهذا لكون أنه إذا توقع ارتفاع في الأسعار فإن هذا من شأنه أن يسمح بعدم وقوعه وإمكانية تفاديه والحد من أثره.
- يجب أن يكون الارتفاع في الأسعار الذي ينتج من اختلال بين العرض والطلب الكليين ارتفاعا عاما وشاملا لسوق العمل والخدمات وحتى أسواق عوامل الإنتاج.

تعريف 10: التضخم هو الحركات العامة لارتفاع الأسعار التي تنشأ عن العنصر النقدي كعامل محرك دافع.¹ ينطلق هذا التعريف بالأساس على خصائص التضخم وأثاره وخصائصه، ويرى أصحاب هذه النظرية أن هذا المنطلق هو المقبول كون هذا النوع هو المنتشر بكثرة في الاقتصاديات وخاصة سرعة ملاحظته من طرف العامة في مظهره الرئيسي والمتمثل في ارتفاع الأسعار بصورة دائمة ومستمرة.

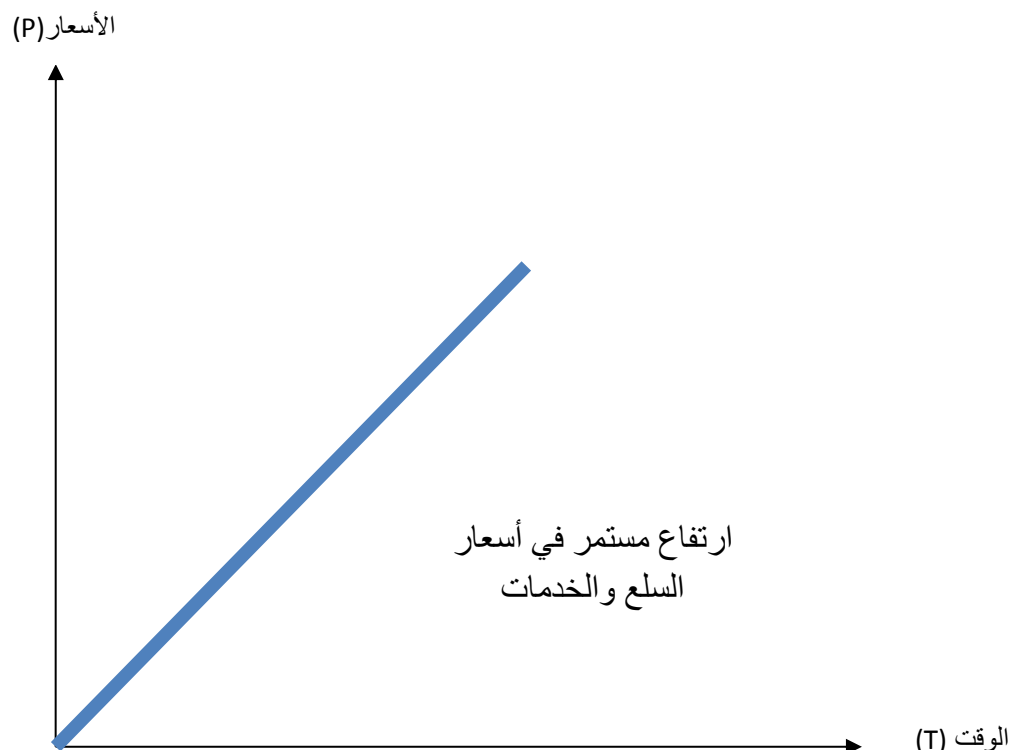
كما تم ذكره في بداية المطلب الأول أنه توجد العديد من التعاريف والمفاهيم المرتبطة بموضوع التضخم، ونتج الاختلاف حول هذا الموضوع نتيجة لاختلاف الزاوية التي يتم دراسة ظاهرة التضخم منها، الأمر الذي سمح بظهور مجموعة من النظريات التي تعرف التضخم كل نظرية وحجمها وبراهينها.

وسيتيم إعطاء تعريف للتضخم كما يلي:

¹ - غازي حسين عناية، مرجع سبق ذكره، ص 15.

التضخم هو الارتفاع المستمر والكبير في المستويات العامة للأسعار الخاصة بالسلع والخدمات المتواجدة في الأسواق في فترة زمنية معينة عادة ما تكون فترة شهرية أو سنوية.

شكل رقم (01): ارتفاع أسعار السلع والخدمات



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على التعريفات المختلفة لموضوع التضخم.

يتضمن التعريف السابق مجموعة من الخصائص ويمكن ذكرها على النحو التالي:

- يكمن التضخم في ارتفاع المستوى العام للأسعار وهذا يكون بشكل مستمر وبصورة متواصلة، فحدوث ارتفاع في الأسعار كنتيجة لظروف مؤقتة فقط أو خلال فترة زمنية قصيرة المدى أو عرضية أو محددة لا يمكن اعتباره

تضخما بمعنى كامل، وبعبارة أخرى لا يمكن أن نحكم على اقتصاد دولة ما أنه يعاني من تضخم إلا إذا كان هناك ارتفاع مستمر ومتواصل للمستويات العامة للأسعار ويكون هذا الارتفاع خلال فترة زمنية محددة.

- يمكن التضخم في الارتفاع المستوى العام للأسعار ارتفاعا كبيرا، فلا يمكن اعتبار اقتصاد معين لأي دولة أنه يحتوي على تضخم إذا كانت هناك زيادات طفيفة وضئيلة ولا تشكل زيادات غير طبيعية، بل لابد أن تكون الزيادات في المستويات العامة للأسعار زيادات كبيرة ولابد أن تتجاوز المعدلات الطبيعية، كما تشير معظم الدراسات والأبحاث المرتبطة بظاهرة التضخم على أن الاقتصاد يدخل في حالات التضخم اذا حدث وتجاوزت المستويات العامة للأسعار نسبة حددت بـ: 15%.

- يمكن التضخم في أن تعرف معظم السلع والخدمات في الاقتصاد ارتفاعا كبيرا وملاحظا ومتواصلا، أي لا يمكن اعتبار اقتصاد معين أنه يعاني من التضخم إذا مس الارتفاع العام للأسعار بعض السلع والخدمات فقط دون غيرها وهذا نتيجة لظروف محددة، أو إذا مس قطاعا من دون آخر، بل لابد أن تعرف معظم السلع والخدمات لارتفاعا محسوسا ومستمر وكبيرا حتى يمكن أن تحكم على تضخم ما أنه تضخمي، وهذا كون أن التضخم يتم قياسه على أساس المستويات العامة للأسعار وليس على أساس سعر سلعة من دون سلعة أخرى.

المطلب الثاني: أسباب التضخم وأنواعه

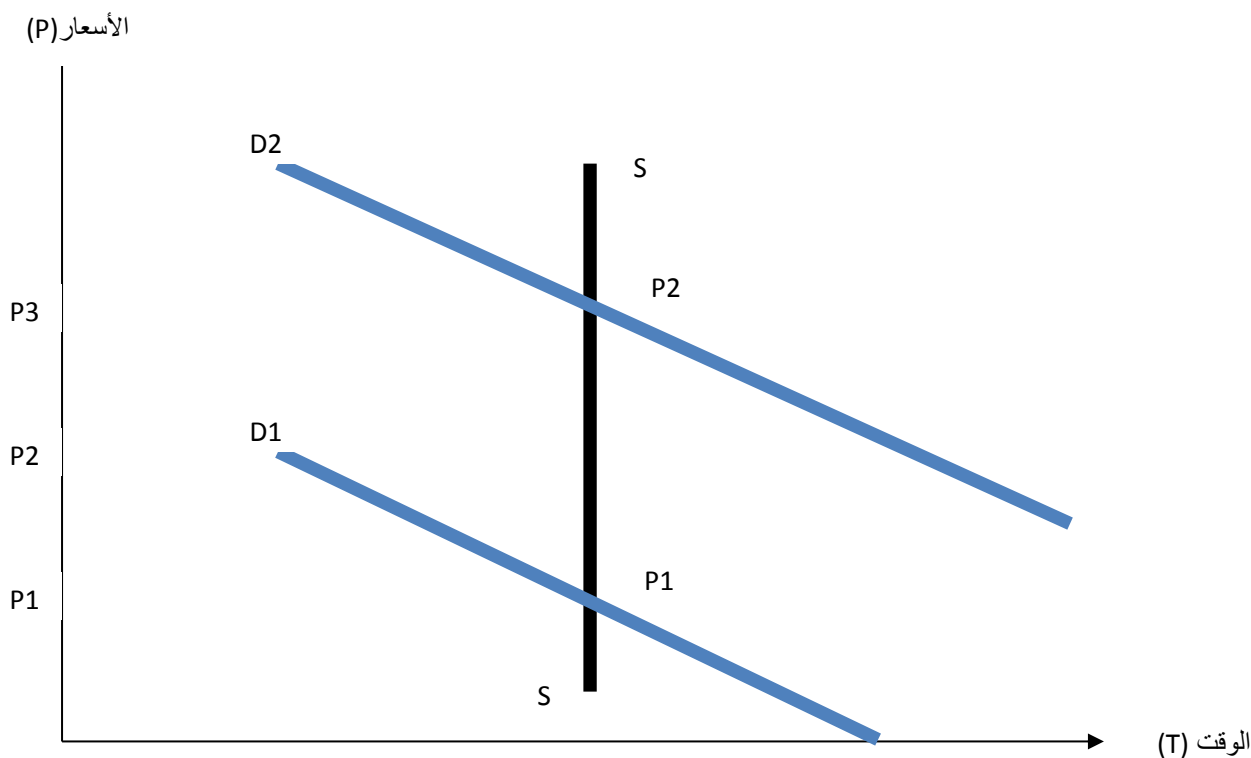
سيتم في المطلب الثاني التطرق لأهم مسببات التضخم في اقتصاد دولة ما وهذا نتيجة لإتباع سياسة تختلف من دولة إلى أخرى، كما سيتم دراسة في هذا المطلب مختلف أنواع التضخم.

أولاً: أسباب التضخم

يعتبر التضخم ظاهرة تدل على وجود اختلال في الاقتصاد وهذا بسبب انتهاج سياسات خاطئة وعدة عوامل أخرى، كما كان هناك اختلاف في تحديد تعريف التضخم والمفاهيم المرتبطة به كان أيضا اختلاف الآراء والدراسات الخاصة بالأسباب التي يمكن أن تؤدي لحدوثه ومن بين الأسباب مايلي:

- ارتفاع الطلب الكلي وانخفاض العرض الكلي:

الشكل (02): ارتفاع الطلب الكلي وأثره على الأسعار.



المصدر: سعيد هتمات، "دراسة اقتصادية لظاهرة التضخم في الجزائر"، رسالة ماجستير، العلوم الاقتصادية،

غير منشورة، جامعة ورقلة، 2006، ص 33.

إن تزايد الطلب على مختلف السلع والخدمات يؤدي بصفة آلية الى الزيادة في الأسعار، المستقيم (SS') يمثل الكميات المعروضة والتي هي ثابتة، وهذا راجع لعدم مرونة الإنتاج، والنقطة P تمثل نقطة التوازن، و (D_1) تمثل الكميات المطلوبة، فعند تحول منحنى الطلب من (D_1) الى (D_2) يتم ظهور التضخم وتصبح نقطة التوازن الجديدة P_2 .

• زيادة الكتلة النقدية:

تؤدي الزيادة في كتلة الأجور بصفة خاصة إلى تخفيض معدل الفائدة من طرف البنوك التجارية الذي يؤدي إلى الزيادة في الاستثمار وبالتالي ارتفاع الطلب الكلي مقابل العرض الكلي الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع الأسعار وبالتالي حدوث التضخم.

• زيادة تكاليف الإنتاج:

يرى أصحاب هذه النظرية (نظرية تضخم التكاليف) أن التضخم يرجع الى أسباب تؤثر على تكلفة الإنتاج وهذا عن طريق تأثيرها على تكلفة عناصر الإنتاج، حيث يعود التضخم الى عوامل مرتبطة بالبنية القاعدية للاقتصاد وكذلك إلى الصراع القائم على توزيع الثروة، الأمر الذي سيؤدي الى ارتفاع في المستويات العامة للأسعار والذي سيؤدي إلى حدوث التضخم.¹

• التضخم يمكن أن يكون مستوردا من بلد آخر.

• زيادة كمية النقود المتاحة عن كمية السلع والخدمات المعروضة.

¹ - مفيد عبد اللاوي، "الاقتصاد النقدي والسياسات النقدية"، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2007، ص 96.

- العجز في ميزان المدفوعات وما يعبر عن بزيادة في الحجم الواردات مقارنة بحجم الصادرات.
- قد يقوم البنك المركزي بطباعة النقود محاولا لزيادة الطلب في الاقتصاد، لكن مثل هذا الإجراء سيؤدي إلى اضعاف قيمة العملة الأمر الذي سينعكس على عملة التداول والذي يؤدي إلى تضخمها كل هذا وغيره يؤدي إلى ارتفاع في الأسعار وبالتالي حدوث فجوات تضخمية.
- عدم توفير السلع والخدمات الضرورية أو حتى الكمالية في الوقت المناسب وفي غير موعدها.
- ارتفاع في الأسعار الخاصة بالمواد الأولية كالبنيان الذي سيؤدي إلى ارتفاع في أسعار المنتجات الصناعية.
- الإشاعات يكون أن تساهم الإشاعات في ارتفاع الطلب على منتج ما وهذا خوفا من زيادة أسعار هذه المنتجات، وقد يؤدي إلى زيادة الطلب الكلي وعن العرض الكلي وبالتالي حدوث التضخم.
- ارتفاع في النفقات العامة مقارنة بالإيرادات العامة يؤدي هذا إلى زيادة في الأسعار وبالتالي حدوث التضخم وما يعبر عنها بعجز في الميزانية العمومية.
- توسع البنوك في توزيع القروض والاعتمادات:
- إن زيادة البنوك في منح القروض سيؤدي بالضرورة إلى تزويد الأسواق بمبالغ كبيرة بهدف زيادة الاستثمار أو تشجيع الاستثمار في قطاع معين، كل هذا وغيره سيؤدي إلى ارتفاع في المستويات العامة للأسعار وبالتالي حدوث التضخم.

ثانيا: أنواع التضخم

للتضخم عدة أنواع وأشكال تختلف حسب اختلاف المتغيرات الاقتصادية التي تسبب الفجوات التضخمية في الاقتصاد، ومع تنوع صور التضخم واختلافها سيتم التطرق في هذا العنصر لأبرز هذه الصور والأشكال.

1- أنواع التضخم حسب المصدر:

ينقسم التضخم وفقاً لهذا إلى نوعين إثنين:

1.1. التضخم المستورد:

ينشأ هذا التضخم بسبب استيراد السلع والخدمات التي تعرف أسعارها ارتفاعاً في الأسواق العالمية أو استيراد المواد الأولية الأجنبية التي تدخل في إنتاج السلع المحلية وتكون أسعارها مرتفعة، والتي تؤدي إلى زيادة تكاليف إنتاجها، كما أن سعر الصرف العملة المحلية يكون أيضاً من المسببات التي تؤدي إلى حدوث التضخم وهذا بسبب تراجع سعر الصرف العملة المحلية مقارنة بالعملة الأجنبية خاصة وأن أسعار السلع المستوردة تكون مقومة بالعملة المحلية، والدول الأكثر عرضة لهذا النوع هي تلك الدول التي تتميز بالانفتاح الكبير على الأسواق العالمية، كما هو معلوم في هذه المرحلة الأزمات الاقتصادية والاختلالات التي تحدث في العالم أصبحت تنتقل للجميع تحصل بنفس الطريقة لكن مع اختلاف درجة التأثير من دولة إلى أخرى وأصبحت معظم الدول تستوردها وتصدرها مع السلع والخدمات.¹

1.2 - التضخم المحلي:

ينشأ هذا النوع بسبب ضعف الجهاز الانتاجي وعدم مسابته لتلبية الطلب الكلي المحلي وضعف الموارد المحلية، كل هذا وغيره من شأنه أن يساهم في زيادة تكاليف الإنتاج السلع المحلية، الأمر الذي سيؤدي إلى

¹ - علي كنعان، "النقود والصيرفة والسياسة النقدية"، دار المنهل اللبناني للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2012، ص 275. (بتصرف)

ارتفاع أسعار السلع والخدمات التي تم انتاجها محليا بالتالي سيؤدي الى حدوث فجوات تضخمية في الاقتصاد الكلي أو ما يعبر عنه بالتضخم المحلي.

2- أنواع التضخم حسب القطاع الاقتصادي:

ينقسم التضخم وفقا لهذا الى نوعين إثنين:¹

2-1- التضخم الاستثماري:

يمس هذا النوع من التضخم أسعار السلع الاستثمارية دونها من السلع الأخرى، بعبارة أخرى أنه يصيب قطاع إنتاج السلع الاستثمارية فقط، يتولد هذا النوع كنتيجة لزيادة في حجم الاستهلاك والاستثمار لأن هذا النوع يمس شكلين من أشكال التضخم التضخم الاستهلاكي والتضخم الاستثماري - بما يفوق حجم المدخرات الموجودة في الاقتصاد، الأمر الذي ينعكس على أرباح المنتجين بالزيادة في الأرباح لذا يوجد من يطلق على النوع بالتضخم الربحي، وبما أنه يؤدي الى زيادة في المستويات العامة للأسعار فبالتالي سيؤدي إلى حدوث التضخم.

2-2- التضخم الاستهلاكي:

التضخم الاستهلاكي أو ما يطلق عليه أيضا بالتضخم السلعي يمس هذا النوع من أسعار السلع الاستهلاكي من دونها من السلع الأخرى، أي بعبارة أخرى فإن هذا النوع يصيب قطاع إنتاج السلع الاستهلاكية فقط.

¹ - عقيل جاسم عبد الله، "النقد والمصارف"، دار مجدلاوي للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 1999، ص 192.
(بتصرف)

3- أنواع التضخم حسب تحكم الدولة في الأسعار:

ينقسم التضخم وفقا لهذا الى قسمين إثنين:

3-1- التضخم الصريح (الظاهر):

يتميز هذا النوع من التضخم بالارتفاع الكبير والمتواصل في أسعار السلع والخدمات في الاقتصاد وهذا من دون تدخل الدولة لتقليل من الارتفاع في المستويات العامة للأسعار بتطبيق جملة من الأدوات والسياسات التي من شأنها التقليل من التضخم، الأمر الذي سيؤدي إلى انتشار هذه الظاهرة عبر مختلف القطاعات المكونة للاقتصاد مما ينتج عنه تدهور في قيمة النقود وانخفاض القيمة الحقيقية لها الأمر الذي سيؤدي إلى ارتفاع الأسعار بالتالي حدوث فجوات تضخمية.¹

3-2- التضخم المكبوت (المقيد):

يتميز هذا النوع من التضخم بتدخل الدولة من الحد في الارتفاع في المستويات العامة للأسعار من خلال جملة من الإجراءات وضوابط كنظام التسعير ونظام التقنين وغيره من الاجراءات التي تسعى الدولة من خلالها من تحديد الحد الأعلى للأسعار الذي لا يمكنها تجاوزه، يظهر هذا النوع من التضخم خاصة في تلك البلدان التي تعتمد على الاقتصاد الموجه عن طريق قيامها بعملية الإنفاق من دون غطاء كافي، وبالتالي فإن الأسعار لا تكون معبرة عن مستواها الحقيقي رغم كل الإجراءات التي تتخذها الدولة بهدف الحد من الارتفاعات المستمرة والكبيرة للأسعار، وهذا النوع من التضخم يطلق عليه أيضا باسم التضخم المستتر، ويؤدي هذا النوع من التضخم

¹ - بلعوز بن علي، "محاضرات في النظريات والسياسات النقدية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص147.
(بتصرف)

الى زيادة الطلب على السلع والخدمات إلى التوجه نحو الاستيراد وهذا بهدف تغطية العجز في العرض الأمر الذي يؤدي إلى خروج كميات كبيرة من العملة الصعبة مما ينتج خلل على مستوى ميزان المدفوعات، كما يؤدي أيضا ارتفاع آلي في المستوى العام للأسعار وهذا بسبب عدم التوجه نحو الاستيراد فإن الزيادة في الطلب مقارنة بالعرض تقبلها السوق الموازية، لكن هذا النوع من التضخم لا يستمر لمدة زمنية لأن الأسعار سترتفع إلى مستواها الحقيقي وهذا استجابة لفائض الطلب الذي لا يقابله مرونة في جهاز الإنتاج لتغطية هذا الفائض.¹

4- أنواع التضخم حسب سرعة ارتفاع الأسعار ينقسم التضخم وفقا لهذا التقسيم إلى ثلاثة أنواع:

4-1- التضخم الزاحف:

يعد هذا النوع من التضخم أخف أنواع التضخم من حيث نتائجه على الاقتصاد لأنه في هذا النوع ترتفع المستويات العامة للأسعار بشكل بطيء ومتواصل يمكن أن تصل الزيادة في الأسعار من 01% الى 03% سنويا، في حين يعتبر بعض الاقتصاديين أن هذا النوع من التضخم له تأثير إيجابي على النمو الاقتصادي ولا يعتبرونه خطر على الاقتصاد الوطني، لأن الارتفاع في أسعار السلع يكون بصورة طفيفة قبل أن تحدث زيادة في أسعار المواد الوسيطة التي تدخل في عملية الإنتاج مما سيؤدي في أرباح لدى المنتجين ويكون محفزا لزيادة إنتاج السلع،² في حين يرى بعض الاقتصاديين أن هذا النوع من التضخم من شأنه أن يضر الاقتصاد الوطني لأن الارتفاعات البسيطة تكون طفيفة مما يؤدي إلى قبوله من طرف الأعوان الاقتصاديين ينتج عن ذلك استمراره على المدى الطويل ويصبح صعبا للتحكم به.

¹ - عقيل جاسم عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 188. (بتصرف)

² - خالد المصلح، "التضخم النقدي في الفقه الإسلامي"، دار ابن الجوزي للنشر والتوزيع السعودية، الطبعة الأولى، 2009، ص 84.

4-2- التضخم العنيف:

التضخم الزاحف إذا استمر على المدى الطويل يصبح تضخما عنيفا أين يكون الارتفاع فيه المستوى العام للأسعار بشكل كبير ومستمر، حيث يعتبر معظم المختصين والأكاديميين إذا حصل وتجاوزت معدلات التضخم نسبة 5% خلال أربع سنوات متتالية فعندئذ يكون الاقتصاد الوطني بصدد التضخم العنيف، ويرجع سبب ظهور هذا النوع من التضخم لعدم مرونة الجهاز الإنتاجي وعدم قدرته على مواكبة وتلبية الطلب الكلي، الأمر الذي سيؤدي الى زيادة في المستوى العام للأسعار تقابلها عدم الزيادة في الإنتاج، وبسبب الارتفاع المستمر للأسعار فإن العمال يطلبون بالزيادة في أجورهم الإسمية وهذا راجع لانخفاض الأجور الحقيقية لهم، كل هذا وغيره يؤدي إلى زيادة كبيرة ومستمرة في الطلب على السلع والخدمات من دون أن يقابلها مواكبة من العرض فترتفع الأسعار مرة أخرى الأمر الذي يدخل الاقتصاد الوطني في حلقة مفرغة من الزيادات التراكمية في حركة الأسعار والأجور،¹ وإذا حصل وقامت الدولة بإصدار وطرح النقود من دون وجود غطاء حقيقي وكافي من أجل امتصاص عنف التضخم، وبهدف تغطية النفقات الحكومية وتمويل العجز في الميزانية، مما سيؤدي بصفة حتمية لفقدان النقود لوظائفها الأساسية كمخزن للقيمة ويؤدي أيضا إلى المساس من الاحتياطات الخاصة بالدولة، وفي حال عدم القدرة على معالجة هذا النوع فإنه قد يتحول الى تضخم جامح.

¹ - أسامة محمد الفولي، زينب عوض الله، أساسيات الاقتصاد النقدي والمصرفين، "منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003، ص 253. (بتصرف)

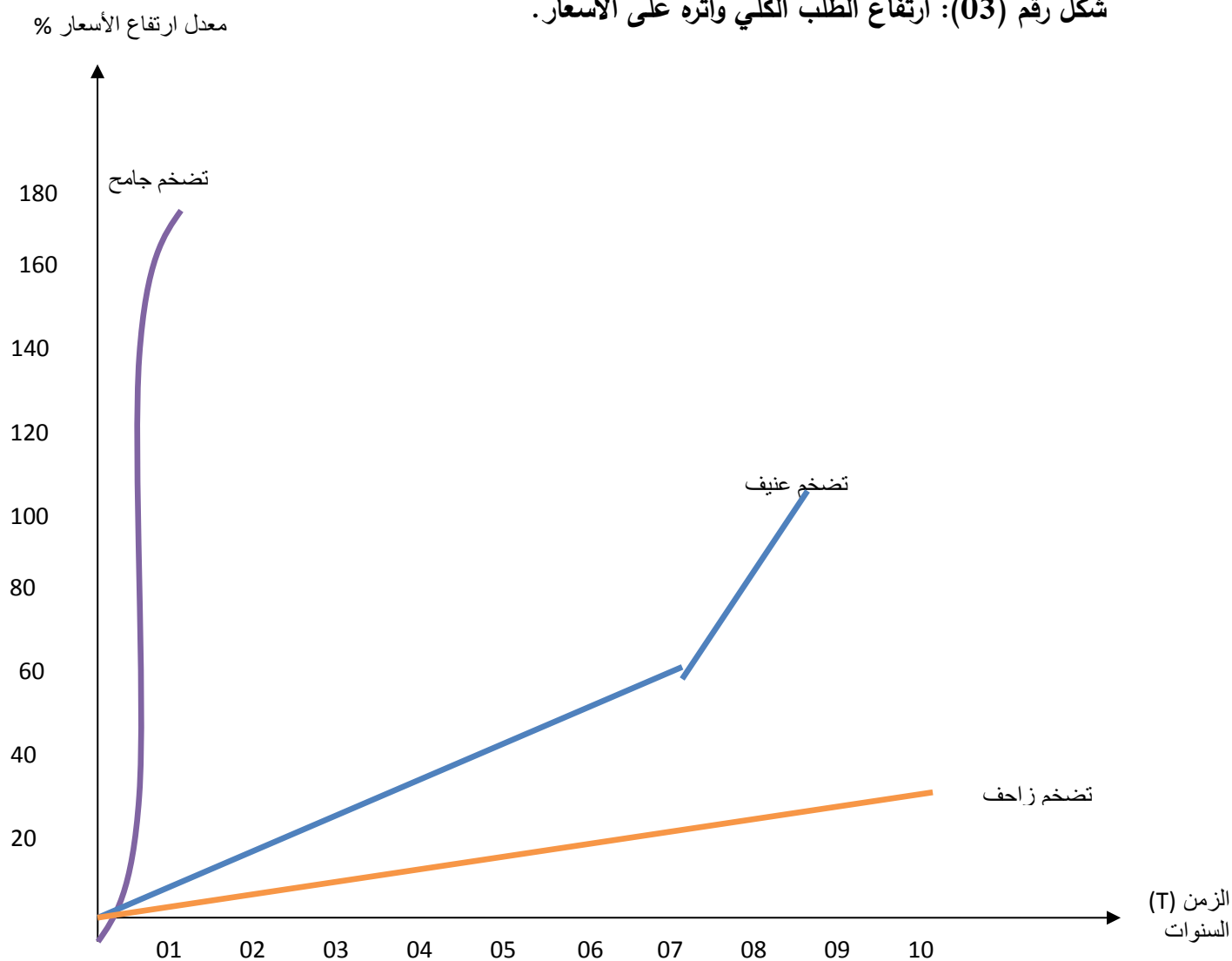
4-3- التضخم الجامح:

يعتبر التضخم الجامح من أكثر أنواع التضخم قوة وتأثيرا على الاقتصاد، إذ تعرف السلع والخدمات في هذا النوع ارتفاعا جنونيا وكبيرا في أسعارها بحيث يمكن أن تتعدى نسبة الزيادات في الأسعار 50% وقد تصل حتى إلى أكبر من 800% وهذا سنويا، وهذا النوع من التضخم تعاني منه البلدان التي تتميز بضعف الجهاز الإنتاج وعدم مرونته وكذلك العجز في ميزان المدفوعات، الأمر الذي سيؤدي بهذه البلدان للإصدار النقدي وطرح النقود بصفة مبالغ فيها ومن دون وجود غطاء كافي، مما يسمح بالزيادة في كتلة الأجور الأمر الذي ينتج عنه بالمنتجين رفع المستوى العام للأسعار لأرقام فلكية من قبل المنتجين، يمكن لهذه الزيادات أن تفوق تكلفة وإصدار وطبع النقود.¹

كما تمت الإشارة لكون هذا النوع من التضخم هو أقصى الأنواع على الاقتصاد الوطني وأكبره خطورة، ويحدث خلال فترة زمنية قصيرة جدا ويؤدي إلى تدمير الاقتصاد كونه يؤدي إلى فقدان العملة الوطنية لقيمتها ومكانتها، كل هذا وغيره سيؤدي إلى ظهور أزمات اقتصادية واجتماعية وحتى سياسية.

¹ - علي كنعان، مرجع سبق ذكره، ص 192، (بتصرف)

شكل رقم (03): ارتفاع الطلب الكلي وأثره على الأسعار.



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على ما تم ذكره في أنواع التضخم .

للتضخم عدة أنواع وأشكال تختلف حسب اختلاف المتغيرات الاقتصادية التي تسبب الفجوات التضخمية في الاقتصاد، وتختلف صور التضخم ومدى تأثيرها على مختلف المتغيرات الاقتصادية باختلاف درجته وقوته،

إن تزايد الأسعار بصفة مستمرة مع مرور الوقت ينتج عنه أنواع مختلفة للتضخم فقوة التضخم الزاحف تختلف ولا تساوي قوة التضخم الجامح، فكلما زادت معدلات التضخم أدى ذلك إلى تغيرات في أنواعه وقوته وتأثيره على الاقتصاد المحلي بصفة عامة.

المطلب الثالث: آثار التضخم وطرق قياسه

سيتم في هذا المطلب الثالث التطرق لأهم آثار التضخم على المستوى الكلي وكذلك على المستوى الجزئي على مختلف القطاعات والسياسات، وكذلك سيتم دراسة قياس التضخم بعدة بطرق مختلفة.

أولاً: آثار التضخم

يمكن ذكر آثار التضخم في جملة من النقاط على النحو التالي:

- اختلال ميزان المدفوعات وهذا بفعل زيادة الواردات عن الصادرات.
- يؤدي التضخم إلى إضعاف قيمة السلع القابلة للتصدير وبالتالي إضعاف قيمتها التنافسية في الأسواق العالمية.
- توجيه رؤوس الأموال الموجودة في الأسواق المحلية إلى أنشطة اقتصادية ليست لها علاقة لا بالنمو ولا بالتنمية.
- يؤدي التضخم إلى المضاربة على أسعار العقار بأنواعه من أراضي ومباني ومنازل فاخرة.
- يساهم التضخم في الزيادة من إنتاج السلع الترفيهية التي يكون الطلب عليها من أصحاب الدخل المرتفعة متزايدة.

- يؤدي التضخم لعدم تحقيق الدولة للتنمية نظرا لاستحالة تحديد تكاليف الإنتاج بصورة نهائية وهذا راجع لاستمرارية ارتفاع مستويات العامة للأسعار.
- إن وجود التضخم يساهم في إضعاف القيمة الحقيقية للنقود وهذا بسبب استمرار قيمتها في التدهور المتواصل.
- يؤدي التضخم إلى التقليل من حجم الادخار من طرف الأفراد وتفضيلهم نشاط الاستهلاك.
- يساهم التضخم في إعادة توزيع الدخل بصورة غير عادلة نظرا لجعله القوة النقدية في أيادي الأغنياء فقط.
- وفي دراسة قام بها (Shiller Robert) اعتبر أن غالبية الناس ترى أنه من الضروري الاهتمام بموضوع التضخم ولابد من إعطائه الأولوية القصوى من طرف الدولة وهذا لكون التضخم يؤدي إلى اختلالات اقتصادية واجتماعية وحتى سياسية.
- يؤثر التضخم بالسلب على الدائن وبالإيجاب على المدين كون أن المدين يقترض مبالغ محددة، والتي يكون ملزم بردها إلى أهلها من دون زيادة ولا نقصان.

ثانيا: طرق قياس التضخم

يتم حساب التضخم وفقا لمجموعة من المعدلات يمكن ذكرها على النحو التالي:

معادلة حساب التضخم

(المستوى العام للأسعار في سنة معينة - المستوى السنوي العام للأسعار في السنة السابقة)

معدل التضخم =

المستوى العام للأسعار في السنة السابقة

طريقة الأرقام القياسية:

قبل التطرق لهذه الطريقة لابد من التعرف على مفهوم الأرقام القياسية، تعرف الأرقام القياسية بأنها عبارة عن متوسطات مقارنة نسبية وزمنية للأسعار.¹

ونقصد بالمتوسطات النسبية هو أنها تبين مقدار التطور في النقود والأسعار بالنسبة لشيء معين، وتقوم على استخدام أساس للمقارنة يسمى سنة الأساس، سميت بالأساس لأنها تعتمد عليها لمقارنة التطورات في النقود و الأسعار بها.

1-السعر القياسي البسيط:

أسعار سنة المقارنة

$$\text{السعر القياسي البسيط} = \frac{\text{أسعار سنة المقارنة}}{100} \times 100$$

أسعار سنة الأساس

2- السعر القياسي المرجع:

يتم حساب السعر القياسي المرجع بالعلاقة على النحو التالي:

2-1- قاعدة لاسبير: تعتمد هذه الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس والمقارنة بكميات سنة الأساس على النحو التالي:

¹ - محمد شافعي، مقدمة في البنوك والنقود، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1969، ص 63.

مجموع قيم كميات سنة الأساس * أسعار سنة المقارنة

قاعدة لاسبير =

مجموع قيم كميات سنة المقارنة * أسعار سنة الأساس

2-2- قانون باش:

تعتمد هذه الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس والمقارنة بكميات سنة المقارنة على النحو التالي:

مجموع قيم كميات سنة المقارنة * أسعار سنة المقارنة

قانون باش =

مجموع قيم كميات سنة المقارنة * أسعار سنة الأساس

2-3- قانون فيشر:

تعتمد هذه الطريقة على ترجيح أسعار سنتي الأساس عن طريق الاعتماد على الجذر التربيعي للقياسين:

لاسيير و باش وتكون على النحو التالي:

قانون فيشر = طريقة (قانون) لاسبير * طريقة (قانون) باش

3- طريقة الفجوات التضخمية:

أول من اعتمد هذه الطريقة هو العالم الإنجليزي "كينز" في كتابه - كيف نمول الحرب - واعتمد في ذلك على معادلة حسابية وأصبحت مرجعا في العلوم الاقتصادية يرجع إليه للقيام بمختلف الدراسات في دراسة وقياس التضخم.

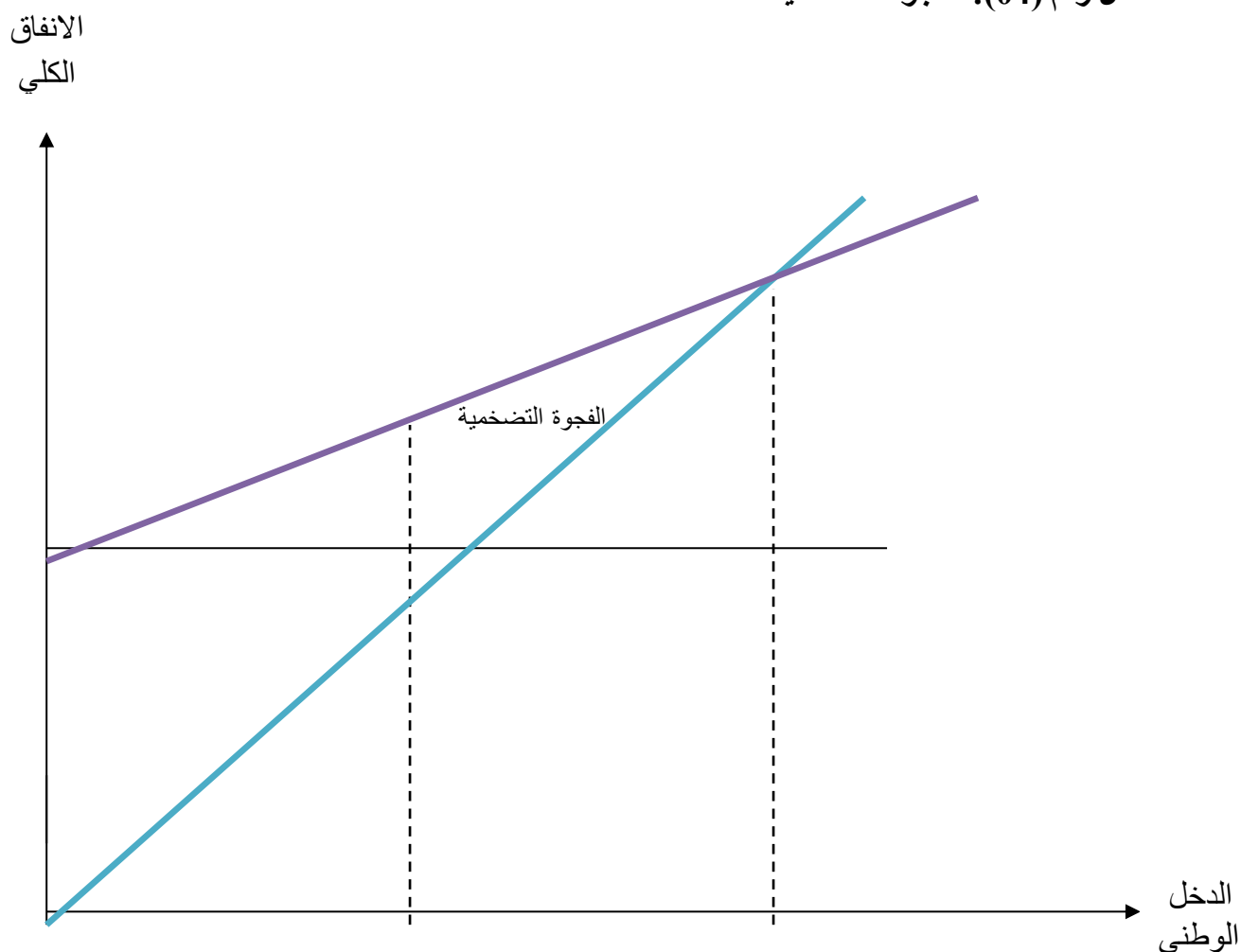
وتعرف الفجوة التضخمية بأنها زيادة الإنفاق الكلي المتوقع من الإنتاج المتحقق عند سعر معين.¹

الانفاق الكلي = (الانفاق الحكومي + الإنفاق الاستثماري + الإنفاق الاستهلاكي) - الواردات.

يمكن توضيح الفجوة التضخمية بالشكل على النحو التالي:

¹ - غازي عناية، تمويل التنمية الاقتصادية، دار الجبل، بيروت، لبنان، 1991، ص 79.

الشكل رقم (04): الفجوة التضخمية



المصدر: محمد شافعي، مقدمة في البنوك والنقود، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1969، ص 63.

تظهر الفجوة التضخمية عندما يتجاوز الطلب على السلع والخدمات حجم الإنتاج المعروض بسبب عوامل مختلفة مثل ارتفاع مستويات العمالة الإجمالية أو زيادة الأنشطة التجارية أو زيادة حجم الإنفاق الحكومي، يمكن أن يؤدي هذا إلى تجاوز الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي للناتج المحلي الإجمالي المحتمل، ما يؤدي إلى فجوة تضخمية. سُميت الفجوة التضخمية بهذا الاسم لأن الزيادة النسبية في الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي تؤدي إلى الزيادة في حجم الاستهلاك في الاقتصاد، ما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار على المدى الطويل.

المبحث الثاني: تشخيص التضخم في الجزائر خلال الفترة الممتدة من سنة 1990 إلى 2000

تعتبر عملية استهداف ظاهرة التضخم ومحاولة السيطرة ومعالجة الاقتصاد الوطني من هذه الظاهرة أولوية في كل الحكومات التي تعاقبت على الحكم في الجزائر، إذ كانت ولا زالت تشكل تحدي كبير للحكومة الجزائرية، لما لظاهرة التضخم من آثار على جميع الميادين سواء الاقتصادية أو الاجتماعية أو حتى السياسية، واعتبرت محاولة السيطرة على هذه الظاهرة تحدي كبير وصعب يرجع لصعوبة تشخيص وتحليل واقع التضخم الحقيقي في الاقتصاد الجزائري خاصة التوجه السياسي للبلاد الذي كان سائد لسنوات هدفه الأول هو تلميع صورته أمام الرأي العام الدولي والمحلي على حد سواء وتحرير معدلات ونسب تكون بعيدة عن الواقع الحقيقي، لذا وجدت العديد من الدراسات المهمة لموضوع التضخم من طرف الخبراء والمنظمات الدولية، سيتم في هذا المبحث التطرق إلى واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة الممتدة من سنة 1990 إلى سنة 2020 ومحاولة تقديم تحليل يمس معظم الجوانب الخاص بضارة التضخم في الجزائر.

المطلب الأول: واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة 1990 - 1995

تؤثر ظاهرة التضخم تأثيرا كبيرا على الاقتصاد الوطني كونه يمس جميع الميادين والقطاعات التي تشكل الاقتصاد الجزائري، وعرفت معدلات التضخم في الجزائر تغييرات مستمرة وهذا بسبب الظروف المختلفة التي شهدتها الاقتصاد الوطني، ومن خلال هذا المطلب سيتم التطرق لواقع التضخم في الجزائر في الفترة الممتدة من سنة 1990 إلى غاية سنة 1995 وهذا ما يوضح الجدول رقم 01 على النحو التالي:

الجدول رقم (01): تغيرات معدلات التضخم في الجزائر (1990 - 1995).

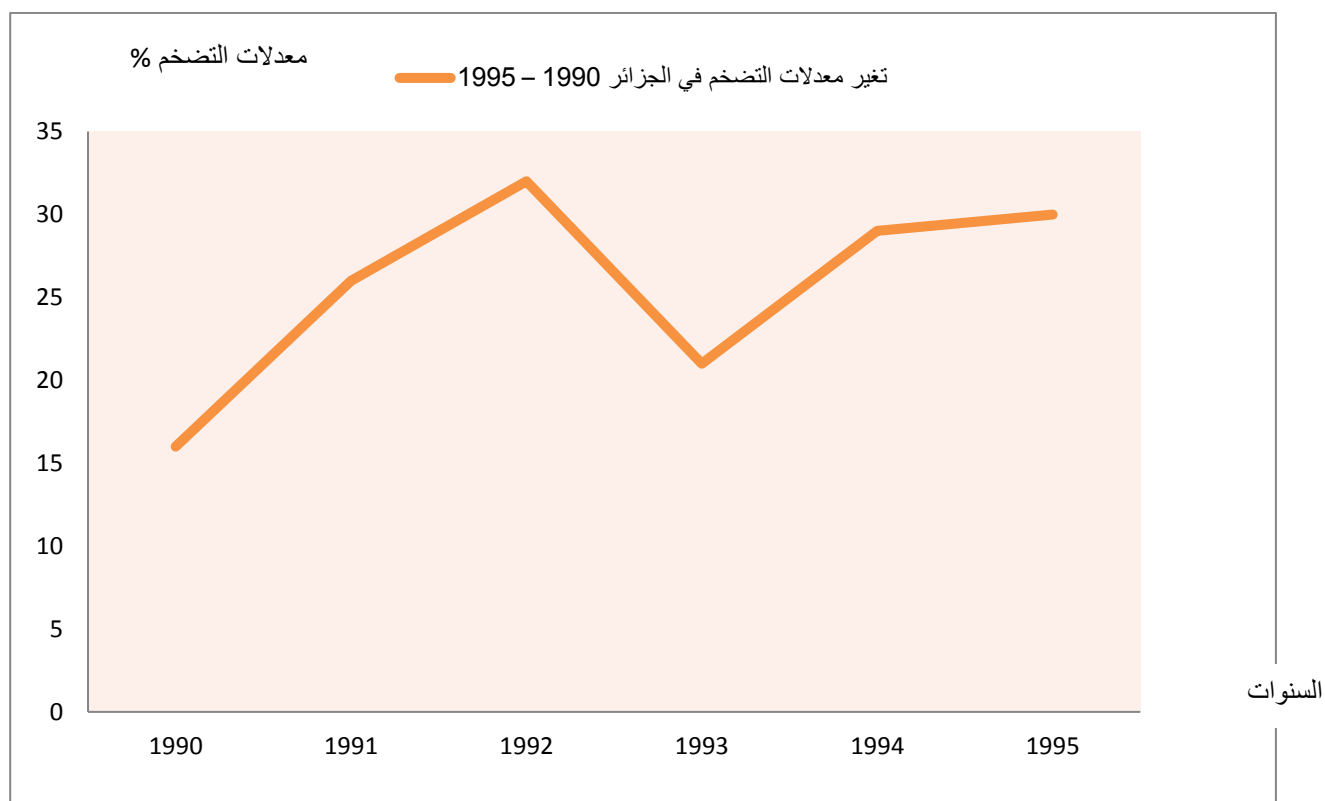
السنوات	1990	1991	1992	1993	1994	1995
معدل التضخم	16.7	25.9	31.7	20.5	29	29.8

المصدر: احصائيات البنك الدولي تم جمعها في سنة 2022 انطلاقا من ماتم تسجيله في الجزائر.

كما يمكن الاعتماد على معطيات الجدول رقم (01) التي تم اصدارها بواسطة البنك الدولي الخاصة بمعدلات

التضخم في الجزائر سنة 1990 إلى غاية سنة 1995، للوصول للشكل الموالي:

الشكل رقم (05): تغير معدلات التضخم في الجزائر 1990 - 1995.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات البنك الدولي.

1- تحليل تغيرات معدل التضخم في الجزائر خلال الفترة 1990 - 1995:

قبل الشروع في تحليل مسار التغيرات التي عرفها الاقتصاد الجزائري خلال الفترة الممتدة من سنة 1990 إلى سنة 1995، لابد من الإشارة للوضعية الاقتصادية العامة التي شهدتها الجزائر قبل هذه الفترة، فقد عرفت الجزائر قبل سنة 1990 وضعية اقتصادية حرجة للغاية، خاصة مع الاعتماد الكبير على قطاع المحروقات، تميزت هذه الفترة بتراجع كبير في أسعار البترول الأمر الذي انعكس سلبا على الميزانية العمومية، فقد سجلت في هذه الفترة عجزا، وهذا ومع الضغط الذي سببه القطاع الاجتماعي بمطالبه المتزايدة، كان لزوما على الدولة في تلك الفترة التوجه إلى صندوق النقد الدولي لطلب الإعانة، ومع الإملاءات التي فرضها صندوق النقد الدولي على الجزائر تحولت هذه الأخيرة إلى تبني نموذج اقتصادي جديد هو التوجه نحو اقتصاد السوق، كما قامت بتحرير الأسعار بشكل تدريجي لتلبية سوق العرض والطلب، الأمر الذي ساهم بطريقة مباشرة في ارتفاع في المستويات العامة للأسعار وبالتالي حدوث التضخم في الاقتصاد الوطني.

أما بالنسبة للفترة الممتدة من سنة 1990 إلى 1995 فقد عرفت مستويات عالية ومرتفعة في التضخم، فقد كانت سنة 1990 تقدر بنسبة 16.7% لتصل بعد سنة مباشرة نسبة 25.9%، أما سنة 1992 فلقد بلغ نسبة عالية للغاية حيث قدرت نسبة التضخم في هذه السنة 31.7%، والملاحظ خلال الفترة من سنة 1990 إلى غاية سنة 1992 أن الجزائر لم يسبق لها وأن سجلت هذه النسب العالية - التحليل يخص فترة دراسة الأطروحة - وهذا ما يمكن تفسيره وربطه بصفة مباشرة مع الفترة التي تسبق سنة 1990 كما تمت له الإشارة سابقا، حيث عرفت الفترة عجزا كبيرا في الميزانية، وقيام الحكومة الجزائرية في هذه الفترة بانتهاج سياسة مالية توسيعية، كل هذا وغيره ساهم في قيام الجزائر بإصدار نقدي كان له تأثير على قيمة الدينار، ليصل معدل التضخم في السنة المالية مباشرة نسبة 20.5% انخفض بشكل ملحوظ مقارنة لما كان عليه سنوات 1990 و1991 و1992

وهذا سببه الاستقرار في المستوى العام للطلب الكلي، وأيضاً في هذه السنة عرف انخفاض في التوسع النقدي والسياسة المالية كل هذا وغيره ساهم في انخفاض معدل التضخم في هذه السنة، أما بالنسبة لسنتي 1994 و1995 فقد سجلت الجزائر ارتفاعاً في معدلات التضخم ليصل تقريباً في هذه السنتي 29% وهذا الارتفاع يمكن ربطه بصفة مباشرة بانتهاج الجزائر للإصلاح الاقتصادي الذي فرضه صندوق النقد الدولي، وملخص الفترة من سنة 1990 إلى 1995 يمكنه ربط معدلات التضخم المرتفعة وغير الثابتة والمتغيرة بنظام الأسعار خلال هذه الفترة حيث أدت السياسة المنتهجة من طرف الدولة إلى زيادة الفجوات التضخمية في الجزائر، كما أن إملاءات صندوق النقد الدولي في مختلف القطاعات له الأثر البالغ في ارتفاع معدلات التضخم خاصة مع توجه الدولة في تلك الفترة إلى رفع الدعم على السلع والخدمات، كما أن الجزائر لسنوات سابقة لم تعرف عرض كلي مرن ومتغير فقد كان عرض صلب لا يتماشى مع الطلب الكلي للأفراد في تلك الفترة، كل هذا وغيره ساهم في بروز وتطور في معدلات التضخم في الجزائر خلال هذه الفترة.

المطلب الثاني: واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة 1996 - 2000

عرفت معدلات التضخم في الجزائر تغيرات وتطورات مستمرة، حيث الملاحظ على هذه المعدلات أنها في تغير متواصل من سنة إلى سنة خاصة مع تم توضيحه في المطلب السابق خاصة مع تنوع الظروف التي مر عليها الاقتصاد الجزائري سواء على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي، ومن خلال هذا المطلب سيتم تسليط الضوء على واقع التضخم في الجزائر في الفترة الممتدة من سنة 1996 إلى 2000.

وهذا سيتم التطرق إليه في الجدول الموالي رقم 02 على النحو التالي:

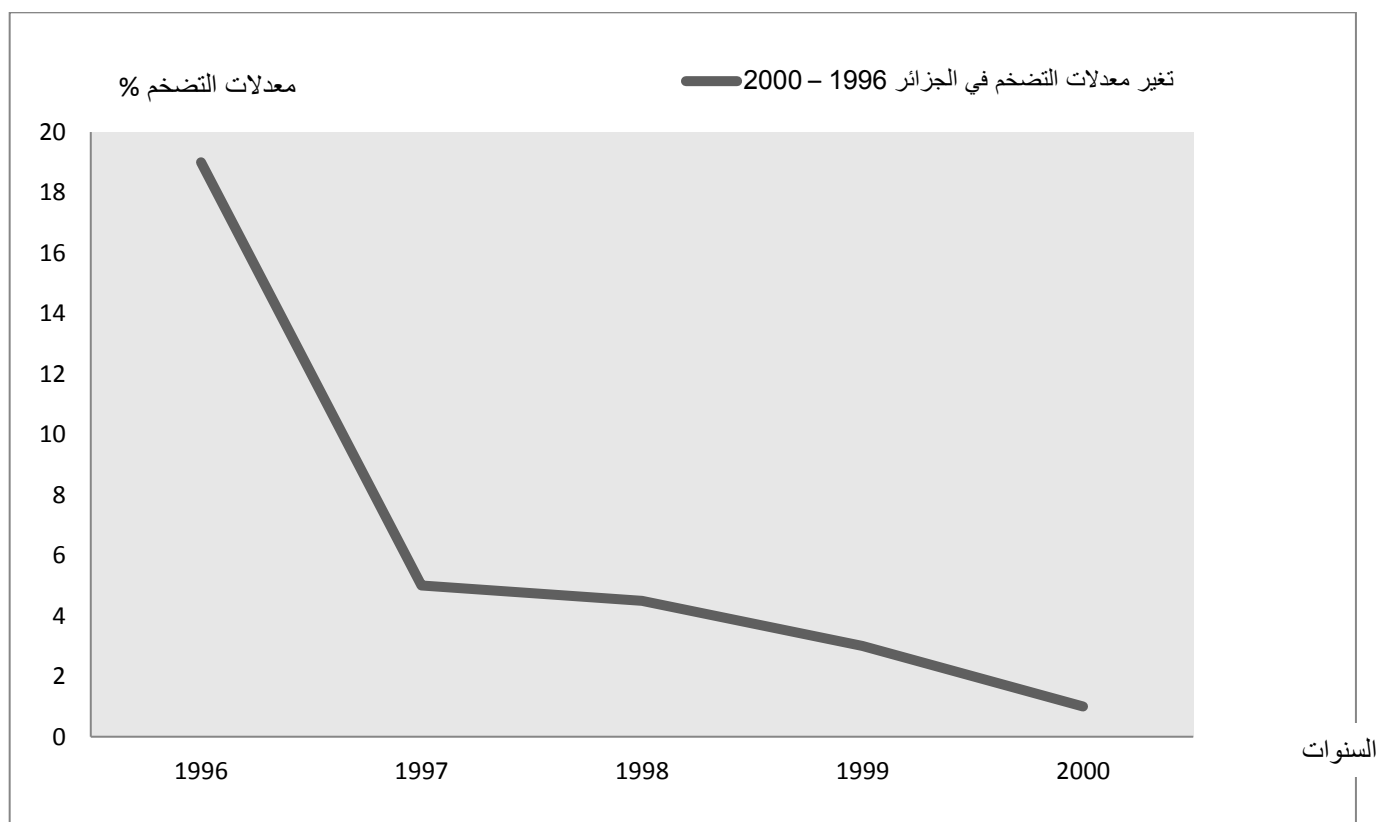
الجدول رقم (02): تغيرات في معدلات التضخم في الجزائر (1996 - 2000).

السنوات	1996	1997	1998	1999	2000
معدل التضخم	18.7	5.7	5	205	0.3

المصدر: احصائيات البنك الدولي تم جمعها في سنة 2022 انطلاقا من ماتم تسجيله في الجزائر.

يمكن الاعتماد على معطيات الجدول (02) التي تم اصدارها بواسطة البنك الدولي الخاصة بمعدلات التضخم في الجزائر سنة 1986 إلى غاية سنة 2000، للحصول الشكل النحو التالي:

الشكل رقم (06): تغير معدلات التضخم في الجزائر 1996 - 2000.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات البنك الدولي تم جمعها سنة 2022 في الجزائر.

1- تحليل تغيرات معدل التضخم في الجزائر خلال الفترة 1996 - 2000:

إذا تمت مقارنة هذه الفترة بالفترة السابقة يمكن القول أن هذه الفترة شهدت انخفاضا واضحا في معدلات التضخم في الجزائر، حيث بعدما كانت الجزائر تسجل معدلات تضخم تفوق 29% في السنة قبل هذه الفترة فقط، حيث سجلت الجزائر سنة 1996 نسبة تضخم بلغت 18.7% أما بالنسبة للسنة التي تلي سنة 1996 فقط سجلت الجزائر في سنة 1997 معدل التضخم منخفض للغاية كان في حدود 5.7%، ونفس النسبة تقريبا سجلتها الجزائر سنة 1998 حيث بلغت 5% فقط لتواصل معدلات التضخم في الجزائر تسجيل معدلات قياسية للتضخم لم تعرف الجزائر هذه النسب المنخفضة، حيث سجلت الجزائر سنة 2000 أدنى معدل للتضخم خلال فترة دراسة الأطروحة فقد بلغ معدل التضخم في هذه السنة 0.3% وبهذه النسبة التي عرفت الجزائر 2000 في معدلات التضخم دخلت الجزائر مع الدول القليلة في العالم التي تحاول أن تقترب من التضخم المنعدم، هذا الأخير تسعى العديد من الدول في العالم لتحقيقه مع بذل مجهودات كبيرة تمس العديد من القطاعات والمجالات. عند التكلم على التضخم المنعدم لابد من الإشارة لدراسات وأبحاث التي تم توضيحها من أصحاب هذه النظرية، ويتبنى أصحابها فكرة أساسية هي كون أن معدل التضخم المثالي الذي يمكن للدول أن تحققه هو في حدود نسبة 3% ولا يمكن لأي دولة أن تحقق معدلات تضخم منعدمة وهي بالأساس تسعى لتحقيق التنمية، حيث يرى أصحاب هذه النظرية أن اقتصاد أي دولة في العالم مهما كان متطور ومتنوع فلا بد عليه أن يكون يتضمن معدلات تضخم تكون في حدود 3% كما تم الإشارة له سابقا، ويسمى أصحاب هذه النظرية التضخم هنا التضخم المحفز للاقتصاد بصفة عامة، ويقوم مفهوم التضخم المحفز أساسا على إحداث عجز في الميزانية العمومية للدولة، الأمر الذي سيسمح بزيادة في الإنفاق العام عن طريق لجوء الدولة إلى الإصدار النقدي الجديد، أو توجه الدولة كإجراء نحو اللجوء إلى الائتمان المصرفي، وهذه العملية من شأنها إحداث عجز في

الميزانية أي أن النفقات العمومية تكون أكبر من الإيرادات العامة للدولة بنسبة محددة تكون في حدود المسموح به، وتوجه هذه الموارد المالية لتحقيق شروط التنمية المسطرة من قبل مختلف الحكومات والدول، الأمر الذي سينعكس على مجموعة من المؤشرات الاقتصادية نذكر منها تحفيز الطلب الكلي بحيث يزيد على العرض الكلي، الأمر الذي ينتج عليه زيادة في أسعار السلع والخدمات التي تهدف الدولة لزيادة أسعارها ويقابله انخفاض في قيمة النقود، تجدر الإشارة لهذه النظرية - نظرية التضخم المحفز - لا يتبناها العديد من الاقتصاديين والأكاديميين، أما بالنسبة لسنة 1998 فقد سجلت الجزائر أيضا نسبة منخفضة في معدل التضخم بلغت 2.6% وعموما يمكن القول أن الجزائر خلال هذه الفترة الممتدة من سنة 1996 إلى سنة 2000 سجلت معدلات تضخم منخفضة مقارنة بما كانت تسجله في السابق، ويمكن ارجاع سبب تسجيل هذه النسب والمعدلات في الجزائر لبرنامج اقتصادي إصلاحي بداية سنة 1996 الذي كان يهدف إلى تحقيق استقرار الأسعار وبالتالي التحكم في معدلات التضخم، وكان هذا الإصلاح قائم بالأساس على تقليص في النفقات العامة، حيث شهدت هذه الفترة تقليص في الميزانية العمومية إلى مستويات منخفضة مقارنة بما كانت موجودة في الميزانية العامة، كما قامت الجزائر في هذه الفترة بإتباع سياسة دخول متشددة حيث قامت بتقليص الدخول في العديد من القطاعات، كما قامت الجزائر في هذه الفترة بإنتهاج سياسات مالية ونقدية موجهة لتقليص الفارق بين الطلب الكلي والعرض الكلي وتحقيق توازن بينهما، ويمكن ارجاع سبب ذلك أن الجزائر في هذه الفترة كان اقتصادها المحلي يشهد زيادة الطلب الكلي مما سمح بارتفاع في أسعار السلع والخدمات في تلك الفترة، سمح هذا الاجراء الذي قامت به الجزائر لتحقيق هدف منشود وهو احداث توازن بين الطلب والعرض الكليين وبالتالي التمكن من ضبط أسعار للسلع والخدمات، كل هذه الإجراءات وغيرها التي اعتمدت عليها الجزائر في هذه الفترة الممتدة من سنة 1996 الى سنة 2000، سمحت للجزائر بتسجيل معدلات تضخم منخفضة مقارنة بما كانت تسجل

سابقا مما يسمح بالقول أن البرامج والإجراءات التي اعتمدت عليها الجزائر في هذه الفترة كانت ناجعة وفعالة في السيطرة على الفجوات التضخمية في الاقتصاد الوطني.

المبحث الثالث: تشخيص التضخم في الجزائر خلال الفترة الممتدة من سنة 2001 الى 2020

لقد عرفت الجزائر منذ الاستقلال إلى حدود السنة التي تمت فيها الدراسة تغيرات مختلفة لمعدلات التضخم، حيث لم تعرف الجزائر بالنسبة لموضوع التضخم استقرار واضح، حيث تختلف المعدلات التي تسجلها الجزائر في التضخم من فترة إلى أخرى، ويمكن إرجاع عدم الاستقرار في هذه المعدلات لاختلاف وتنوع السياسات الاقتصادية التي انتهجتها الدولة، وهذه السياسات والبرامج لم تعط كلها نتائج جيدة مما سمح بظهور اختلالات وعدم توازنات في الاقتصاد بصفة عامة، الأمر الذي انعكس بصفة مباشرة على التضخم في الجزائر، لذا سيتم في هذا المبحث التطرق للتغيرات المختلفة لمعدلات التضخم في الجزائر خلال الفترة الممتدة من سنة 2001 الى سنة 2020 وتقديم تحليل يمس جوانب وقطاعات مختلفة التي تكون الاقتصاد الوطني.

المطلب الأول: واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة 2001 - 2010

مس التضخم في الجزائر العديد من الميادين والقطاعات سواء الاقتصادية أو حتى الاجتماعية، ولقد عرفت الجزائر تغيرات مستمرة في معدلات التضخم خلال هذه الفترة، وهذا ما سيتم التطرق له في هذا المطلب وهذا ما يوضحه الجدول على النحو التالي:

الجدول رقم (03): تغيرات في معدل التضخم في الجزائر خلال الفترة (2001 - 2010).

السنوات	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
معدل التضخم	4.2	1.4	4.3	4	1.4	2.3	3.7	4.9	5.7	3.9

المصدر: احصائيات البنك الدولي تم جمعها في سنة 2022 انطلاقا من ماتم تسجيله في الجزائر.

تميزت هذه الفترة بزيادة في الطلب العالمي على المواد الطاقوية ومع الاعتماد الكبير للجزائر على أسعار المحروقات سجلت الخزينة العمومية للدولة موارد مالية كبيرة، مما سمح للحكومة الجزائرية بزيادة النفقات العامة وضخ جزء مهم في السوق الوطنية في قطاع الإنتاج والاستثمار، الأمر الذي انعكس على مستويات التضخم حيث سجلت الجزائر في بداية سنة 2001 معدل تضخم يصل 4.2% لينخفض بعد سنة مباشرة ليحقق معدل منخفض للغاية وصل إلى 1.4%، ويمكن ارجاع سبب الانخفاض في معدلات التضخم إلى الأسعار التي عرفت الجزائر في قطاع المحروقات بصفة عامة وأسعار البترول بصفة خاصة في سنة 2003 و 2004 على التوالي، حيث شهدت أسعارها ارتفاعا في معدلات التضخم، لتسجل 4.3% و 4%، أما في سنة 2005 و 2006 فعرف معدل التضخم في الجزائر انخفاضا بلغ معدله 1.4% و 2.3% على التوالي، ويمكن إرجاع هذا الانخفاض لانتهاج الجزائر لسياسة نقدية ومالية متشددة مما انعكس بصورة مباشرة على أسعار السلع والخدمات مما جعلها تستقر، مع سنة 2007 وصولا إلى سنة 2009، عرف الاقتصاد الجزائري ارتفاعا جديدا في معدلات التضخم حيث كانت سنة 2007 نسبة 3.7% وسنة 2008 نسبة 4.9% أما بالنسبة التي حققتها الجزائر سنة 2009 نسبة 5.7% وهذا بالرغم من أن أسعار البترول عرفت ارتفاعات قياسية حيث وصلت في حدود 150 دولار سنة 2008 لأنه سرعان ما عادت للانخفاض بعد الأزمة العالمية التي عرفها العالم بأسره

لتصل أسعار البترول حدود 35 دولار في نهاية هذه السنة، لينخفض خلال في السنة التي تليها مباشرة حيث وصلت معدلاته في حدود 3.9%، وهذا الانخفاض راجع بالأساس لانخفاض الطلب المحلي على السلع الأساسية والأولية وكذلك المحاصيل الزراعية لينعكس ذلك على أسعار السلع لتتخفض هي الأخرى خاصة بعدما كانت مرتفعة للغاية جراء الأزمة العالمية سنة 2008 وهي أزمة العقاري التي أتت بظلالها على معظم القاعات الأخرى، خلال هذه الفترة الممتدة من سنة 2001 إلى سنة 2010 تميزت معدلات التضخم بتغيرات كثيرة حيث عرفت هذه الفترة تذبذبات في سنة تكون مرتفعة وسرعان ما تعيد للانخفاض مرة أخرى، يمكن ربط هذه التغيرات المختلفة بأسعار المحروقات بدرجة كبيرة حيث كان لها الأثر البالغ على أسعار السلع والخدمات وكذلك للسياسات المالية والنقدية التي انتهجتها الجزائر محاولة إحداث توازن بين الطلب والعرض الكليين، كل هذا وغيره ساهم في حدوث تغيرات مستمرة في معدلات التضخم في الجزائر.

المطلب الثاني: واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة 2011 - 2015

تعد ظاهرة التضخم في الجزائر ظاهرة غير ثابتة وذات تغيرات مستمرة، حيث يتغير التضخم في الجزائر ارتفاعا وانخفاضا نتيجة السياسات المختلفة التي تتبعها الجزائر، وسيتم التطرق لمعدلات ونسب التضخم في الجزائر خلال الفترة الممتدة من سنة 2011 إلى سنة 2015 في هذا المطلب.

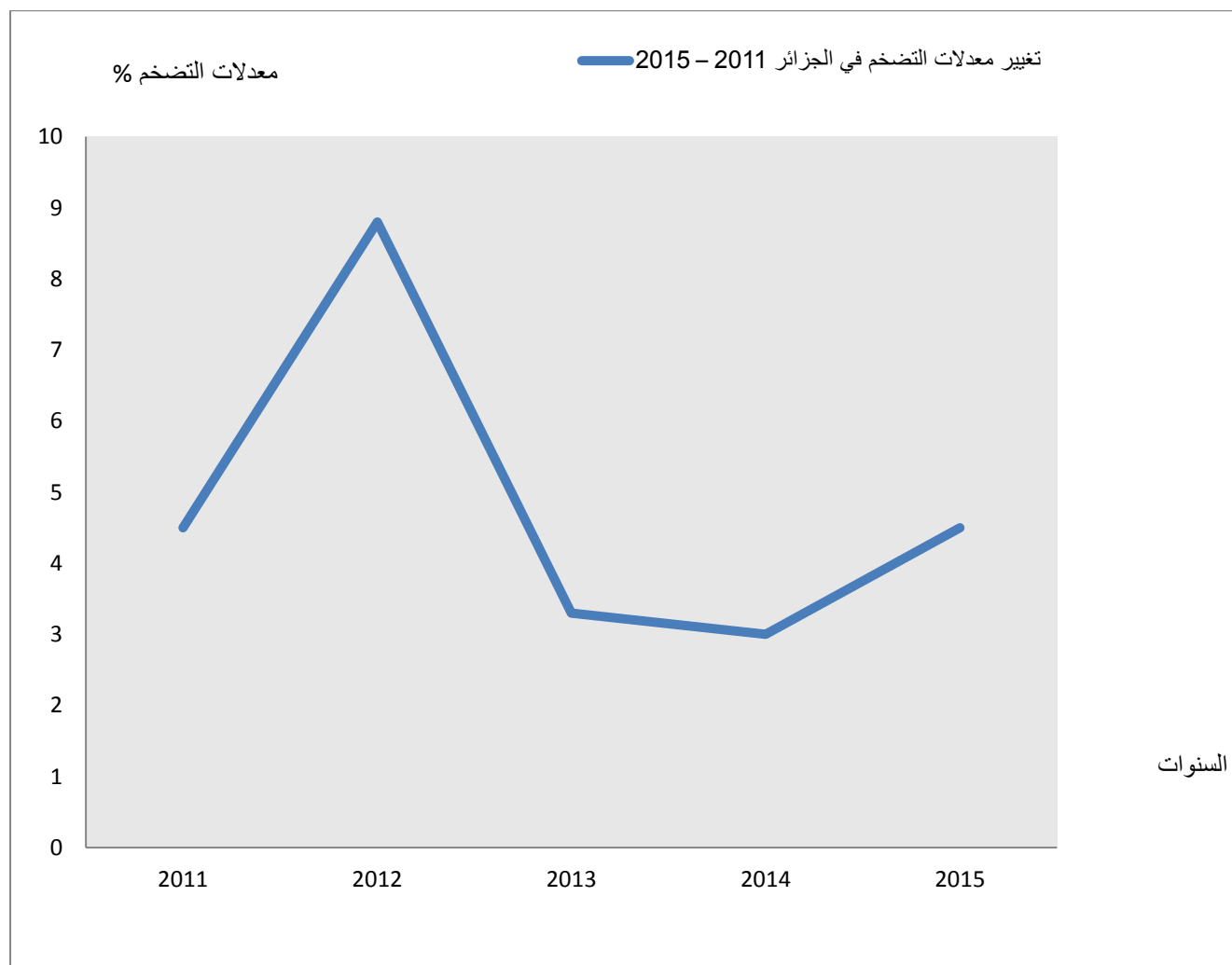
الجدول رقم (04): تغير في معدلات التضخم في الجزائر (2011 - 2015).

السنوات	2011	2012	2013	2014	2015
معدل التضخم	4.5	8.9	3.3	3	4.8

المصدر: احصائيات البنك الدولي تم جمعها في سنة 2022 انطلاقا من ماتم تسجيله في الجزائر.

يمكن الاعتماد على معطيات الجدول رقم (04) الخاصة بمعدلات التضخم في الجزائر خلال 2011 - 2015، للوصول الى الشكل على النحو التالي:

الشكل رقم (07): تغيير معدلات التضخم في الجزائر 2011 - 2015.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات البنك الدولي تم جمعها سنة 2022 في الجزائر.

بالنسبة للفترة الممتدة من سنة 2011 إلى 2015 فقد عرفت أعلى معدل للتضخم سنة 2012 بمعدل وصل الى 8.9%، حيث خلال هذه الفترة لم تسجل الجزائر معدل أعلى منه، وإذ تمت المقارنة مع المعدل الذي عرفتته

الجزائر سنة قبلها فنجدته تقريبا زاد بالضعف، حيث كان في سنة 2011 بنسبة 4.5%، أما في سنة 2013 و2014 فقد سجلت الجزائر معدل متساوي تقريبا حيث بلغ 3.3% و3% على التوالي، ليسجل ارتفاعا جديدا سنة 2015، حيث زاد المعدل بـ 1.8% السنة التي تسبقها أي في حدود 4.8%، ويمكن إرجاع سبب هذا الارتفاع لتراجع أسعار البترول في نهاية السنة 2015 حيث وصل تقريبا إلى حدود 35 دولار للبرميل ساهم هذا الانخفاض في حدوث عجز في الميزانية، الأمر الذي انعكس على أسعار السلع والخدمات، خاصة أسعار السلع الغذائية حيث شهدت هي الأخرى ارتفاعا بسبب تلك الأزمة من أدى إلى ارتفاعات طفيفة مقارنة بما كانت تسجله الجزائر.

المطلب الثالث: واقع التضخم في الجزائر خلال الفترة 2016 - 2020

سيتم التطرق في هذا المطلب للتغيرات والمعدلات الخاصة بالتضخم التي سجلتها الجزائر خلال الفترة من سنة 2016 إلى سنة 2020، وهذا ما سيتم توضيحه في الجدول على النحو التالي:

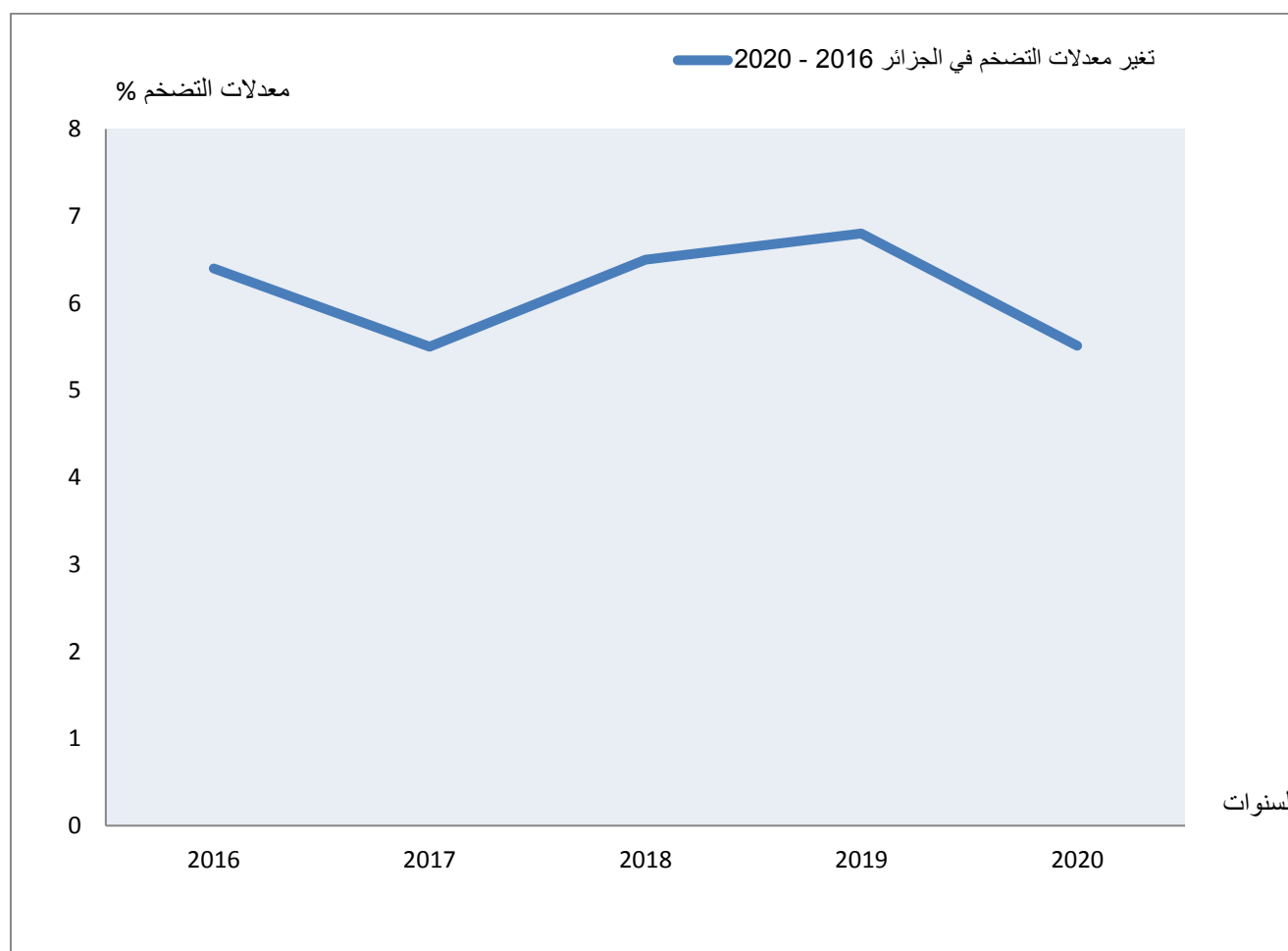
الجدول رقم (05): تغير في معدلات التضخم في الجزائر (2016 - 2020).

السنوات	201	2017	2018	2019	2020
معدل التضخم	6.4	5.6	6.5	6.7	5.51

المصدر: احصائيات البنك الدولي تم جمعها في سنة 2022 انطلاقا من ماتم تسجيله في الجزائر.

يمكن الاعتماد على معطيات الجدول رقم (05) الخاصة بمعدلات التضخم في الجزائر خلال الفترة 2016 - 2020 للوصول إلى الشكل على النحو التالي:

الشكل رقم (08): تغير معدلات التضخم في الجزائر 2016 - 2020.



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات البنك الدولي تم جمعها سنة 2022 في الجزائر.

بالنسبة للفترة الممتدة في سنة 2016 إلى سنة 2020 فقد سجلت الجزائر خلالها أعلى معدل للتضخم سنة 2019 بمعدل وصل في حدود نسبة مئوية تقريبا بلغت 6.7%.

إذ لم تسجل الجزائر معدل أعلى منه خلال هذه الفترة، وعند الرجوع إلى بداية هذه الفترة من سنة 2016 يمكن ملاحظة أن المعدل الخاص بالتضخم السنوي ارتفع بشكل ملحوظ حيث كان في السنة التي تسبق هذه الفترة

في حدود 4.8% فقط، وبعد سنة واحدة ارتفع هذا المعدل ليصل إلى قيمة 6.4% وهذا يمكن إرجاعه بالأساس للأزمة التي شهدتها العالم كافة والجزائر بصفة خاصة، خاصة ان الأخيرة تعتمد بشكل كبير وأساسي على قطاع المحروقات في تشكيل ميزانيتها، حيث أشارت الإحصائيات الرسمية أن صادرات الجزائر تمثل 93% من مكوناتها مواد نفطية من إجمالي الصادرات وهذه النسبة مرتفعة ومبالغ فيها للغاية حيث تمثل النسبة المتبقية 7% من باقي إجمالي صادرات الجزائر خارج قطاع النفط، وهي نسبة ضعيفة للغاية لم تستطع الجزائر الرفع منها للوصول إلى نسبة مقبولة لأزيد من نصف قرن، حيث كانت ولا زالت لا تتعدى صادرات الجزائر خارج النفط 1.6 مليار دولار، وهذا المبلغ تحققه صغريات الشركات في الدول المتقدمة التي تعرف تنوع اقتصادي، ومع تزايد معدلات التضخم وعدم الاستقرار الاقتصادي الذي عرفته الجزائر منذ أزمة البترول في نهاية سنة 2015، ومع بداية ظهور نتائجها على مختلف القطاعات والميادين، عن طريق جملة من المؤشرات والمعطيات، لجأت الحكومة الجزائرية في بداية شهر أكتوبر إلى تطبيق اجراء يتمثل في عملية طبع النقود وهو ما يطلق عليه بالتمويل غير تقليدي، وهو لجوئها الى تطبيق التمويل غير التقليدي، وهذا من أجل تغطية عجز الميزانية وتخصيص جزء منه لتمويل المشاريع العمومية، وبعد انتهاج الجزائر لهذا النوع من التمويل قامت مختلف الهيئات والمنظمات المحلية والدولية على حد سواء، المهمة بالشأن الاقتصادي بتقديم نصائح وتوجيهات طالبت فيها باحترام جملة من الإجراءات في مقدمتها عدم تخطي مجال معين من هذا التمويل مع تحديد الفترة الزمنية الواجب احترامها عند تطبيق هذا النوع من التمويل وهو التمويل غير تقليدي، حيث إذا استمرت الحكومة في إتباع مثل هذه السياسة من غير تحديد فترة قصيرة له من شأنه أن يساهم في حدوث انهيار اقتصادي يمس كافة القطاعات، وتصبح الجزائر بذلك تسجل معدلات تضخم كبيرة و لا يمكن التحكم فيها.

وعلى الرغم من خطورة التمويل الغير تقليدي والتحذيرات الكثيرة، إلا أن الجزائر لم تقم بالإجراءات التكميلية والضرورية المرافقة لمثل هذه السياسة التمويلية، وقامت بضخ جزء كبير من هذه الأموال في الرواتب والمنح، وهذا ما انعكس على القدرة الشرائية للمواطن الجزائري، وارتفاع معدلات التضخم حيث وصلت سنة 2018 نسبة في حدود 6.5% تقريبا، وهو ما انعكس على معظم القطاعات، حيث سجلت الجزائر في هذه السنة معدلات نمو ضعيفة للغاية، كما أن هذه الفترة عرفت فيها واردات الجزائر ارتفاعا قليل حيث سجلت الجزائر في العشر الأشهر الأولى من هذه السنة 41.371 مليار دولار، أما بالنسبة لصادرات الجزائر فقد عرفت هي الأخرى ارتفاع، حيث وصلت في هذه السنة 37.235 مليار دولار وهذا في العشر الأشهر الأولى، الأمر الذي انعكس على عجز الميزان التجاري حيث عرف انخفاض وصل إلى 4.13 مليار دولار، وبعد الأزمة التي شهدتها الجزائر مع نهاية سنة 2015 واستمرارها سنوات عديدة الجزائر جاهدة إلى تعزيز الإنتاج الوطني وتخفيض في قيمة الواردات وزيادة الصادرات وهذا من أجل تخفيف نتائج الأزمة المالية التي مست مختلف القطاعات نتيجة اعتماد الجزائر على قطاع المحروقات بشكل كبير، ليعرف مرة أخرى معدل التضخم في الجزائر ارتفاعا جديد ليصل سنة 2019 نسبة 6.7% تقريبا، وهذا راجع إلى أسباب عديدة ومتنوعة يمكن ذكر أهمها وهو عدم الاستقرار السياسي، فقد شهدت هذه السنة جملة من التجاذبات السياسية، كما عرفت الجزائر العديد من المظاهرات السلمية التي لها طابع سياسي، هذه المظاهرات السلمية وعدم الاستقرار السياسي والضبابية انعكس بدوره على الجانب الاقتصادي والاجتماعي، كما أن الجزائر منذ أزمة المحروقات وضعت خطط وإستراتيجيات كان الهدف منها تخفيف الضغوطات المالية الناتجة عن انخفاض إيرادات المحروقات بصفة عامة، حيث وضعت خطط لتتويع الاقتصاد والاعتماد على الإنتاج المحلي والوطني بصفة أكبر، كما وضعت الجزائر هدفا وهو تنويع الصادرات والتخفيض في قيمة الواردات التي كانت الجزائر تسجل فيها مبالغ كبيرة،

وكذلك الاهتمام بالجانب الاجتماعي للمواطن من خلال توفير مناصب شغل والتقليل من معدلات البطالة في سوق العمل هذا الأخير الذي سجل في حدود المليون عاطل عن العمل، لكن هذه الخطط والإستراتيجيات لم تعرف نجاحا، لأن هذه الخطط والإستراتيجيات كانت حبرا على الورق أما التطبيق العملي فلم تستطع الجزائر على تحقيقه على أرض الواقع.

المبحث الرابع: الإجراءات المتخذة لعلاج أسباب التضخم في الجزائر

بعد التطرق لمعوميات حول ظاهرة التضخم من خلال معرفة الاختلافات الواردة لوضع تعريف لموضوع التضخم ومعرفة أسبابه ومختلف أثاره سواء الاقتصادية أو الاجتماعية وحتى تلك السياسية مع التطرق أيضا لأنواع التضخم المختلفة وكيفية حسابه، وبعد تشخيص واقع التضخم في الجزائر، جاء الدور في هذا الجزء على أهم مسببات التضخم في الجزائر كما سيتم التطرق له أيضا في هذا الجزء لأهم الإجراءات التي اتخذتها الجزائر لمكافحة التضخم ومحاولة التخلص منه وعلاجه من جذوره عند حدوثه ومعرفة أيضا فعالية هذه الإجراءات كحلول استباقية لمنع التضخم من حصوله أصلا.

المطلب الأول: أسباب التضخم في الجزائر

تتعدد وتتنوع أسباب التضخم في الاقتصاد الجزائري وهذا راجع لاختلال في السياسات المنتهجة من طرف الحكومة الجزائرية أدى هذا لارتفاع في المستويات العامة للأسعار وبالتالي حدوث التضخم، وفي هذا الإطار يمكن تقسيم أسباب التضخم في الجزائر لمجموعة من النقاط يمكن ذكر أهم هذه النقاط على النحو التالي:

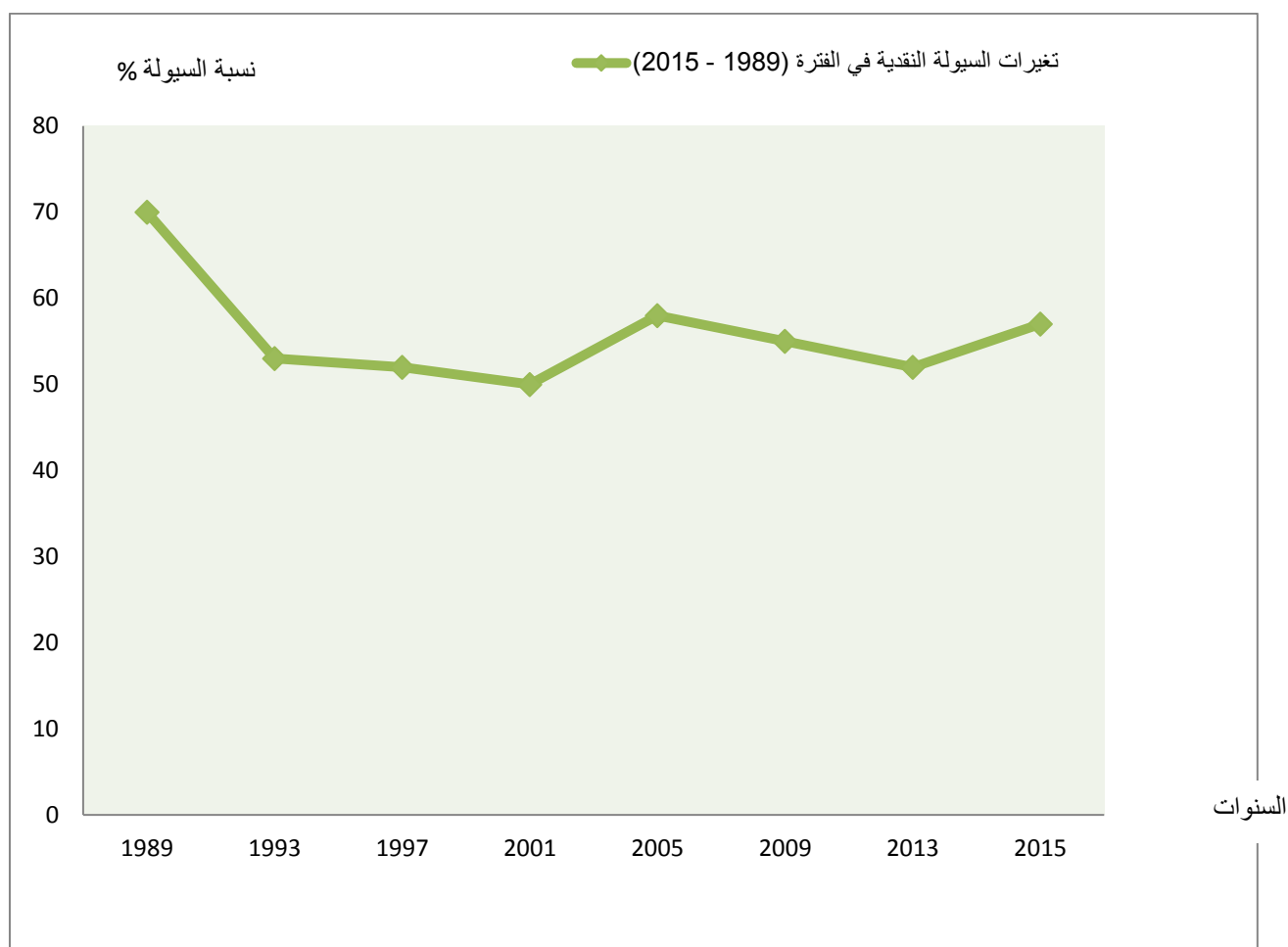
1- الأسباب النقدية:

تبنت الجزائر نموذج اقتصادي قائم على التكامل الاقتصادي الحقيقي بين مختلف قطاعات الاقتصاد الوطني وذلك من خلال الاعتماد على الصناعات التقليدية وخاصة القاعدية والتي كان لها النصيب الأكبر من حجم الاستثمار بالمقارنة مع السلع الاستهلاكية، إذا حصل تغيرات في نمو الكتلة النقدية فإن هذه التغيرات تتناسب طرذا مع حجم الاستثمارات، فإستراتيجية التنمية الشاملة تقوم على أن أي زيادة في الدخل الكلي يستلزم أن توجه لرفع معدلات الاستثمار في قطاع الصناعات الثقيلة. الحكومة الجزائرية انتهجت طريقا اعتمدت فيه بالأساس على تخفيض نسبة معينة من الاستهلاك الآني والتي سيتم تعويضها على المدى البعيد وهذا إذا تحققت نتائج إيجابية للإستراتيجية التنموية، كما يوجد هناك إجراء آخر هو إشباع الحاجات الاستهلاكية الآنية الذي يستلزم حدوث مجموعة من التضحيات في المستقبل، لكن هذا الإجراء لم تعتمد عليه الجزائر لكونه له ثمن عالي جدا، أما الإجراء الأول لم يكن باهض الثمن وهذا بسبب توفر الجزائر على موارد كبيرة من البترول والغاز الطبيعي هذه الموارد سمحت لها بتلبية الطلبات الاستهلاكية وخاصة الأساسية منها.

في المراحل الأولى من التنمية نشأ تضخم طفيف ولم يكن يشكل خطر كبير على الاقتصاد الجزائري وهذا راجع لزيادة نسبة الإنتاج التي كانت تفوق نسبة زيادة الأسعار، الأمر الذي سمح لعدم حدوث خوف من عدم الاستقرار النقدي، حيث عملت السلطات النقدية على مراقبة التضخم الطفيف الذي نشأ مراقبة فعالة وهذا بهدف التحكم الفعلي والفعال لزام الأمور ومنع انفلاتها.

خلال الفترة (1989 - 2015) شهد الاقتصاد الجزائري تغيرات كبرى في نسبة السيولة وهذا ما يوضحه الشكل رقم 09 التالي:

الشكل رقم (09): تغيرات السيولة النقدية في الفترة (1989 - 2015).



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على معطيات الديوان الوطني للإحصائيات.

خلال الفترة: (1980 - 1989) عرف الاقتصاد الجزائري ارتفاعا كبيرا في نسبة السيولة، حيث تمثل نسبة عالية جدا من حجم النقود تتمتع بسيولة مطلقة أو بسيولة شبه مطلقة وهذا بسبب ضعف الجهاز المصرفي في تلك الفترة وعدم القدرة على استقطاب مدخرات الأفراد رغم كل الامتيازات التي خصصتها الحكومة الجزائرية كمنح سيارة وسكن إذا تحصل الفرد على دفتر توفير لدى الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط، رغم كل هذه

الامتيازات وغيرها إلا أنه لم تتحقق نتائج كبيرة بمقدار التطلعات وهذا لعدة أسباب، أهمها انخفاض معدلات الفائدة، قلة إذا لم نقل ندرة الموارد، وظهور السوق السوداء، حيث وصلت نسبة السيولة الى 0.84 سنة 1988. وفي الفترة (1989 - 2005) تضاعفت الكتلة النقدية بكثير كما تضاعف الناتج الداخلي الخام، حيث عرفت هذه الفترة انخفاض في نسبة السيولة، ففي سنة 1996 أقل نسبة قدرت بـ: 0.3 بعدما كانت تقارب 0.73 في سنة 1989.

أما في القرن الجديد عرفت نسبة السيولة انخفاضا واضحا وهذا عندما يتم مقارنتها بالسنتين التي تسبقها، ويعود هذا الانخفاض إلى عملية الجدولة نقدا ولجوء البنوك التجارية بشكل أقل إلى إعادة التمويل، حيث انتقلت نسبة السيولة من نسبة 0.49 سنة 2000 الى 0.64 سنة 2002، وهذا بسبب ارتفاع الطلب على العملة الوطنية خلال هذه الفترة، وبمقارنة نسبة السيولة بنمو الناتج المحلي الخام من حيث قيمتها الجارية كان الارتفاع الكبير التي تعرفه الكتلة النقدية تأثير سلبي على نسبة السيولة في الاقتصاد الجزائري.

أما بالنسبة للكتلة النقدية التي كانت تمثل الجانب النقدي في الاقتصاد الجزائري فهي موضحة في الجدول على النحو التالي:

الجدول رقم (06): تطور الكتلة النقدية والدخل الوطني.

السنوات	الكتلة النقدية %	الدخل الوطني %	السنوات	الكتلة النقدية %	الدخل الوطني %
1980	49.6	1.9	1998	19.1	1.04
1981	11.7	2.5	1999	13.6	1.14
1982	22.7	6.4	2000	12.9	1.32
1983	21.0	5.3	2001	22.3	1.02
1984	18.0	5.5	2002	17.3	1.07
1985	23.6	5.2	2003	15.3	1.16
1986	7.5	0.06	2004	11.4	1.18
1987	1.1	-1.4	2005	10.9	1.24
1988	11.4	-2.9	2006	18.6	1.62
1989	7.0	3.5	2007	24.2	3.39
1990	12.2	-1.3	2008	16	2.41
1991	21.4	0.02	2009	3.2	1.63
1992	24.0	2.9	2010	15.4	3.60
1993	22.3	-02.2	2011	19.9	2.92
1994	15.3	-0.09	2012	10.9	3.38

1995	10.5	1.36	2013	8.4	2.74
1996	15.0	1.29	2014	14.4	3.80
1997	18.2	1.07	2015	0.13	3.77
2016	0.8	3.27	2018	11.1	1.5
2017	8.4	1.41	2019	11.01	1.9
2020	7.12	4.9	2021	12.79	5.3

المصدر: الديوان الوطني للإحصائيات (www.ons.dz)

من خلال الجدول رقم (04) يمكن ملاحظة الاختلالات الموجودة وهذا الفرق والتباين بين نسبة النمو لكل من الكتلة النقدية والدخل الوطني للفترة الموجودة في الجدول من 1980 الى 2021، وتواصل هذه الحالة لعدم التطابق بين الدخل الوطني والكتلة النقدية أدى إلى ظهور الفجوات التضخمية بصفة آلية، فعدم وجود مرونة كافية في التغيير الناتج الداخلي الخام والتغيير الحاصل في الكتلة النقدية يسمح للاقتصاد الوطني بالدخول في ظاهرة التضخم وتظهر نتائجه على الاقتصاد الكلي سواء الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية.

2- الأسباب المالية:

يعتبر معظم المهتمين بظاهرة التضخم أنه من أهم مسببات التضخم في الاقتصاد الجزائري الأسباب المالية التي ينظر لها على أنها أبرز الأسباب المؤدية لارتفاع المستويات العامة للأسعار.

1.2. تزايد النفقات العامة:

عرفت النفقات العامة في الجزائر تزييدا مستمرا منذ 1970 وهذا من أجل التوافق مع السياسات التي انتهجتها الدولة وبهدف تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المسطرة خاصة تلك المتعلقة بالقطاع الاجتماعي كتدعيم العديد من السلع والخدمات، بالإضافة إلى جملة من الخدمات المجانية التي شملت ميادين عديدة كالصحة والتعليم، بالإضافة إلى الإعانات والمنح التي تقدمها الدولة لبعض فئات المجتمع، كل هذا وغيره ساهم في حدوث مجموعة من الاختلالات على مستوى الاقتصاد الوطني متمثلة خاصة في الاختلالات التي حصلت بين العرض والطلب وهذا بصورة متواصلة لتوفر المستهلكين على كتل نقدية هذه الكتلة لم يقابلها مرونة كافية في الجهاز الإنتاجي للسلع والخدمات.

عرفت نسبة العجز في الميزانية الى الناتج المحلي الخام نسبا متفاوتة حيث شهدت سنوات (1988، 1993، 1998) نسب مرتفعة ويمكن ارجاع سبب ذلك إلى التراجع الكبير في أسعار المحروقات في الأسواق الدولية وكما هو معلوم فإن الجزء الأكبر من إيرادات الدولة يأتي من قطاع المحروقات الأمر الذي أثر على الميزانية العامة للدولة ، والمصدر الثاني لإيرادات الدولة هو الجباية العادية لكنها كانت منخفضة للغاية وهذا بسبب فشل نظام التحصيل الجبائي، بالرغم من مختلف الإصلاحات التي قامت بها الدولة الجزائرية على القطاع الجبائي إلا أنها لم تحقق أهدافها، لا يمكن دراسة هذه الفترة من دون التطرق إلى الأوضاع الأمنية التي كانت سائدة في هذه الفترة كل هذا وغيره كان مساهما في ارتفاع نسبة العجز في الميزانية وبالتالي حدوث التضخم.

لتغطية هذا العجز في الميزانية العامة قامت الحكومة الجزائرية بالاصدار النقدي الذي كان له دور كبير في إحداث التضخم، فمحاولات إنقاذ المؤسسات العمومية التي أفلست خلال سنوات الثمانينات والتسعينيات من

خلال إصدار أموال إضافية تحت تسميات مختلفة كالتطهير المالي للمؤسسات وإعادة الهيكلة وغيرها، كان له الأثر الكبير على نسبة العجز في الميزانية العامة، حيث عرفت سنة 1988 نسبة عجز قدرت بـ: 12.8 % تمت تغطيتها بالإصدار النقدي.

أما رصيد الميزانية خلال الفترة الممتدة 2000 - 2015 يوضحه الجدول رقم (02) على النحو التالي:

الجدول رقم (07) تطور رصيد الميزانية خلال الفترة (2000 - 2015).

السنوات	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
رصيد الميزانية (مليار دج)	68.7 1	26.03	164.6 3	285.05	338.0 5	266.6	820.4	854.84
السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
رصيد الميزانية (مليار دج)	1642 1.	2119. 5	2786. 3	3128.6 3	3624. 6	3001. 2	3068.0 2	3103.7 8

المصدر: المصدر: الديوان الوطني للإحصائيات (www.ons.dz)

الملاحظ في الجدول أعلاه أن رصيد الميزانية قد عرف تغييرات عديدة خلال الفترة المحددة من سنة 2000 الى سنة 2015، حيث عرفت هذه الفترة أعلى نسبة عجز في الميزانية سنة 2015 كان مقداره 3103.78 مليار دينار، فتضمن قانون المالية لهذه السنة تدبيرا يقضي بإدراج عجز المؤسسات العمومية في الميزانية،

وتجدر الإشارة بأن جزء كبير من المؤسسات مشتركة في العجز في الميزانية العامة مما أدى حتى إلى التأثير على مالية البنوك بعد عدم قدرتها على تحصيل مستحققاتها بسبب تراكم ديون هذه المؤسسات على مستوى البنوك.¹

2.2. سياسة الأجور:

عرفت الأجور في الجزائر عدة محطات وهذا نتيجة انتهاج الجزائر لعدة سياسات اقتصادية اجتماعية وهذه المحطات يمكن ذكرها على النحو التالي:

المرحلة الأولى: 1963 - 1973: تميزت هذه الفترة بتحديد سياسات الأجور داخل المؤسسات حسب ظروفها الاقتصادية.

المرحلة الثانية: 1974 - 1984: في هذه الفترة قامت الدولة الجزائرية بالتدخل في تحديد الأجور.

المرحلة الثالثة: 1985 - 1990: تميزت الفترة بتطبيق القانون الأساسي العام للعمال.

المرحلة الرابعة: بعد 1991: عرفت هذه المرحلة فقيام الدولة الجزائرية بتحديد الأجور من خلال الاعتماد على الاتفاقيات الجماعية.

¹ - المجلس الوطني الاقتصادي، مشروع تقرير حول الظرف الاقتصادي الاجتماعي للسداسي الثاني من سنة 2004، الدورة العامة الخامسة والعشرون، الجزائر، 2005، ص29.

أ- المرحلة الأولى 1963-1973:

تميزت هذه الفترة بقيام المؤسسات بتعدد الإجراءات التي ترتبط بتحديد سياسات الأجور، وهذا بأخذ بعين الاعتبار حالة الاقتصاد الوطني في هذه الفترة وما عرفه من صعوبات الدفع التي واجهتها المؤسسات، وبعبارة أخرى يمكن القول أن الأجور التي تقوم المؤسسات بدفعها كانت منسجمة مع الإمكانيات المالية التي تملكها المؤسسات في تلك الفترة.

الجدول رقم (08): متوسط الأجور بين مختلف القطاعات.

القطاع		دينار جزائري		دينار جزائري		دينار جزائري	
		Max	Min	Max	Min	Max	Min
العدد الأدنى والأعلى		1887.66	1442.66	1413.5	100.0	1643.33	1239.0
صناعة الاستخراج		1641.6	1383.3	1794.0	901.0	2338.0	1090.0
الصناعة		2050.0	1200.0	1347.6	1197.6	2673.3	2054.0
بناء وأشغال عمومية		2000.0	1784.0	1428.6	1292.0	1567.0	1198.0
قطاع مصرفي		1633.3	1033.3	3308.0	3267.0	1758.73	1337.6
النقل والمواصلات							

المصدر: مولود حشمان «محددات الأجر في الجزائر»، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000، ص154.

من الجدول أعلاه يمكن ملاحظة وجود تباين بين الأجور في مختلف القطاعات وهذا التباين موجود حتى داخل نفس الفئة، حيث كان قطاع البناء والأشغال العمومية أعلى الأجور، وقد كان موجود كمثال مقدراه 2050 دج، وباقي الفئات تميزت بالتفاوت في النتائج، وهذا يدل على وجود تباين كبير لشبكة الأجور وهذا تفسيره عدم وجود يد عاملة ذات كفاءة عالية.

في بداية السبعينيات قامت الدولة الجزائرية بانتهاج سياسات كان الهدف منها الحد من التفاوت الكبير في أجور العمال، هذه السياسات كانت عن طريق إجرائيين إثنين، كان الإجراء الأول يتمثل في اجبار كل المؤسسات على التعاقد مع العمال في إطار اتفاقيات مما يسمح بإعداد شبكة الأجور متجانسة ومترابطة، أما الإجراء الثاني فيتمثل في تحويل تحديد الأجور إلى يد الدولة الجزائرية وهنا يتم الدخول الى المرحلة الثانية.

ب- المرحلة الثانية 1974 - 1984:

تميزت هذه الفترة بتدخل الدولة في تحديد سياسات الأجور، والانتاج وحتى الأسعار مما سمح بزيادة القوة العاملة وهذا نتيجة لسياسة انتهجتها الحكومة هي سياسة اجتماعية بامتياز تهدف إلى توفير مناصب شغل لكل فرد قادر على العمل دون الأخذ بعين الاعتبار الكفاءة ومرونة الجهاز الإنتاجي، كل هذا وغيره ساهم في التأثير على سياسة الأجور.

الجدول رقم (09): تدخلات الدولة الجزائرية في تحديد الأجور في قطاع غير الزراعي.

أبرز المراسيم	الهدف من المراسيم
---------------	-------------------

مرسوم 28 ديسمبر 1973	تثبيت الأجور والتعويضات التي تقدمها المؤسسات الوطنية عند مستوى واحد سنة 1973، وكل زيادة لابد أن تكون ضمن مرسوم.
مرسوم فيفري 1976	زيادة في الأجور في القطاع غير الزراعي وهذا ابتداء من بداية سنة 1976.
مرسوم 15 أكتوبر 1977	زيادة في الأجور في القطاع غير الزراعي وهذا ابتداء من نوفمبر 1977.
مرسوم 29 أبريل 1978	تقرر بموجب هذا المرسوم زيادة متفاوتة ابتداء من نوفمبر 1978 وهذا في قطاع غير الزراعي.

Source: A.lellou, "regulation et politique salariale en Algérie (1963 - 1978) ",cahier du cread,alger,2^{eme} trimestre 1989, p 18.

الهدف من هذه المراسيم المذكورة في الجدول رقم (09) أعلاه هو ابراز الدور الكبير الذي يواجهه الحكومة الجزائرية في تحديد مختلف السياسات الخاصة بالأجور، لأن دورها في الفترة السابقة كان مقتصرًا على تحديد الحد الأدنى من الأجور، حيث تمثلت أهداف الفترة في تحسين القدرة الشرائية لشريحة الأجر الأدنى وهذا من خلال تحديد جميع مستويات الأجور في المؤسسات العمومية وذلك عن طريق انتهاز سياسة الأجور الدنيا والتي شهدت تحديثات مستمرة في هذه الفترة، وكان الهدف من عمليات التحديث والتعديل هو التقليل من ارتفاعها.

الجدول رقم (10): نسب الأجور الموزعة في مختلف القطاعات.

السنوات	القطاع العمومي %	القطاع الخاص %	الإدارة العمومية %	المجموع %
---------	------------------	----------------	--------------------	-----------

100	27.5	24.5	45.5	1974
100	29.7	21.9	47.3	1975
100	28.4	20.3	50.0	1976
100	28.4	18.3	51.8	1977
100	28.5	18.4	51.7	1978
100	28.4	19.3	51.0	1979
100	29.5	17.6	51.4	1980
100	30.2	18.1	50.5	1981
100	30.8	17.8	50.2	1982
100	29.9	16.3	52.3	1983
100	30.9	15.0	52.8	1984

Source: Ahmed Henni,"reparation des revenus et structures sociales communauté et infividu",cahier du cread n34,alger, 2^{eme} trimestre 1993,p 98.

من الجدول رقم (10) يمكن القول أن القطاع العمومي قد قام بتوزيع خلال العشر سنوات تقريبا ما يعادل نصف الكتلة الأجرية التي تم توزيعها في نفس الفترة في الاقتصاد الوطني، وهذا خلال الفترة الممتدة من سنة 1974 على غاية سنة 1984 حيث مثل القطاع العمومي أكثر 52.8% من حجم النشاط الكلي، وكما تميزت المرحلة بعدم وجود فرق كبير في تركيب الكتلة الأجرية مهما كان حجم الناتج الذي يوفره القطاع ومهما كانت النتائج كذلك، فالقطاع الخاص كان يوفر ما يقارب 24 % من الأجور التي يتم توزيعها في البلاد.

عرفت هذه المرحلة بعدم كفاءة نظام الأجور وبالتالي ضعف السياسة المتبعة من طرف الحكومة الجزائرية في هذه الفترة نظرا لظهور العديد من الاختلالات في مؤشرات النمو وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (11): تغير الأجور مقارنة بتغير الناتج الإجمالي.

المؤشر السنوي	% الناتج الإجمالي	% الناتج الإجمالي		
الفترة	84 - 71	84 - 80		
القطاع	القطاع العام	كل القطاعات	القطاع العام	كل القطاعات
كل قطاعات الانتاج	1.09	1.06	1.03	1.08
كل القطاعات الا الفلاحة	1.10	1.12	1.01	1.17
كل القطاعات الا المحروقات	1.05	1.06	1.00	0.93

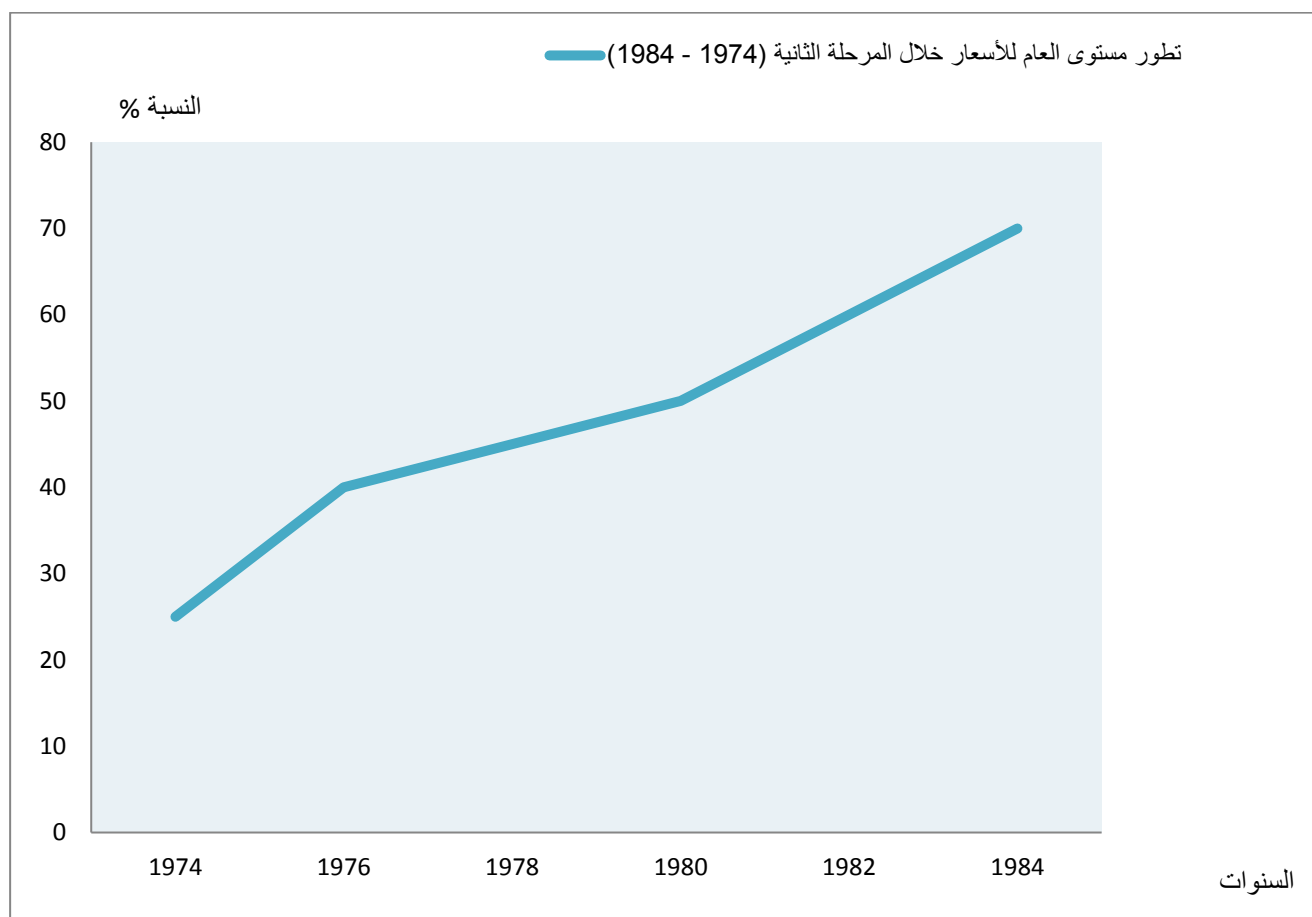
Source :Les mécanismes de liaison salaire/Institut national du travail,1988,p25.

من الجدول رقم (11) يظهر جليا أن نسبة الأجور مقارنة بنسبة الناتج أكبر بمقدار 01% وهذا في جميع القطاعات المشكلة للاقتصاد الوطني، وهذا يدل على وجود اختلالات بين الناتج والأجور، لكن هذا الاختلال عرف تحسن طفيف خلال (1980 - 1984) حيث عرفت كل القطاعات الاقتصادية تحسن من 1.09% إلى

1.03% إلا أنه رغم هذا التحسن من 1.09% الى 1.03% تبقى باقي المؤشرات دليلا على غياب الكفاءة والفعالية.¹

في هذه المرحلة تميزت بمجموعة من الاختلالات - تم التطرق إليها سابقا - ساهمت في زيادة المستويات العامة للأسعار وبالتالي المساهمة في ظهور الفجوات التضخمية في الاقتصاد الجزائري وهذا ما يوضحه الشكل رقم 10 على النحو التالي:

الشكل رقم (10): تطور مستوى العام للأسعار خلال المرحلة الثانية (1974 - 1984).



المصدر: من إعداد الطالب بناءا على معطيات الديوان الوطني للإحصائيات.

¹ - مولود حشمان، مرجع سبق ذكره، ص 164 (بتصرف).

ج- المرحلة الثالثة 1985-1990:

تميزت هذه المرحلة بوفرة السيولة المالية الناتجة بالأساس عن الإيرادات التابعة للمحروقات والتي ساهمت في تخفيف الاختلال وعدم التوازن بين العرض الكلي والطلب الكلي، ومع نهاية الفترة عرفت أسعار البترول انخفاضا كبيرا الذي انعكس بالسلب على إيرادات الدولة، هنا قامت الدولة الجزائرية بتغيير توجهها بصفة كلية من التسيير المركزي إلى اقتصاد السوق.

الجدول رقم (12): تطور السيولة النقدية والاستثمار العمومي خلال الفترة (1985 - 1988) في الجزائر.

السنوات	85	86	87	88	
السيولة النقدية	0.76	0.75	0.79	0.84	الوحدة مليار
الاستثمار ppb	0.33	0.34	0.30	0.28	دينار جزائري

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معطيات الديوان الوطني للإحصائيات.

من الجدول رقم (12) يمكن الحكم أن نسبة الاستثمار كانت مرافقة لارتفاع في نسبة السيولة التي ترجع إلى ارتفاع الكتلة الأجرية التي تقوم الدولة بتسديدها للأفراد بغية تحقيق أهداف اجتماعية متمثلة في الحفاظ على التوازن الاجتماعي وتحقيق العدالة الاجتماعية بين مختلف شرائح المجتمع الجزائري.

المرحلة الرابعة ما بعد 1991:

تميزت هذه المرحلة بتطورات هامة على مستوى التشريعات والقوانين المنظمة لعلاقات العمل وهذا يرجع لانتقال الجزائر في هذه الفترة من التسيير المركزي إلى اقتصاد السوق الذي استلزم تغيير هيكلي للاقتصاد لكي يتلائم

مع النظام الجديد، كما تميزت هذه الفترة بتقليص دور الدولة في التسيير المتعلق بالعمال أي سمح بتجاوز اللامركزية في اتخاذ القرار وإبداله بمبدأ المفاوضات الجماعية التي هي قائمة بالأساس على التحاور والتفاوض والتشاور في تحديد الأجور، كما سيسمح ذلك بإضفاء حركية وتفاعلية لعلاقات العمل.

وهذا ما يوضحه الجدول رقم (08) على النحو التالي:

الجدول رقم (13): الاتفاقيات الجماعية خلال الفترة (1992 - 1997).

1994		1993		آخر 1992	
عدد العمال	عدد الاتفاقيات	عدد العمال	عدد الاتفاقيات	عدد العمال	عدد الاتفاقيات
197702	220	158299	241	405703	340
آخر 1997		1996		1995	
عدد العمال	عدد الاتفاقيات	عدد العمال	عدد الاتفاقيات	عدد العمال	عدد الاتفاقيات
1211690	1389	182191	155	179896	281

المصدر: المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي، تقرير حول نظام علاقات العمل في سياق التعديل الهيكلي،

الدورة العامة العاشرة، الجزائر، أبريل 1988، ص 36.

المطلب الثاني: استخدام الجزائر للسياسة النقدية لمواجهة التضخم

إن السياسة النقدية من أبرز الأدوات التي تعتمد لتحقيق الاستقرار الاقتصادي وتعد من أهم الوسائل المستعملة في السياسات الاقتصادية، وأصبحت تمثل اليوم الدور الرئيسي في التغيير في الاختلالات التي تحدث في الاقتصاد كالتدهور في العملات المحلية والتضخم وغيرها عن طريق مجموعة من الإجراءات والأدوات الخاصة بها.

1- تعريف السياسة النقدية:

هي تلك الإجراءات التي تسمح للسلطة النقدية التي هي في الغالب تكون متمثلة في البنك المركزي من التأثير على الكتلة النقدية التي يتم عرضها في الاقتصاد الوطني بهدف تحقيق الاستقرار في أسعار الفائدة، الاستقرار في أسعار الصرف، والاستقرار في المستويات العامة للأسعار.¹

2- تطبيق الجزائر لأدوات السياسة النقدية لمواجهة التضخم:

استخدمت الحكومة الجزائرية مجموعة متنوعة من الإجراءات وهذا بهدف الوقاية من التضخم قبل حدوثه وإن حصل وعرف الاقتصاد الجزائري مشكلة التضخم فستستخدم هذه الإجراءات للتقليل من أثاره وسيتم في هذا الجزء معرفة أدوات السياسة النقدية واستخدامها لمواجهة التضخم في الجزائر.

¹ - Gabriel Glant et Alain Grandjean, la monnaie dévoilée, L'harmattan, 1996, p180.

1.2- معدل إعادة الخصم:

تعتبر أهم أداة يستخدمها البنك المركزي وهذا بهدف التحكم في حجم القروض الممنوحة من طرف مختلف البنوك الموجودة في القطاع المصرفي الجزائري، الأمر الذي يسمح بالتحكم في حجم المعروضات النقدية بصفة كلية، ولقد حدد قانون النقد والقرض 90 - 10 شروط عمليات إعادة الخصم لدى البنك، كما يوجد القانون 03 - 11 الذي تم إصداره في 2003 يحدد للبنك قيامه بهذه العملية. ويمكن توضيح معدل الخصم في الجزائر في الجدول رقم 14 على النحو التالي:

الجدول رقم (14): تغير معدل إعادة الخصم لدى بنك الجزائر.

السنوات	المعدل	السنوات	المعدل	السنوات	المعدل
1990	7	1997	13	2003	5.5
1991	10.5	1998	11	2004	4.5
1992-1994	11.5	1999	9.5	2004 - 2015	4.1
1995	15	2000	8.5		
1996	14	2002	6		

المصدر: الديوان الوطني للإحصائيات (www.ons.dz).

انطلاقاً من الجدول رقم (14) أعلاه يمكن ملاحظة أن معدل إعادة الخصم سجل ابتداء من سنة 1990 ارتفاعاً مستمراً وصولاً لسنة 1996 حيث بلغ في هذه السنة % 14 ليبلغ أعلى نسبة، ليعرف انخفاضاً متواصلاً بعدها ليصل في حدود 4%.

الجدول رقم (15): تطور نسبة الاحتياطي القانوني في الجزائر.

السنوات	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
النسبة	3	4.25	6.25	6.5	6.5	6.5	6.5	8
السنوات	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
النسبة	8	9	9	11	12	12	12.3	

المصدر: الديوان الوطني للإحصائيات (www.ons.dz).

من معطيات الجدول رقم (15) يمكن القول أن نسبة الاحتياطي القانوني لدى البنك المركزي الجزائري عرفت ارتفاعات مستمرة من سنة 2001 حيث كانت النسبة فيه تقدر بـ 3% لتصل سنة في حدود 12% سنة 2015، وهذا الارتفاع إنما يدل على التدخل الكبير للبنك المركزي الجزائري لامتنصاص السيولة الزائدة الموجودة في الاقتصاد الوطني عن طريق تدخله في أعمال البنوك المكونة للقطاع المصرفي في الجزائر، قامت الحكومة الجزائرية سنة 1995 بتطبيق برامج كان الهدف من ورائها تحقيق الاستقرار الاقتصادي وزيادة معدلات النمو وفي نفس الوقت الحد من اثار التضخم الذي بلغ في هذه السنة 15% وكان له تأثير بالغ على الاقتصاد المحلي، حيث قام البنك المركزي لتحقيق ذلك بتطبيق سياسة مالية ونقدية منكشمة وبدأت هذه الإجراءات

المختلفة تعطي نتائجها المرغوب فيها في السنة التي تليها وهي سنة 1996 حيث عرفت معدل التضخم 14% ليبدأ في الانخفاض بصورة تدريجية ليصل نسبة 4% سنة 2015.

2.2- نسبة الاحتياطي القانوني:

تعتبر نسبة الاحتياطي القانوني أداة مهمة من أدوات السياسة النقدية في الجزائر، والتي تحددها قانونيا المادة 93 من القانون 10 - 90 الخاص بالنقد والقرض، حيث للبنك المركزي الحرية في تحديد هذه النسبة على أن لا تتعدى نسبة 28% إلا في حالات الضرورة القصوى المبررة قانونيا.

3.2- أداة استرجاع السيولة:

تعتبر هذه الأداة من أحدث الآليات التي انتهجتها الجزائر وهذا ابتداء من سنة 2002، حيث تعتمد هذه الأداة على قيام البنك المركزي باستدعاء مختلف البنوك المكونة للجهاز المصرفي لوضع جزء من سيولتها على شكل ودائع لمدة 24 ساعة أول لأجل مقابل الحصول على معدلات فائدة ثابتة تحدد بالأساس على فترة الاستحقاق (N/360)¹.

وقد سمحت هذه الأداة للبنك المركزي باسترجاع السيولة عند حوالي 100 مليار دينار 2002 لتصل 250 مليار دينار مع سنة 2003، لترتفع من جديد لتصل 400 مليار دينار، سنة 2004، وبالرجوع إلى السداسي الأول

¹ - ليلي اسمهان بقب، انعكاسات قانون النقد والقرض على مسار السياسة النقدية في الجزائر من الرقابة المباشرة إلى الرقابة الغير مباشرة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة العدد 01، الجزائر 2010، ص 198.

من سنة 2007 سنجد مبلغ 450 مليار دينار ليصل في حدود 1100 مليار دينار في نهاية شهر جوان من نفس السنة.¹

يمكن اعتبار استرجاع السيولة أداة جد فعالة في تحقيق التوازن الاقتصادي والحد ومعالجة آثار التضخم في الاقتصاد الجزائري، خاصة مع نجاعة هذه الأداة في التحكم في نسبة السيولة المتواجدة في الاقتصاد الوطني.

الجدول رقم (16): معدلات تدخل البنك المركزي لاسترجاع السيولة.

السنوات	2002	2003	2004	2005	2006	2007
معدل استرجاع السيولة لـ 7 أيام	2.75	1.75	9.75	1.21	1.25	1.75
معدل استرجاع السيولة لـ 3 أشهر				1.9	2	2.5
معدل استرجاع السيولة لـ 6 أشهر						
السنوات	2008	2009	2010	2011	2012	2013-2015
معدل استرجاع السيولة لـ 7 أيام	2.75	1.75	9.75	1.21	1.25	1.75
معدل استرجاع السيولة لـ 3 أشهر	2	1.25	1.25	1.25	1.25	1.25
معدل استرجاع السيولة لـ 6 أشهر						1.5

المصدر: بنك الجزائر تم جمعها في سنة 2022 انطلاقا من ماتم تسجيله في الجزائر.

¹ - المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي، تقرير حول الأطراف الاقتصادية والاجتماعية للسداسي الثاني من سنة 2004، الدورة 25، الجزائر، 2005، ص31 (بتصرف).

من الجدول رقم (16) أعلاه يمكن القول أن معدل استرجاع السيولة لـ 7 أيام كان مرتفعاً في بداية تطبيق هذه الأداة سنة 2002 لتصل إلى 2.75% لتبدأ في الانخفاض بصورة متغيرة في حدود 1.25% سنة 2006، لتعاود الارتفاع ولو بصورة طفيفة سنة 2007 لتصل 1.75، لتعيد الانخفاض بسرعة سنة 2009 إلى غاية 2015 لتعرف نسبة ثابتة تقريباً في حدود 0.75%، أما بالنسبة لمعدل استرجاع السيولة لثلاثة أشهر فقد بدأ استعماله بداية من سنة 2005 بنسبة 1.90% لترتفع سنة 2007 لتعرف أعلى نسبة لها خلال الفترة المذكورة لتصل 2.5% لتبدأ في الانخفاض من سنة 2008 من 2% لتصل في سنة 2015 تقريباً 1.25%، أما بالنسبة لمعدل استرجاع السيولة لسبعة أشهر بدأت تدخل حيز التنفيذ سنة 2013 لتصل في حدود 1.50%.

المطلب الثالث: استخدام الجزائر للسياسة المالية لمواجهة التضخم

إن ما يميز السياسة المالية هو إبراز فعلي للسياسة الاقتصادية وحتى الاجتماعية التي تنتهجها الدولة، ولقد عرفت السياسة المالية منذ القدم مجموعة من التطورات والتغيرات التي تمسها وتمس مختلف أدواتها، وهذا راجع للتغيرات الموجودة في الاقتصاد المحلي والدولي جراء الأزمات الاقتصادية والمالية التي عرفت ومازالت تعرفها معظم الدول، فمنذ القدم اعتبرت السياسة المالية من الأدوات البارزة في توجيه الاقتصاد وحتى معالجة مختلف الأزمات التي يمكن أن يعرفها وهذا بواسطة مجموعة من الأدوات الخاصة بالسياسة المالية.

1- تعريف السياسة المالية:

يمكن القول أن السياسة المالية هي تلك السياسات والإجراءات المعتمدة التي تكون متصلة بمستوى الإنفاق التي تعتمد عليه الحكومة وكذلك هيكل الإيرادات المختلفة التي تكون مصادر دخل الدولة.¹

تعني السياسة المالية أن توجه حكومة الدولة مخططاتها الاقتصادية، وذلك عن طريق تحديد مصادر الدخل وكيفية صرفها، بمعنى آخر، أن توضح من أي مصدر يأتي الدخل، وفيما يُصرف، وما هي اتجاهات الصرف الأهم من غيرها، كأجور الموظفين الحكوميين، والمشاريع الخدماتية المختلفة، والهدف من ذلك كله هو تحقيق الدولة لأعلى مستويات التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وعدم حدوث اختلال في الميزانية.

يمكن القول أن السياسة المالية هي أداة من الأدوات التي تستعملها الدولة في توجيه الاقتصاد العام من أجل تحقيق جملة من الأهداف سواء الاقتصادية أو الاجتماعية أو حتى تلك السياسية، عن طريق اعتمادها على مجموعة من الأدوات والبرامج الخاصة بها.

2- تطبيق الجزائر لأدوات السياسة المالية لمواجهة التضخم:

استخدمت الحكومة الجزائرية مجموعة مختلفة من الإجراءات وهذا بهدف معالجة أزمة التضخم إن حصل وحدث وعرف الاقتصاد الجزائري هذه الأزمة، وكذلك استعمال هذه الإجراءات كإجراء وقائي من هذه الأزمة، وفي هذا الجزء سيتم التطرق إلى مختلف أدوات السياسة المالية التي اعتمدها الجزائر لمواجهة التضخم

¹ - نبيل إبراهيم الطائي، خالد أحمد المشهداني، مدخل إلى المالية العامة، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة العربية، 2014، ص 34 (بتصرف).

1.2- تحرير الأسعار:

إن الناظر لبرنامج الدعم العام الذي انتهجته الجزائر من المالي خاصة المواد الغذائية والمواد الطاقوية يرى المبالغ الكبيرة والضخمة التي كان من الأجدر استعمالها في أنشطة أخرى تعود بالإيرادات والمدخيل للدولة، حيث شكل 4 % من اجمالي الناتج الداخلي الخام سنة 1990، وكما تم الإشارة له سابقا إن عدم تخصيص هذه المبالغ الخاصة بالدعم أدى إلى نسبة كبيرة من المواطنين الأكثر ثراء في حدود 60% من استعمال هذه المواد الغذائية المدعمة وكذا المواد الطاقوية، وفي هذا الصدد قامت الحكومة الجزائرية بجملة من التدابير الاستعدادية لمواجهة أزمة التضخم عن طريق، إصلاح نظام التسعير، حيث كان نظام الأسعار المحلية في الجزائر خاضعا للعديد من الإجراءات، وقد أتى قانون الأسعار سنة 1989 بتقسيم المنتجات إلى:

- المنتجات ذات الأسعار الحيوية.

- المنتجات التي تخضع لهامش ربح محدد مسبقا.

- المنتجات ذات الأسعار الحرة، الذي كان يشمل أسعار المواد الطاقوية و 15 سلعة غذائية أساسية.¹

تواصلت مجهودات الدولة الجزائرية في مواجهة أزمة التضخم حيث عملت على ترشيد النفقات ومواصلة تحرير الأسعار كونه أبرز هدف للتصحيح الهيكلي، ففي سنة 1995 تضاعفت أسعار الأغذية المدعمة وزادت نسبة تقدر تقريبا بـ 60%، ونتيجة لهذه التعديلات في الأسعار زاد الدعم على المنتجات البترولية وكذلك حملة من المواد الغذائية على سبيل المثال لا الحصر، مسحوق الحليب والدقيق العادي سنة 1995، وطحين الخبز سنة

¹ - زهية بركان، التضخم وبرامج التصحيح في البلاد النامية بين النظرية والتطبيق، دراسة حالة الجزائر، مذكرة شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999، صص 202-203 (بتصرف)

1996 وكذلك منتجات الغاز والكهرباء، كان الهدف من اعتماد قانون المنافسة في سنة 1995 هو التحديد الحر للأسعار لجميع المنتجات وهذا مع تطبيق قواعد مكافحة الاحتكار وكل ما يتعارض مع مبدأ المنافسة الحرة وهذا كفرض عدم الوصول إلى التواطؤ بين مختلف الشركات للسيطرة على السوق، أدى هذا الاجراء إلى ظهور نتائج سلبية على المدى القصير والمتوسط، من بين هذه النتائج ظهور العديد من المحتكرين في قطاعات شتى، انخفاض على مستوى النفقات العامة من سنة 1995 وصولا لسنة 1998، حيث تميزت أواخر السنة الأخيرة بانتهاء برامج التصحيح الهيكلي التي قامت الجزائر بتطبيقها في سنوات مضت، كما شهدت نفس السنة انخفاض محسوس في معدلات التضخم لتصل في حدود 5% وهذا بعد تحسن كبير مقارنة بما كان مسجل عند بداية تطبيق هذا التصحيح حيث كانت سنة 1995 في حدود 29% وهي نسبة مرتفعة للغاية، واصلت الجزائر في اتباع سياسة تقشفية تمثلت في تقليص النفقات العامة خلال الفترة الممتدة من سنة 1999 إلى غاية 2005، مما نتج عنه تخفيض معدلات التضخم حيث عرفت معدلاته 2.64% و 1.64% في بداية ونهاية هذه الفترة، كما صاحب ذلك وجود عجز واضح في الميزانية العامة للدولة في بداية التسعينيات حيث سجلت الجزائر في حدود 7% في هذه الفترة.

وتواصل العجز في الميزانية في الانخفاض إذ وصل سنة 1997 معدل 0.36 من الناتج المحلي و 0.52 سنة 2000، والدارس لموضوع التضخم يرى وجود ارتباط كبير ووجود علاقة طردية بين انخفاض العجز في الميزانية ومعدلات التضخم.

ويرجع سبب انخفاض معدلات التضخم الى انخفاض العجز الإجمالي للميزانية وهذا عن طريق الإصدار النقدي، حيث كان العجز سنة 1993، 100.6 مليار دينار تم تمويل 27.80 مليار دينار باللجوء إلى البنك المركزي حيث وصل التضخم 20.6% وسنة بعدها عرفت الميزانية انخفاض في العجز إلى حدود سنة 1999

الى 0.51% يقابله معدل التضخم 2.64%، وكذلك سمح صندوق ضبط الإيرادات باستقرار نفقات الميزانية فقد تم الانتقال من مبلغ 2654 مليار دينار لميزانية التجهيز سنة 1999 الى 750 مليار دينار سنة 2005، وسمح هذا الإجراء لحماية الاقتصاد الوطني من مختلف الأزمات الخارجية وكذلك التحكم في معدلات التضخم، هذا بالإضافة إلى تجميد جزء من مداخيل الجباية البترولية من خلال ضبط الإيرادات والوصول إلى تحقيق التوازن ومواجهة معدلات المرتفعة للتضخم.

2.2 - سياسة الأجور:

إن سياسة الأجور التي تتبناها الدولة تهدف من تطبيقها إلى التوزيع العادل للدخل بين أفراد المجتمع، وكما هو معلوم أن الأجر له أهمية بالغة في الدورة الاقتصادية، فإذا حصل وتجاوز الحد المطلوب فإن ذلك سيؤثر بالسلب على الاقتصاد الوطني من خلال مجموعة من المعطيات يمكن ذكر بعضها على النحو التالي، تراجع معدلات التشغيل، زيادة المستويات العامة للأسعار، انخفاض في قطاع التصدير، فالدولة تقوم بضبط الارتفاعات المتتالية في الأجور بهدف ضبط معدلات التضخم، عن طريق مجموعة من الإجراءات خاصة تلك المرتبطة بالنفقات العمومية، فتقوم الدولة هنا بتخفيض قيمتها ويمس التخفيض بالأساس المرتبات والأجور، وتهدف الدولة عبر سياسة تعديل الأجور أساس لوضع حد لارتفاع في معدلات التضخم وذلك عن طريق التحكم في مستويات الطلب والعرض في قطاع التشغيل، وتجميد أجور الوظيف العمومي، وكذلك تبني الدولة إلغاء لسياسة الدعم في أسعار المواد الاستهلاكية بهدف ترشيد النفقات، كما نجد من بين الإجراءات كذلك التي اعتمدت عليها الدولة الجزائرية في هذه الأداة وهي أداة سياسة الأجور نجد الإجراءات المتعلقة بقطاع التقاعد في الجزائر وما له من آثار على النفقات العمومية وبالتالي له صلة مباشرة أو غير مباشرة بظاهرة التضخم في البلاد، فالملاحظ في هذا الموضوع يرى قيام الدولة بتخفيض سن الإحالة على التقاعد وتوسيع نظام التقاعد المسبق في المؤسسات

والإدارات العمومية، حيث قامت الدولة الجزائرية في الاجتماع التي عقدته مع مختلف الأطياف سنة 1996 باعتماد على حرية الإحالة على التقاعد لكل عامل لكن بشرط أن قد استغل 32 سنة كاملة، ونجد الحكومة الجزائرية على مستوى التطبيق قيامها بمعالجة أزيد من 43 ألف ملف خاص بالتقاعد المسبق، وهذه الإجراءات ليست بفكرة جزائرية وإنما هي إملاءات صندوق النقد الدولي من خلال إعادة هيكلة مختلف المؤسسات.

3.2- السياسة الضريبية:

قامت الدولة الجزائرية بجملة من الإصلاحات الضريبية وكان الهدف من وراء هذه الإصلاحات تحسين نظام الضرائب المباشرة وغير المباشرة التي لها علاقة كبيرة بمستويات العامة للأسعار، وهذه الإصلاحات تمثلت في فرض ضرائب جديدة أو زيادة معدلاتها وكذلك اعتماد مجموعة من الإعفاءات، وهذا بهدف مواجهة التضخم والقدرة على التحكم في معدلاته، من خلال سياسة إدارة الطلب وسياسة إدارة العرض من أجل تحقيق توازن بين العرض والطلب، ومع انتهاج الجزائر سياسة اقتصادية جديدة وهي التوجه نحو اقتصاد السوق، قامت الحكومة الجزائرية بإصلاح ضريبية جديدة خاصة مع بداية سنة 1995 حيث حددت القيمة المضافة بنسبة 21% وهذا كحد أقصى وتوسيع في الأوعية الضريبية لتشمل قطاعات جديدة كالمنتجات البترولية وقطاع التأمينات وكذلك معظم الأنشطة المهنية، وكما تمت الإشارة له سابقا كون أن الحكومة الجزائرية اعتمدت على مجموعة من الإصلاحات الضريبية إلا أن أهم إصلاح ضريبي كان سنة 1995 لما ساهم هذا الإصلاح في تخفيض في معدلات التضخم حيث سجل أقل معدل بعد هذا الإصلاح وهو في سنة 1998 حيث وصل معدل التضخم في هذه السنة في حدود 5% فقط ويعتبر هذا المعدل منخفض للغاية مقارنة بما كانت الجزائر تحققه سابقا.

قامت الجزائر من أجل محاولة تحسين منظومتها الجبائية بإجراء جملة من الإصلاحات في الجانب الضريبي بهدف زيادة إيراداتها حيث ساهمت هذه الإجراءات بزيادة الأوعية الضريبية في قطاعات عدة، وتنوع ضريبي، مما انعكس على مداخل الأفراد وبالتالي التمكن من ضبط سياسة الطلب الكلي الأمر الذي سينتج عنه بصورة مباشرة التقليل والحد من أثر التضخم، كانت سنة 2000 في 34.9 مليار دينار بينما بلغت سنة 217 في حدود 685 مليار دينار.

تعتبر السياسة الضريبية أداة فعالة انتهجتها الدولة الجزائرية في مواجهة معدلات التضخم والرغبة في التحكم في هذه المعدلات، لكن رغم النتائج الجيدة التي سجلتها الحكومة الجزائرية في معدلات تضخمية منخفضة إلا أنها لم تأخذ بعين الاعتبار الجانب الاجتماعي للأفراد خاصة أصحاب الدخل المنخفضة.

خلاصة الفصل الأول:

يعتبر التضخم من بين الأحداث الاقتصادية الأكثر انتشارا في الوقت الراهن، والتضخم تسجله الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء لكن بنسب وآثار مختلفة من دولة إلى أخرى، وللتضخم جملة من النتائج السلبية التي تمس مختلف القطاعات والميادين سواء الاقتصادية منها أو حتى الاجتماعية والسياسية، وتختلف أسباب وأنواع وأثار التضخم من بيئة اقتصادية إلى بيئة أخرى، حيث تم التطرق في هذا الفصل لأهم النقاط المرتبطة بأسبابه وأنواعه وكذا مختلف الآثار التي يسببها على مختلف القطاعات سواء في الدول النامية أو الدول المتقدمة.

كما أن الدراسة التحليلية التي جرت في هذا الفصل الخاصة بتشخيص مسار التضخم في الجزائر خلال الفترة الممتدة من سنة 1990 إلى سنة 2020 أظهرت أن التضخم في الجزائر له أسباب عديدة ومتنوعة منها ما هو متعلق بالجانب النظري وأخرى مرتبطة بالجانب التطبيقي العملي، كما أن في بعض الأحيان نجد أن العنصر البشري له الدور الكبير في عدم تحقيق استقرار في معدلات التضخم، حيث وجدت من بين الأسباب النظرية ضعف المراسيم التنظيمية وكذلك غياب الإرادة السياسية، وعدم وجود تنسيق بين النظري والعمل الميداني من أجل تحقيق توازنات والتحكم في الارتفاعات الخاصة بمعدلات التضخم، كلها عوامل وأسباب ساهمت في عدم الاستقرار الاقتصادي في الجزائر وعدم ثبات معدلات التضخم.

منذ أن عرفت الجزائر معدلات تضخم وهي تسجل تغيرات وعدم الثبات في معدلاته، لتقوم الدولة الجزائرية انطلاقا من هذا القيام بجملة من الإجراءات كان الهدف منها مواجهة هذه الظاهرة بإجراءات نقدية وأخرى مالية، كان الهدف منها كبح الفجوات التضخمية التي سجلتها في السنوات السابقة، ومحاولة تحقيق التنوع

الاقتصادي وتشجيع الانتاج المحلي وتنويع الصادرات وهذا للتوقف على الاعتماد الكلي على المداخيل النفطية، من أجل تحقيق أهداف السياسات المالية والنقدية والتحكم أكثر في الفجوات التضخمية.

الفصل الثاني

تقديم الكشوف المالية وفق النظام

المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة

الدولية.

الفصل الثاني: تقديم الكشوف المالية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة النظام العام للمعلومات التي تقوم بتجميعها وترتيبها وعرضها، هذه المعلومات تخص مؤسسة معينة في قطاع معين ليتم عرض هذه المعلومات لمختلف المستخدمين و الأطراف الذين تربطهم علاقة مع المؤسسة أو نشاطها، من موظفين، عملاء، مستثمرين، موردين، مؤسسات مالية، الدولة، الجمهور وغيرهم من الأطراف، وتعتبر القوائم المالية المخرجات الرئيسية لهذا النظام وهي الحلقة الأساسية التي تقوم بربط هذه المعلومات، وهذه القوائم المالية تبدو متشابهة من دولة إلى أخرى، لكن في الحقيقة توجد العديد من الاختلافات التي سببها الرئيسي يعود للمبادئ والأساليب المحاسبية التي تعتمد عند إعداد هذه القوائم المالية.

إن تحرر التجارة الدولية وزيادة عدد وحجم ودور الشركات متعددة الجنسيات ووجود مؤسسات المحاسبة على مستوى دول العالم، سمح باتساع شريحة مستخدمي القوائم المالية من كافة أنحاء العالم، استلزم هذا عرض القوائم المالية بصورة صادقة ومفهومة لكافة المستخدمين، ولكي يتحقق هذا الجزء وهذا الهدف كان لزاما وجود نظام محاسبي دولي يعمل على إعداد قوائم مالية مفهومة من كافة مستخدميها عبر أنحاء العالم.

الأمر الذي أدى إلى ظهور فكرة توحيد الممارسات المحاسبية من أجل الحد من الفروقات والاختلافات بين الأنظمة المحاسبية في إعداد القوائم المالية المختلفة وتوحيد الأساليب المحاسبية المعتمدة.

الجزائر كغيرها من الدول معنية بهذه الاختلافات والفروقات خاصة لوجود عدد من المؤسسات متعددة الجنسيات في قطاع المحروقات، قامت بإبرام العديد من الاتفاقيات في مجال المحاسبة، خاصة وأن المخطط المحاسبي المعتمد أصبح لا يواكب احتياجات المؤسسة الجزائرية من جهة والعوامل والمؤسسات الدولية من جهة أخرى،

الأمر الذي أدى إلى إعادة النظر في هذا النظام من خلال تقديم نظام محاسبي مالي يتماشى مع توصيات وأسس معايير المحاسبة الدولية، الأمر الذي سينعكس إيجابيا على عملية إعداد القوائم المالية.

المبحث الأول: معايير المحاسبة الدولية

ظهرت المحاسبة وتطورت نتيجة لمجموعة من الأسباب الاقتصادية والاجتماعية عبر مختلف العصور، ساهمت هذه الأسباب وغيرها في ظهور الحاجة لعلم المحاسبة من أجل تقديم جملة من البيانات والمعلومات حول نشاط المؤسسة، وعند الوقوف عند المحاسبة على المستوى الدولي يمكن القول أن الاهتمام بها على المستوى الأكاديمي أو على المستوى العلمي على حد سواء ظهر خلال السنوات الأخيرة فقط من القرن الماضي، فلقد ساهمت في ذلك التطورات الاقتصادية العالمية في هذه الفترة وكذلك الارتفاع الكبير في معدلات التجارة الدولية وما صاحبه من كبر حجم الاستثمارات لمختلف الشركات عبر كامل ربوع العالم، وأصبحت الأنشطة الاقتصادية ليست حبيسة الحدود الجغرافية، بل تعددت بذلك الحدود الإقليمية، كل ذلك وغيره أدى إلى ضرورة وجود نظام محاسبي دولي يعمل على تنظيم وترتيب جملة المعاملات التجارية الدولية الضخمة التي تسجل عبر كل فروع العالم، فالحاجة إلى نظام محاسبي يحتوي على مجموعة من القوانين والمبادئ والمعايير الذي ينظم هذه الأعمال الدولية ساهمت إلى ظهور وتطوير علم محاسبي هذا العلم من خصائصه أنه علم محاسبة دولية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الدولية

في ظل التطورات الاقتصادية الكبيرة التي شهدتها العالم في السنوات الأخيرة من القرن الماضي، وتضاعف حجم الاستثمارات العالمية وتعدى هذه الاستثمارات الحدود الإقليمية للدول، وانعكاس كل ذلك على بيئة الأعمال الدولية التي أصبحت تحتوي على كثير من الأنشطة وكثير من الشركات أيضا، كل هذا وغيره أدى إلى ضرورة

وجود محاسبة تعمل على تنظيم وترتيب بيئة الأعمال الدولية، حيث ظهرت محاسبة جديدة تمثل فرع من فروع علم المحاسبة وهي المحاسبة الدولية.

1- مفهوم المحاسبة الدولية:

توجد العديد من الدراسات التي تطرقت إلى موضوع المحاسبة الدولية، إلا أن كل هذه الدراسات لم تتفق على تعريف واحد وموحد للمحاسبة الدولية، ويمكن إرجاع ذلك لكون أن للمحاسبة الدولية عدة مجالات وميادين تتفرع منها.

فالمحاسبة الدولية هي نظام عالمي يمكن تطبيقه في جميع دول العالم، كما يمكن من خلال هذا النظام وضع مجموعة من المبادئ القواعد المحاسبية التي تكون مقبولة على المستوى الدولي، فمثلا المبادئ الموجودة في الولايات المتحدة الأمريكية يمكن تقييمها وتطويرها حتى تكون له صفة قابلية التطبيق دوليا.¹ يمكن ربط نشأة وتطور المحاسبة الدولية انطلاقا من تطور المحاسبة نتيجة للاستجابة للتغيرات التي حدثت على المستوى العالمي.

وانطلاقا من هذا الطرح يمكن تعريف المحاسبة الدولية على أنها نظام يمثل أحد الفروع المحاسبية التي تعكس مراحل تطور علم المحاسبة، وهذا من أجل الخروج من نطاق الممارسات المحاسبية الدولية. كما يمكن تعريف المحاسبة الدولية على أنها ذلك النظام المحاسبي الذي يتبناه النظام العالمي عن طريق تطبيق جملة من القواعد والمعايير المحاسبية التي تتصف بالقبول العام الدولي.²

¹ - محمد مبروك، المحاسبة الدولية، وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك لطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2005، ص 15 (بتصرف).

²² - سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية : منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 29 (بتصرف).

عند دراسة موضوع المحاسبة الدولية يمكن القول أنها نظام يكون هدفه تحقيق الشمولية العالمية، أي يتم المصادقة عليه والعمل به على المستوى الدولي وليس الإقليمي فقط، عن طريق مجموعة من القواعد والمبادئ والمعايير التي يشترط فيها أن تكون مقبولة دولياً.

يمكن القول أن المحاسبة الدولية ظهرت مع ظهور الشركات متعددة الجنسيات، خاصة مع امتلاك هذه الأخيرة مجموعة من الفروع تشغل حجم كبير من الاستثمارات في مختلف ربوع العالم، وخاصة مع بروز مشكلة محاسبة الفروع الأجنبية، حيث ظهرت وتطورت المحاسبة على المستوى الدولي من أجل هدف تقديم قوائم مالية بشكل موضوعي وقابل للمقارنة والتحليل على المستوى الدولي، من أجل تخفيض مشكلة محاسبة الشركات متعددة الجنسيات، وعرضها لهذه القوائم بطريقة ملائمة لمختلف استثمارات هذه الشركات عبر مختلف دول العالم، وبالاعتماد على الطرح السابق يمكن القول أن المحاسبة الدولية هي نظام يهتم بحل المشاكل التي تواجه الشركات متعددة الجنسيات في مختلف دول العالم التي امتلكت حجم استثمارات ضخمة فيها وليست حبيسة الحدود الإقليمية لبلدانها.

2- العوامل التي ساهمت في ظهور المحاسبة الدولية:

تسمح دراسة موضوع أسباب وتطور المحاسبة الدولية بالتطرق من خلالها إلى مجموعة من الأسباب والعوامل التي ساهمت بطريقة أو بأخرى في ظهور المحاسبة الدولية، ولعل أبرز تلك الأسباب هي التغيرات الكبيرة التي عرفت بها بيئة الأعمال الدولية التي أصبحت تسجل استثمارات ضخمة تتعدى الحدود الجغرافية للدول، وممارسة مختلف هذه الأنشطة والاستثمارات عبر كل ربوع العالم، وهذه الاستثمارات كانت ومازالت تمارس عن طريق الشركات متعددة الجنسيات، ومع اختلاف الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى، ظهرت المحاسبة الدولية لتنظيم وترتيب وتوحيد هذه الممارسات المحاسبية، لتفادي الوقوع في مشاكل بين الشركات متعددة الجنسيات

في بلدها الأصلي وبين فروعها المختلفة الناشطة عبر مختلف دول العالم، ويمكن التطرق لأهم العوامل التي أدت إلى ظهور المحاسبة الدولية في هذا الجزء.

1.2- ارتفاع الأعمال الدولية:

يمكن القول أن المقصود بالأعمال الدولية هي حركة السلع والخدمات ورؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، وأهم خاصية في الأعمال الدولية هي تجاوزها للحدود الإقليمية، وعند حدوث هذا من شأنه حصول اختلاف في المعاملات والممارسات الدولية، بحيث تختلف البيئة السياسية والاقتصادية والقانونية من دولة إلى أخرى، الأمر الذي سينعكس بصورة حتمية على تنظيم وترتيب وطريقة هذه الأعمال، وتظهر معها مشاكل محاسبية عديدة كطرق القياس وكيفية عرض القوائم المالية وكيفية تسجيل وتبويب العملات الأجنبية المختلفة، وبالتالي كان من الضروري وجود نظام محاسبي دولي ينظم ويعالج هذه المشاكل والقضايا والأعمال بين مختلف الدول وهذا النظام هو المحاسبة الدولية.

2.2- الشركات متعددة الجنسيات:

يمكن تعريف الشركات متعددة الجنسيات على أنها تلك الشركات التابعة التي تقوم بأنشطتها واستثماراتها في دول مختلفة وتعود هذه الشركات لسيطرة شركة واحدة هي الشركة الأم، التي تكون مسؤولة عن إدارة وتخطيط عمل هذه الشركات.¹

إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات عبر كل ربوع العالم أدى إلى ظهور العديد من المشاكل المتعلقة بالجانب المحاسبي مع الاختلاف الحاصل في البيئة المحاسبية بين مختلف الدول، خاصة تلك المرتبطة بالقوائم المالية،

¹ - أحمد عبد العزيز، فراس عبد الجليل الطحان، الشركات متعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية، مجلة الاقتصاد والإدارة، العدد 85، جامعة المستنصرية، العراق، الثلاثي الرابع، 2010، ص 118 (بتصرف)

فمع تزايد أعمال هذه الشركات أصبحت هذه القوائم تتميز بعدم التجانس والاتساق، وكذلك ظهور مشكلة للقوائم المالية الموحدة، واختلاف في العملات بين الدول وكذلك مشاكل التضخم والانكماش التي تعرفها بعض الدول التي تنشط فيها هذه الشركات، كل هذه المشاكل وغيرها ساهم بشكل بارز في الحاجة إلى ظهور المحاسبة الدولية.¹

3.2- البحث العلمي:

عرفت السنوات الأخيرة العديد من الاهتمامات المرتبطة بموضوع المحاسبة الدولية، حيث يعتبر الكثير من المهتمين بأن المحاسبة الدولية ومع التطور الحاصل في ميدان البحث العلمي على المستوى العالمي قد عرفت انتقالاً من مرحلة الظهور إلى مرحلة التطور.²

ساهم التطور الذي شهده ميدان البحث العلمي في تقديم حلول بشكل خاص وهذا في ظل وجود انحرافات في بيئة الأعمال الدولية التي ظهرت خاصة بعد زيادة حجم الاستثمارات بين الدول، وإعادة صياغة نظام محاسبي دولي بشكل عام تحت مسمى المحاسبة الدولية.

4.2- الاستثمار الأجنبي المباشر:

يقصد بالاستثمار الأجنبي المباشر حركة السلع والخدمات وكذلك رؤوس الأموال من دولة إلى دولة أخرى عن طريق الشركات متعددة الجنسيات، حيث تقوم هذه الشركات بتسيير الاستثمارات الكثيرة خارج حدودها الإقليمية، ومن أسباب تخطي حجم هذه الاستثمارات للحدود الجغرافية هو السيطرة والهيمنة الدولية للدول المالكة لهذه الشركات في المقام الأول، وكذلك التسهيلات التي تتلقاها مختلف البلدان من إعفاءات جمركية وتسهيلات إدارية

¹ - مبروك محمد، المربع السابق ذكره، ص 28 (بتصرف)

² - Solway Hervé, la comptabilité internationale: Essai de définition sur la base d'œuvre Age et de syllabus, 17^{ème} congrès de l'association Française de comptabilité, valenciennes, France, 31 mai et 1^{er} juin 1996, p 06.

وضريبية، وجملة من التسهيلات التي تخصص لهذه الشركات بهدف جذبها إلى اقتصادها الوطني للوصول وتحقيق معدلات نمو من أجل تنمية الاقتصاد المحلي لها.

ساهم الاستثمار الأجنبي المباشر بشكل كبير في ظهور المحاسبة الدولية، من أجل تقديم حلول للمشاكل التي توجه هذه الاستثمارات التي تخطت الحدود الإقليمية خاصة مع ما تعلم بالقوائم المالية.¹

5.2- اختلاف النظم القانونية والجبائية:

يقصد باختلاف النظم القانونية والجبائية عدم توافق قوانين الشركات وكذلك عدم توافق القوانين التجارية وكذلك القوانين الجبائية، وهذه الاختلافات لها تأثير على تطبيق وسير عمل القواعد المحاسبية، ونشأ هذا الاختلاف لتباين القوانين والنظم بين مختلف الدول الذي بصورة حتمية سيؤدي إلى اختلاف في النظم والطرق المحاسبية. ساهم الاختلاف في القوانين والسياسات الجبائية بين الدول إلى ظهور اختلافات كثيرة في النظم المحاسبية والنظم الجبائية التي تختلف مع اختلاف في المدرستين المدرسة الانجلوسكسونية والفرنكوفونية.²

6.2- اختلاف العوامل الثقافية والدينية:

إن اختلاف العوامل الثقافية والدينية والمجتمعية بين مختلف الدول من شأنه المساهمة في التأثير على الممارسة المحاسبية بين هذه الدول، خاصة مع تزايد حجم وعدد الشركات متعددة الجنسيات عبر جميع ربوع العالم. ويمكن ذكر بعض الاختلافات في العوامل الثقافية والدينية التي ساهمت في اختلاف النظم والممارسات المحاسبية على النحو التالي:³

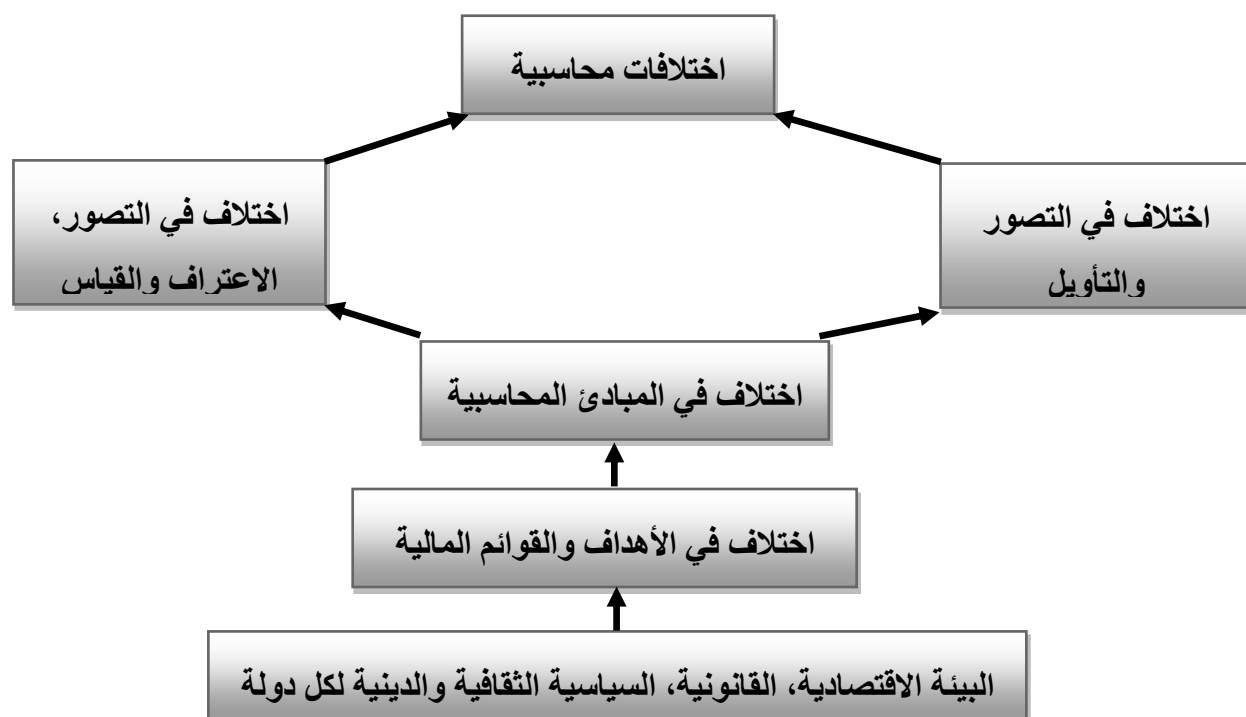
- اختلاف في المستوى التعليمي والتكويني بين مختلف الدول.

¹ - أمين أحمد لطفي، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 15 (بتصرف).

² - لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء للنشر والتوزيع، البويرة، الجزائر، 2012، ص 13 (بتصرف).

³ - لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 14 (بتصرف).

- اختلاف في مكانة البحث العلمي الأكاديمي وإهمال الاهتمام بالجانب الميداني العلمي.
 - اختلاف في المستوى الثقافي بين هذه الدول بحيث تختلف النظرة اتجاه مختلف الاستثمارات الأجنبية واتجاه الشركات القائمة على هذه الاستثمارات بين مختلف دول العالم.
 - الاختلاف الكبير الحاصل في مهنة المحاسبة والتدقيق فيختلف الاهتمام بمثل هذه المهن من دولة إلى أخرى.
- والشكل التالي يبين كيفية مساهمة اختلاف العوامل بين الدول في اختلاف الممارسات المحاسبية.
- الشكل رقم (11): أسباب اختلاف الممارسات المحاسبية.



المصدر: من اعداد الطالب بناء على ما تم ذكره.

العوامل التي ساهمت في ظهور وتطور المحاسبة الدولية كثيرة ومتنوعة، بتنوع الصعوبات التي واجهتها في بداية انتشار وتنوع وزيادة حجم الاستثمارات الأجنبية، التي أصبحت تسجلها العديد من الدول في شتى المجالات والميادين، التي أدت إلى ظهور وتطور المحاسبة الدولية من أجل مواكبة التغيرات التي عرفها العالم.

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية

تضم البيئة الدولية مجموعة من المجالات الاقتصادية منها والسياسية والقانونية وحتى الثقافية، وفي ظل مجموعة من العوامل التي أدت بالدول إلى ضرورة التفاعل ومسايرة هذه الميادين التي تضمها البيئة، خاصة ما تعلق بالميدان الاقتصادي الذي له ارتباطا مباشرا مع علم المحاسبة، ففي ظل الاستثمارات الكبيرة في مختلف دول العالم كان لزاما إيجاد نظام محاسبي دولي يعمل على تنظيم وترتيب وتسيير مختلف هذه الاستثمارات وعرضها وترجمتها ضمن قوائم مالية تكون موحدة ومفهومة وقابلة للدراسة على المستوى الدولي.

بدأ التفكير في طرح مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية من أجل توفير وعرض معلومات ذات موثوقية وملائمة ليس محليا فقط بل حتى على المستوى الدولي، ولقد ساهمت معايير المحاسبة الدولية بشكل كبير في إيجاد حلول لمشاكل عرض المعلومات المالية على أسس موحدة وصادقة على مستوى كل الدول، الأمر الذي سمح بفتح المجال بشكل أكبر أمام حركة الاستثمارات بين مختلف دول العالم.

1- مفهوم معايير المحاسبة الدولية:

يمكن تعريف المعيار على أنه ذلك النمط الذي يحتوي على مجموعة من القواعد والمبادئ التي تكون ملائمة للتطبيق والمقارنة بهدف تقييم الأداء في ظل ظروف معينة.¹

تعتبر معايير المحاسبة الدولية بمثابة نماذج ومستويات تبين الأداء المحاسبي للمؤسسة، فهي تمثل أحكام خاصة بعنصر من عناصر القوائم المالية أو تمثل نوع من العمليات والأحداث التي تعيش فيها المؤسسة،² لكون أن هذه المعايير عبارة عن موقف ورأي له صفة الرسمية والمهنية لتنظيم تطبيق مبدأ محاسبي معين.

¹ - محمد الأمين الأصفاء، نظرية المحاسبة في الأطر التقليدية، جامعة الجزيرة للطباعة والنشر، مصر، 2011، ص 111. (بتصرف).

² - عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص 122.

كما يمكن تقديم تعريف آخر لمعايير المحاسبة الدولية، هي عبارة عن بيان تصدره هيئة رسمية محاسبية أو مهنية تتعلق ببنود هذه البيانات بعناصر القوائم المالية أو نوع معين من الأحداث والعمليات التي تعيشها المؤسسة، كما يحدد هذا البيان طرق محاسبية مرتبطة بالقياس والعرض.¹

تعرف معايير المحاسبة الدولية على أنها مجموعة من القواعد والأسس التي تعمل على تقييم نوعية وكفاءة الأعمال والأحداث والإجراءات المحاسبية المختلفة التي تحدث للمؤسسة كما تعمل هذه المعايير على وضع دليل هذا الدليل يكون دليل مقبول دولي يوضح كيفية تسيير المعالجات المحاسبية وبيان الحد الأدنى الذي يمكن أن تفصح عليه القوائم المالية من المعلومات والبيانات المحاسبية،² كما أن معايير المحاسبة الدولية هي عبارة عن جملة من القواعد العامة التي تشتق من كلا الأهداف والمفاهيم الخاصة بالمحاسبة والذي يعمل على تطوير الأساليب المحاسبية.³

يمكن القول بأن المحاسبة الدولية هي عبارة عن مجموعة من القواعد المحاسبية التي يعود إليها المهنيين لدعم اجتهادهم، وهي عبارة عن ترجمة لمستوى الأفكار التي تخص جملة القواعد المحاسبية وكذلك المبادئ والأهداف المختلفة، وهذه المعايير يمكن اعتبارها من أبرز الأدوات المتاحة للتطبيق الميداني للمحاسبة والتي تأخذ عند تطبيقها ثلاثة مصادر رئيسية بعين الاعتبار وهي النظرية والعرف والبيئة.⁴

¹ - توفيق محمد الشريف، رؤية مستقبلية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 05، الرياض، السعودية، 1987، ص 45.

² - خالد جمال الجعارات، معايير المالية والدولية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 29 (بتصرف).

³ - أمين أحمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 298.

⁴ - عباس مهدي الشيرازي، المرجع سبق ذكره، ص 125 (بتصرف).

كما يمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية على أنها مجموعة من الإصدارات الشبه رسمية التي تعمل على تنظيم طرق القياس والعرض والإفصاح المحاسبي.¹

مما سبق يمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية على أنها عبارة عن بيان يصدر عن هيئة محاسبية يكون لها ارتباطا مباشرا مع عناصر القوائم المالية للمؤسسة، وتبين هذه المعايير الطرق المحاسبية الصحيحة المتعلقة بالقياس والعرض وكذلك الإفصاح، وهذا بهدف تحديد المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وتتميز هذه المعايير بجملة من الخصائص أهمها القبول المحلي والدولي والتي تعمل على إيجاد الحلول للمشاكل المحاسبية الدولية خاصة مع اختلاف النظم القانونية والسياسية والاقتصادية بين مختلف الدول.

2- خصائص معايير المحاسبة الدولية:

تتميز المحاسبة الدولية بمجموعة من الميزات والخصائص التي يمكن ذكر أهمها هذه المميزات في النقاط على النحو التالي:

- تعد معايير المحاسبة الدولية بمثابة القواعد التي يرجع إليها المهنيون والأكاديميون لدعم أعمالهم النظرية أو التطبيقية لكنها في نفس الوقت لا تمنع من الاجتهاد والبحث المتواصل.
- من بين الأسباب التي أدت إلى ظهور وإصدار معايير المحاسبة الدولية والتقليل من درجات الاختلاف وتقريب وجهات النظر المختلفة فيها يتعلق بالجانب المحاسبي خاصة.
- يتم الاعتماد عليها لتحديد الطرق المحاسبية الصحيحة والمناسبة للقياس والعرض والإفصاح المتعلقة بالقوائم المالية للمؤسسة حيث تحدد المركز المالي الحقيقي لها.

¹ - عبد الرحمن الحميد، نظرية المحاسبة، مكتبة فهد الوطنية، الرياض، السعودية، 2009، ص 209.

- تتميز معايير المحاسبة الدولية بقدرتها على تقديم جملة من الحلول المتعلقة بالمشاكل المحاسبية التي ظهرت مع زيادة حركة الاستثمارات بين الدول.

- تتميز معايير المحاسبة الدولية بالمرونة وقابلية التطبيق فهي سهلة واضحة تعمل على مساعدة مختلف المستخدمين ذوي العلاقة بالمؤسسة سواء داخليين أو خارجيين.

- تتصف هذه المعايير بأنها شبه رسمية أي أنها غير قانونية وليس لها طابع الإلزام في التطبيق و الممارسات التي تهم المؤسسة.

- تتميز معايير المحاسبة الدولية بقدرتها على تحقيق الإجماع الدولي خاصة أنها تعرف من فترة إلى أخرى جملة من التصحيحات والإصلاحات.

3- أهمية معايير المحاسبة الدولية:

تعتبر معايير المحاسبة الدولية من بين المواضيع التي لاقت اتفاق دولي خاصة للعديد من المميزات التي تميزها وتقدمها لمجموعة من الحلول للمشاكل المتعلقة بالجانب المحاسبي، كل هذا وغيره ساهم في إعطاء هذه المعايير أهمية، ويمكن ذكر أهمية المعايير المحاسبية الدولية على النحو التالي:

- إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية من الشركة الأم واتساع رقعة تطبيقها حتى على الشركات الفرعية من شأنه المساهمة في تخفيض النفقات التي سيتم صرفها سنويا إذا لم تطبق من هذه المعايير.

- تستطيع المؤسسة من تطبيق جملة من المعايير وهذا لأغراض متنوعة يمكنها من تخفيض التكاليف المختلفة التي تخرج من ذمتها المالية.

- إن تطبيق هذه المعايير من شأنه المساهمة في تقدير أفضل الطرق والبدائل المتاحة أمام المؤسسة وتقريبها.

- يسمح تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة بعرض معلوماتها المحاسبية بطريقة صادقة، الأمر الذي يساعد مختلف المستخدمين على اتخاذ مختلف القرارات ذات العلاقة بالمؤسسة.

- تعمل معايير المحاسبة الدولية على تقدير وجهات النظر المختلفة وبالتالي فهي تساهم في زيادة حركة الاستثمارات بين الدول، خاصة أنها تقدم جملة من الحلول للمشاكل المحاسبية التي ظهرت مع ظهور هذه الاستثمارات.

- زيادة حركة الاستثمارات الأجنبية بين الدول الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على الأسواق المالية.

المطلب الثالث: معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

إن زيادة حجم وحركة الاستثمارات الأجنبية بين مختلف الدول وظهور الشركات متعددة الجنسيات وتجاوزها للحدود الإقليمية، قد أدى إلى ظهور مشاكل متعلقة بالجانب المحاسبي، كاختلاف المعالجة المحاسبية لبعض العمليات، وأثر التضخم على إعداد وعرض القوائم المالية، واختلاف العملات بين الدول الأمر الذي أدى إلى ضرورة وجود معايير محاسبية تكون لها القبول الدولي وليس القبول المحلي فقط، وللوصول لهذه الغاية عملت مجموعة من الهيئات والمنظمات على الاهتمام بهذه المعايير، فقد قامت لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإصدار مجموعة من هذه المعايير بهدف إيجاد حلول لمختلف المشاكل المحاسبية التي ظهرت على المستوى الدولي.

1- طريقة إعداد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

إن عملية إعداد معايير المحاسبة الدولية تتم عن طريق أنشطة لجنة معايير المحاسبة الدولية من خلال إجراءات لها طابع الرسمية معتمدة على اللغة الإنجليزية في عملية الإصدار وذلك عن طريق مجموعة من الاجتماعات المفتوحة التي يشارك فيها مجموعة من المحاسبين والمحللين الماليين وحتى مستخدمي القوائم المالية الآخرون

ومجتمع الأسواق المالية والسلطات التنظيمية الأكاديميين من مختلف دول العالم لإعطاء هذه المعايير صفة دولية. ويمكن توضيح كيفية وضع معايير المحاسبة الدولية عن طريق الشكلين على النحو التالي:

الشكل رقم (12): يبين كيفية إعداد معايير المحاسبة الدولية



برنامج المراجعة

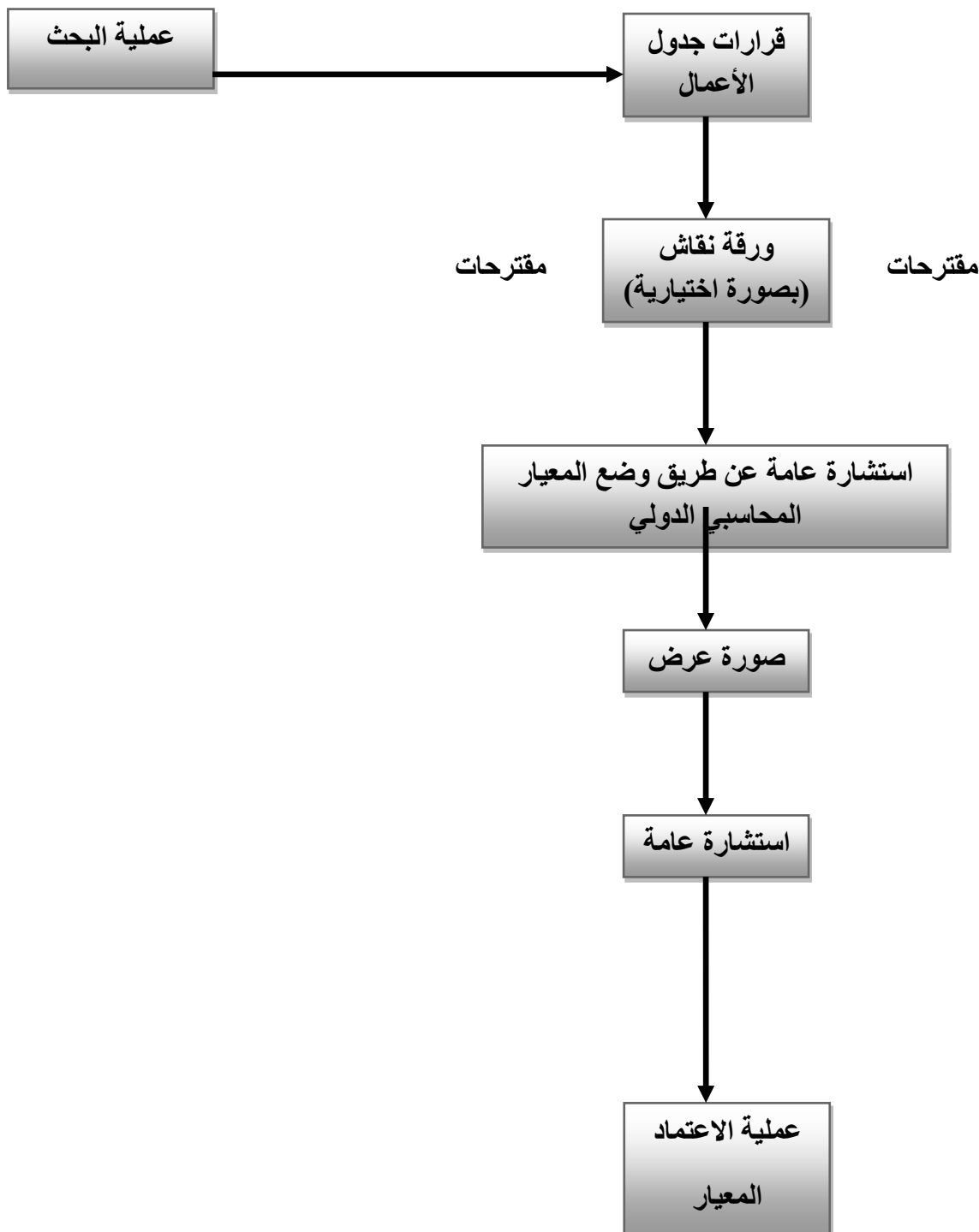
برنامج وضع المعايير

برنامج الأبحاث

المصدر: المنتدى الاستثنائي حول معايير المحاسبة الدولية (ممثلي عن المجتمع الدولي لوضع معايير

المحاسبة الدولية)

الشكل رقم (13): يبين كيفية تطوير المعيار المحاسبي الدولي:



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الشكل رقم (12).

تبدأ عملية إعداد معايير المحاسبة الدولية بالاقتراحات التي تصدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ومجلس معايير المحاسبة الدولية IAS أو الهيئات التي تربطها علاقة مع هذه المنظمات، ويتم مسار إعداد معايير المحاسبة الدولية IAS و IFRS على النحو التالي:¹

- تحديد موضوع معين وثم إخضاعه لمجموعة من الدراسات والأبحاث بطريقة مفصلة، وهذه الدراسات تتم بواسطة لجنة مهمتها إعداد مسودة الموضوع أو تحديد المشكل الذي يستوجب إعداد معيار عليه، وبعدها تأتي عملية دراسة بنود هذه المسودة من قبل مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- أما في المرحلة الثانية فيتم إرسال المسودة إلى مجموعة من الهيئات والمنظمات الحكومات وحتى الأسواق المالية وبعض المؤسسات التي تهتم هي الأخرى بمثل هذه المعايير، ولا يتم إرسال المسودة إلى هؤلاء الأطراف إلا إذا حدث وتمت الموافقة على هذه المسودة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- أما في المرحلة الثالثة وهي المرحلة قبل الأخيرة فيتم فيها إرسال الاقتراحات والتعليقات على المسودة من قبل الأطراف التي أرسلت إليهم في المرحلة الثانية لكن يتم دراسة وتنظيم هذه الاقتراحات وتعديلها إذا اقتضت الحاجة عن طريق مجلس اللجنة.
- في المرحلة الأخيرة إذا تمت الموافقة على المسودة بالأغلبية التي تقدر بثلاثة أرباع على الأقل فإن هذه المسودة يتم إصدارها وتصبح لها صفة المعيار المحاسبي الدولي وتصبح معتمدة وقابلة للتطبيق في التاريخ المنصوص عليه في المعيار.

¹ - محمد عصام زايد، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002، ص ص 366-367 (بتصرف).

2- معايير المحاسبة الدولية:

في هذا الجزء سيتم تقديم عرض مختصر لمعايير المحاسبة الدولية. وفقا للجدول على النحو التالي :

الجدول رقم (17): قائمة معايير المحاسبة الدولية IAS المعتمدة إلى غاية 2021:

رقم المعيار	اسم المعيار	شرح مختصر للمعيار
1	عرض القوائم المالية IAS1	يهدف هذا المعيار إلى توضيح الأسس التي أعتمد عليها في عرض القوائم المالية المعدة من أجل الاستخدام العام لهدف ضمان قابلية المقارنة للقوائم المالية عبر مختلف الفترات المالية
2	قائمة التدفقات النقدية	الهدف من هذا المعيار لوصف المعالجة المحاسبية الخاصة للمخزونات بصورة عامة، حيث يوفر هذا المعيار الإرشادات والأسس التي تبين تكلفة المخزون بالإضافة إلى وصف كيفية الاعتراف به كأصل من أصول المؤسسة.
07	قائمة التدفقات النقدية IAS7	يهدف هذا المعيار إلى ضمان توفير معلومات حول مختلف التغيرات التي تحل في النقدية وما يشابهها داخل المؤسسة عن طريق قائمة التدفقات النقدية والتي تصنف مصادر التدفقات إلى تدفقات النشاطات التشغيلية

	والاستثمارية والتمويلية من أجل المساعدة في تحديد الحالة النقدية للمؤسسة	
08	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء IAS8	يهدف المعيار إلى زيادة درجة قابلية المقارنة للقوائم المالية لنفس المؤسسة مع المؤسسات الأخرى للفترة المالية نفسها، كما يوضح المعيار الأسس الواجب احترامها وتغيير السياسات المحاسبية الواجد اتباعها عند إعداد القوائم المالية
10	الأحداث يعد فترة للتقرير 10IAS	يهدف هذا المعيار إلى تحديد الفترة التي يستلزم على المؤسسة أن تعدل قائمها المالية بالأحداث التي تحدث بعد تاريخ قائمة المركز المالي وقبل عرضها، كما يحدد كافة الإفصاحات المطلوبة حول تاريخ إقرار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
12	ضرائب الدخل IAS12	يهدف المعيار إلى توضيح المعالجة لمحاسبية للضرائب المتعلقة بالدخل التي تضم مختلف الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح، كما يعرف المعيار الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والدخل الضريبي.
16	العقارات والآلات والمعدات IAS 16	يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها للمعدات والآلات والعقارات

		الخاصة بالمؤسسة، كما يحدد هذا المعيار هذه الأصول وكيفية استهلاكها والحياة الإنتاجية والقيمة المتبقية والقيمة العادلة
19	منافع الموظفين 19IAS	يهدف هذا المعيار إلى توضيح المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين ويعرف المعيار جملة من المصطلحات: منافع الموظفين قصيرة الأجل وطويلة الأجل وكذلك يحدد مختلف الشروط للقياس والاعتراف والإفصاح.
20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	يهدف هذا المعيار إلى تحديد المنح الحكومية والمساعدات لمختلف أشكالها وصورها وحتى شروط الاعتراف والإفصاح بها ضمن القوائم المالية.
21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية IAS 21	يهدف هذا المعيار إلى تحديد جملة المعاملات الأجنبية وفي ترجمة حتى القوائم المالية للعمليات الأجنبية حيث ينص على شروط الاعتراف الأولى ويحدد أيضا فروقات الصرف، كما يحدد هذا المعيار تصنيفات العمليات الأجنبية وكيفية معالجة تغير أسعار الصرف.
23	تكاليف الاقتراض IAS 27	يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، حيث يعترف بها إلى أنها مصروف

		ولكن المعيار يسمح بمعالجة بديل مسموح به وهو رس.... تكاليف الاقتراض ضمن شروط يحددها المعيار.
24	الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة IAS 24	يهدف هذا المعيار إلى تحديد الأطراف ذوي العلاقة التي لها القدرة على التحكم بالطرف الآخر أو ممارسة تأثير عليه خاصة ما تعلق بجانب صناعة القرارات المالية والتشغيلية.
26	المحاسبة والتقرير من قبل خطط منافع التقاعد IAS 26	يهدف هذا المعيار إلى توضيح الأساليب المحاسبية وإعداد التقارير لمختلف المشاركين في خطة منافع التقاعد كمجموعة، وليس مع التقارير التي يمكن إعدادها للأفراد حول منافع تقاعدهم الخاصة، كما يوضح المعيار محتوى التقارير المالية.
27	القوائم المالية المفصلة ias27	يهدف هذا المعيار إلى توضيح طرق إعداد وعرض القوائم المالية المنفصلة للشركة القابضة، وبالتالي فإن المعيار يقدم معلومات لمختلف المستخدمين تعكس هذه المعلومات الوضع الجوهري وليس الشكل القانوني فقط.
28	الاستثمارات في المنشآت الزميلة المشتركة IAS 28	يهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية المعالجة المحاسبية في الاستثمارات في المؤسسات الزميلة، كما يوفر

		معلومات مالية لمختلف المستخدمين بخصوص المؤسسة في نتائج وصافي أصول المؤسسة المستثمر بها.
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح IAS 29	يهدف المعيار إلى توضيح كيفية المعالجة المحاسبية من الاستثمارات في المؤسسة الزميلة، كما يوفر معلومات مالية لمختلف المستخدمين بخصوص حصة المؤسسة في نتائج وصافي أصول المؤسسة المستثمر بها.
32	الأدوات المالية: العرض IAS 32	يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ وأسس فيما يتعلق بعرض الأدوات المالية إما كالتزامات أو حقوق ملكية وتحديد كافة العمليات التي يتم فيها انخفاض بين الأصول والمطلوبات المالية.
33	ربحية السهم IAS 33	يهدف هذا المعيار إلى توضيح أساس احتساب ربحية السهم وأسلوب عرض هذا الربح في القوائم المالية، والغرض الأساسي من ذلك هو مقارنة الأداء المالي لمختلف المؤسسات المتماثلة في نفس الفترة المالية.
34	التقرير المالية الأولي IAS 34	يهدف هذا المعيار إلى توضيح الحد الأدنى من محتوى القوائم المالية، كما يهدف إلى توضيح المبادئ المحاسبية فيما تعلق بالاعتراف والقياس من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات الصحيحة

36	الهبوط في قيمة الأصول IAS 36	يهدف هذا المعيار إلى توضيح انخفاض الأصول وكيفية المعالجة المحاسبية لهذا الانخفاض، حيث يقوم هذا المعيار على عدم تسجيل أصل بقيمة تزيد عن قيمته العادلة أو الحقيقية، ويتم الاعتراف بانخفاض قيمة الأصل كخسائر في قائمة الدخل.
37	المخصصات والالتزامات المتحملة والأصول المحتملة ias 37	يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف المحاسبية على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، كما يعرف المخصص على أنه مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين.
38	الأصول الغير ملموسة ias 38	يهدف هذا المعيار إلى المعالجة المحاسبية للموجودات الغير ملموسة التي لم تتم معالجتها في معيار آخر، وينص المعيار على ضرورة الاعتراف بالأصل إذا حقق الشروط الخاصة بذلك.
40	العقارات الاستثمارية ias 39	يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية محتفظ بها لاكتساب إيرادات إيجارية أو من ارتفاع قيمتها الرأس مالية وليس من أجل استخدامها في البيع

41	الزراعة IAS 41	يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية وعرض المعلومات المالية المرتبطة بالنشاط الزراعي والإفصاح المتعلق بذلك.
----	----------------	--

المصدر: من إعداد الطالب بناء على إصدار معايير المحاسبة الدولية.

3- معايير الإبلاغ المالي:

في هذا الجزء سيتم تقديم عرض مختصر لمعايير الإبلاغ المالي وفقاً للجدول على النحو التالي :

الجدول رقم (18): قائمة معايير الإبلاغ المالي IFRS الممتدة إلى غاية 2021:

رقم المعيار	اسم المعيار	شرح مختصر للمعيار
1	تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالية لأول مرة IFRS 1	يهدف هذا المعيار إلى توضيح قيام المؤسسة بتبني معايير الإبلاغ المالية وأن تعد القوائم المالية الخاصة بها بما تنص عليها هذه المعايير الدولية وعن طريقة توضيحه إلى جملة من الإجراءات اللازمة إتباعها من أجل تقديم قوائم مالية بما يتوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.
2	الدفع على أساس الأسهم IFRS 2	يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية للعمليات التي بواسطتها تحصل المؤسسة على سلع وخدمات مقابل أسهم المؤسسة أو مقابل التزامات تحدد

		مبلغها على أساس القيمة السوقية للسهم العادي أو الممتاز.
3	تجميع الأعمال IFRS 3	يهدف هذا المعيار إلى توضيح طرق الشراء المختلفة من دون الرجوع إلى طريقة تجميع المصالح، كما ينص المعيار على ضرورة تقويم كامل لقيمة الأصول بالنتيجة العادلة
04	عقود التأمين	يهدف المعيار إلى توضيح أنشطة التأمين من حيث الإفصاح والاعتراف والقياس عن المعلومات المالية، وبعد أول معيار خاص بأنشطة التأمين.
05	الأصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة IFRS 5	يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية للموجودات الثابتة التي تتوقف عن الخدمة الانتفاع بها، ويكون الاحتفاظ بها من أجل البيع فقط.
06	اكتشاف الموارد المعدنية IFRS 06	يهدف هذا المعيار هو توضيح وتحديد جملة التقارير المالية لاكتشاف وتقييم المواد المالية المتعلقة أساسا بالإفصاح.
08	القطاعات التشغيلية IFRS 08	يهدف هذا المعيار إلى تقديم معلومات عن الأداء التشغيلي داخل المؤسسة

09	الأدوات المالية IFRS 09	يهدف هذا المعيار إلى تحديد المبادئ الأساسية لإعداد القوائم المالية للأصول والالتزامات المالية من شأنها عرض معلومات ملائمة لمختلف المستفيدين.
10	القوائم المالية الموحدة IFRS 10	يهدف هذا المعيار إلى توضيح طرق إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة، من أجل تحديد الوضع الحقيقي وليس التركيز على الجانب القانوني من أجل تزويد مختلف المستخدمين بالمعلومات.
11	الترتيبات المشتركة IFRS 11	يهدف هذا المعيار إلى توضيح وتحديد المبادئ الأساسية للتقرير المالي والمحاسبي للمؤسسة التي تكون طرف في الترتيبات المشتركة، مع تحديد جملة من الشروط لذلك منها تحديد الترتيب المشترك المطلوب فيها
12	الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى IFRS 12	يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعلومات حول الأحكام والافتراضات الهامة للمؤسسة التي لديها مصالح منها: مؤسسات تابعة، ترتيبات مشتركة ضمن مشاريع مشتركة مؤسسات زميلة بعض أنواع المؤسسات المسيطر عليها التابعة للمؤسسة.
13	قياس القيمة العادلة IFRS 13	يهدف هذا المعيار إلى تحديد الحالات التي يتطلب معيار دولي آخر لإعداد القوائم المالية أو ما تعلق

		بالمسموحات الخاصة بالإفصاح والقياس حول القيمة العادلة للأصول والحقوق
14	الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية IFRS 14	يهدف المعيار إلى توضيح الشروط الخاصة في السياسة المحاسبية للمؤسسة وفق للمبادئ المحاسبية الوطنية فيما تعلق بالقياس الإثبات الإلغاء وهبوط أرصدة حسابات مؤجلة لأسباب التنظيمية الخاصة بالمؤسسة.
15	الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15	يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعاملات وشروطها مع العملاء حيث يحدد الشروط والاستثناءات الخاصة التي تحدث نتيجة عمل المؤسسة وتعاملها مع العملاء فيما تعلق بجانب السلع والخدمات وحتى تجديد الأسعار المتوقعة.
16	عقود الإيجار IFRS 16	يهدف هذا المعيار إلى توضيح كافة بنود وأنواع الإيجار التي تدخل ضمن عناصر الإيجار بما فيها عقود الإيجار للأصل (حق الاستخدام)، كما يتناول هذا المعيار الجانب الآخر وهو المستأجر فيما تعلق بإيجار الأصول الغير ملموسة.
17	عقود التأمين IFRS 17	يهدف هذا المعيار إلى توضيح والتأكد من أن المؤسسة تقدم معلوماتاً لمختلف المستخدمين تعكس العقود الخاصة

بالتأمين بشكل صحيح من أجل تقييم تأثير عقود التأمين من المركز المالي للمؤسسة.		
---	--	--

المصدر: من إعداد الطالب بناء على إصدار معايير المحاسبة الدولية.

إن معايير المحاسبة الدولية لا يوجد لها تاريخ محدد للإصدار وإنما تتم عملية إصدارها والبحث عنها حسب الضرورة وإذا عرفت الساحة المحاسبية الدولية مشكل معين، كما قد تلجأ الهيئات والمنظمات المسؤولة على إصدار هذه المعايير إلى إلغاء بعضها أو تغييرها أو في بعض الأحيان إلى التعديل، وتحتوي معايير المحاسبة الدولية على مجموعة من الأصناف، حيث كل معيار محاسبي يحتوي على هدف المعيار، أجال استعماله، التعريف بالمصطلحات التي وردت فيه، تقييمه ومستلزمات الإفصاح عنه.

يتكون كل معيار من معايير IAS أو IFRS على عنوانين منفصلين وهما: قواعد الخلاصات ودليل التطبيق، وكل معيار محاسبي يحتوي على فقرات رئيسية وأخرى ثانوية في العادة تكون الفقرات الرئيسية موضحة بخط غليظ، كما تجدر الإشارة بأنه يمكن أن يحتوي المعيار الواحد طريقة وحل لمعالجتين محاسبيتين لإحداث أو عمليات تتشابه فيما بينها تخص المؤسسة، إذا حدث وكان هذا فلا بد من الإشارة أن المعالجة الأولى هي معالجة مرجعية أي هي الأساس، ويطلق على الثانية بأنها المعالجة المسموح بها، كما لمعايير المحاسبة الدولية مجموعة من المميزات والخصائص التي تميزها عن باقي إصدارات واهتمامات مثل هذه الهيئات والمنظمات.

المبحث الثاني: إصلاحات النظام المحاسبي المالي الجزائري للتوافق مع معايير المحاسبة

الدولية

إن النظام المحاسبي المالي هو عبارة عن جملة من المبادئ والممارسات السائدة بين بلد معين، فيحدد النظام القواعد والأسس التي تخص عمليات تسجيل وتبويب وعرض مختلف العمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة ضمن مجموعة من القوائم المالية، وعرفت الجزائر عدة إصلاحات كان الهدف من الإصلاح الأخير الذي تم العمل به سنة 2010 مسايرة ومحاولة إحداث توافق بين النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية، وهذا النظام المحاسبي المالي الجديد أصبح يستجيب لحاجات مختلف مستخدمي هذه القوائم، حيث يمثل هذا النظام الفكرة الأساسية للخروج ومسايرة معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي.

إن النظام المحاسبي المالي الجديد ظهر نتيجة لمجموعة من التغيرات سواء على الساحة المحلية أو الدولية المتعلقة بالجانب المالي والاقتصادي على الخصوص، التي كان من نتائجها بروز على الساحة العالمية مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية التي اهتمت بالقواعد والأسس والمبادئ الخاصة بإعداد وتقديم القوائم المالية، والنظام المحاسبي المالي الجديد الذي قامت به الجزائر كان هدفه هو التماشي وتبني هذه المبادئ والقواعد التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي

عرفت الجزائر مجموعة من التغيرات في الميدان الاقتصادي خاصة الانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، وما نتج عن هذا الإجراء من زيادة حركة التجارة الخارجية ودخول الشركات متعددة الجنسيات وأنشطتها المختلفة خاصة في قطاع المحروقات، كل هذا وغيره ساهم في تطور نظام المحاسبة في الجزائر، وبعد هذه التغيرات والتطورات التي حصلت أظهرت أن المخطط الوطني المحاسبي أصبح غير قادر على مواكبة هذه

التغيرات، الأمر الذي استدعى ضرورة تعديل النظام المحاسبي الجزائري وهذا بغية مسايرة مختلف حاجيات اقتصاد السوق وما له من تداعيات على مختلف الميادين، حيث بذلت الجزائر لذلك العديد من المجهودات للقيام بالتعديلات والإصلاحات. لأن عملية الانتقال ليست عملية بسيطة بل تعد عملية معقدة خاصة في السنوات الأولى من التطبيق، ولقد خصصت معايير المحاسبة الدولية معيار خاصا بكيفية تطبيق المعايير لأول مرة وهذا بهدف التبسيط والحصول على توافق بين النظام المحاسبي المحلي ومعايير المحاسبة الدولية. قامت الجزائر بإجراء جملة من الإصلاحات التي كان الهدف من ورائها مواكبة التحديثات الحاصلة في معايير المحاسبة الدولية، والتي أثمرت اصدار نظام محاسبي مالي بدأ العمل به انطلاقا من بداية سنة 2010.

1- مفهوم النظام المحاسبي المالي:

تنص المادة الثالثة من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والذي تضمن النظام المحاسبي المالي بأنه: المحاسبة المالية أو النظام المحاسبي المالي عبارة عن تنظيم المعلومات المالية الذي يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، وناجعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.¹

ويتم تطبيق النظام المحاسبي المالي بصورة إجبارية على:²

- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

- التعاونيات.

¹ - القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص 3.

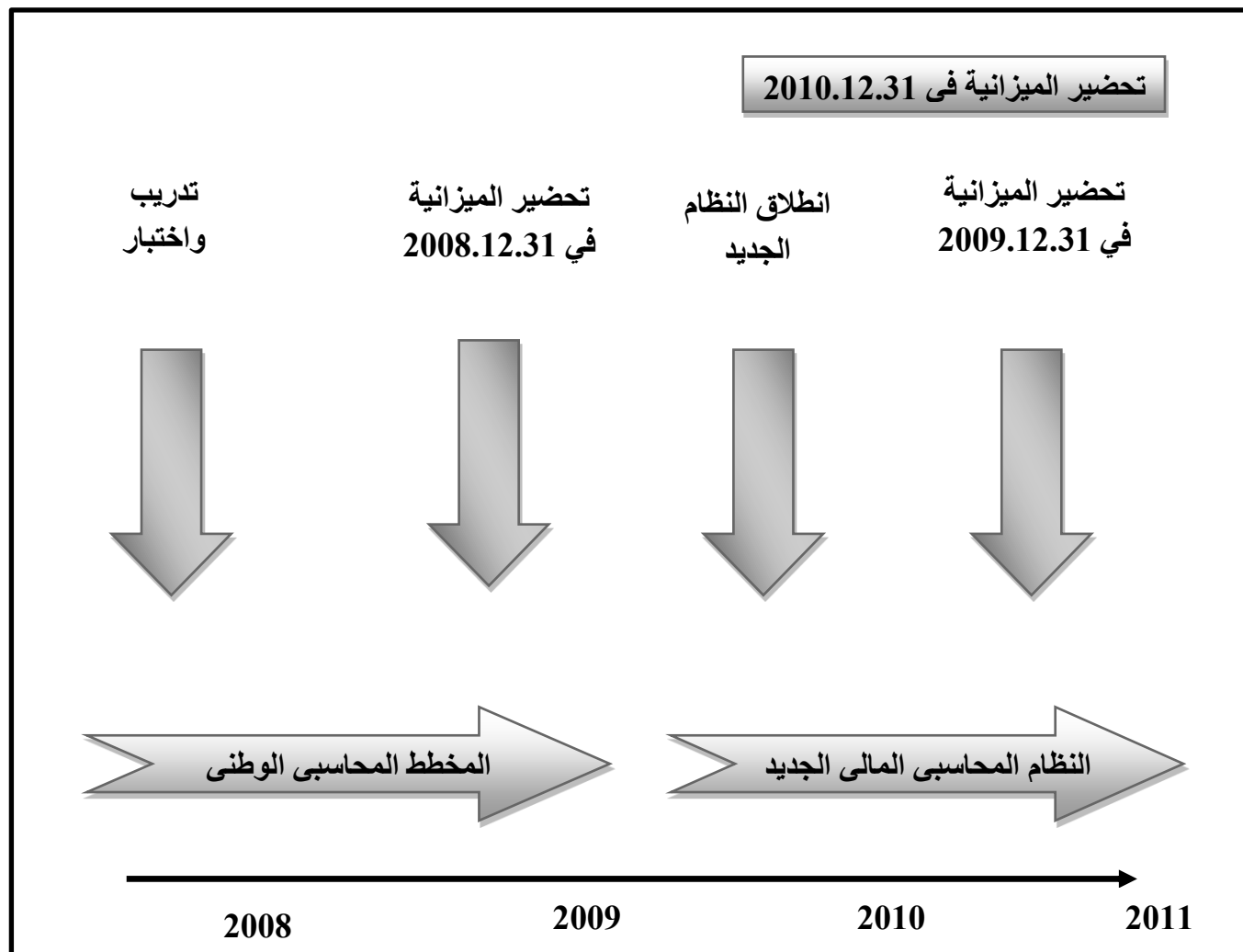
² - نفس المرجع السابق ذكره، المادة رقم 04، ص 3.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية أو غير تجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص تنظيمي أو قانوني.

كما تمت الإشارة له سابقا بأنه كان لزاما على الجزائر أن تقوم بتعديلات وإصلاحات جوهرية لنظامها المحاسبي المالي، بسبب النقائص التي أصبحت لا تتجاوب مع مختلف التغييرات التي شهدتها الجزائر، عرفت عملية الانتقال صعوبة خاصة على المستوى العلمي، ويمكن توضيح كيفية انتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد عن طريق الشكل على النحو التالي :

الشكل رقم (14): الانتقال بصورة أولية من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.



Source : KPMG Algeria, la mise ouvert du NSCF, P 2, disponible sous le

lien : [/http://www.algeria.kpmg.com/Fr/puplications](http://www.algeria.kpmg.com/Fr/puplications), consulté le :

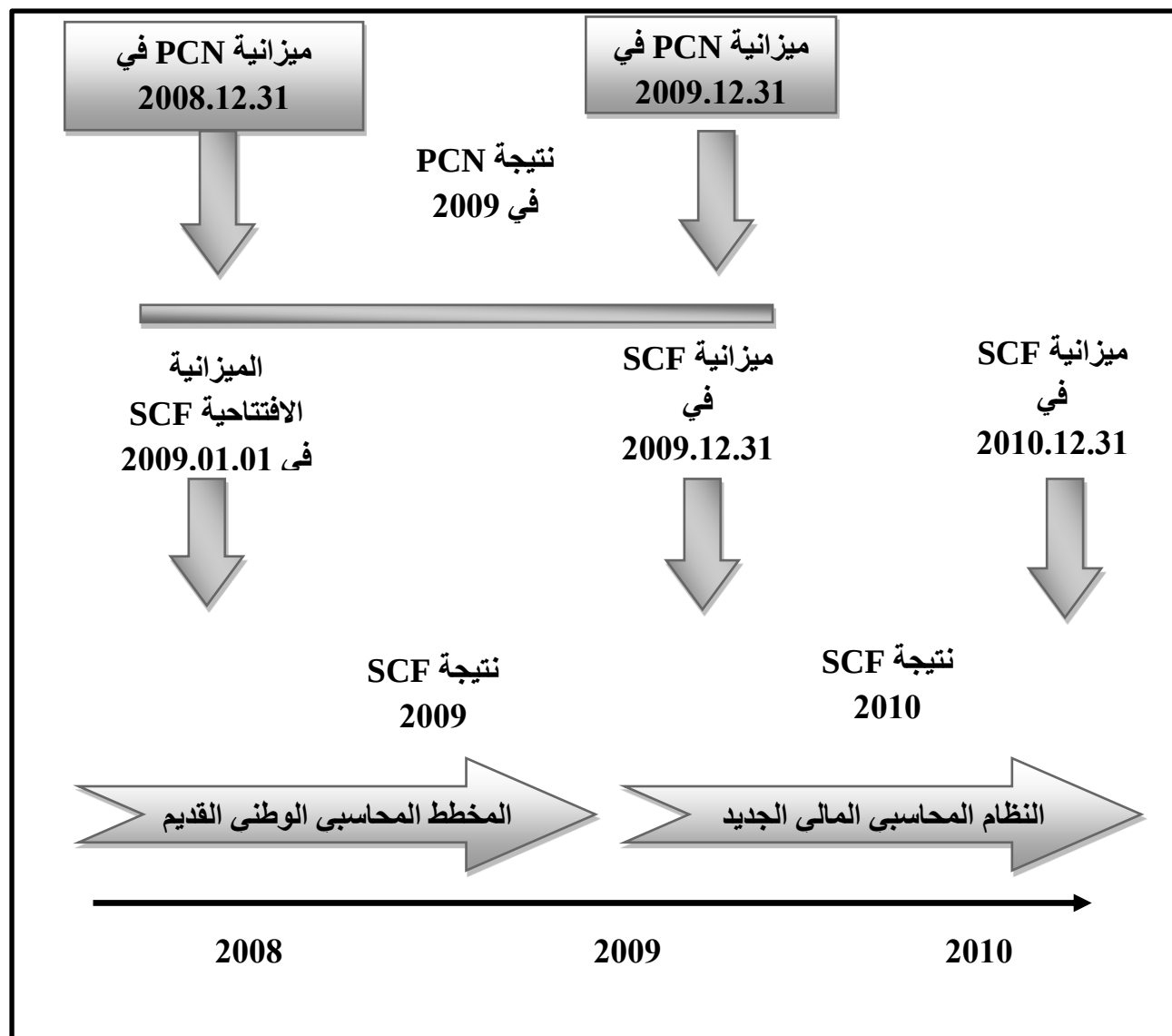
01.08.2020.

واجه تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد جملة من الصعوبات، وفي هذا الإطار تم اجراء توافق بشكل مبدئي بين المخطط القديم والنظام الجديد، هذا التوافق استمر العمل به حتى بداية الثلاثي الثاني من سنة 2010، بعد

هذا التاريخ تم التوقف بصورة مباشرة عن تطبيق المخطط المحاسبي الوطني والانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد.

أما عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي بصورة تختلف عن الحالة الأولى، وهذه الحالة أكثر تعقيدا من الحالة الأولى، والشكل الموالي يوضح طريقة الانتقال:

الشكل رقم (15): الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد بصورة دقيقة



Source :

KPMG Algeria, la mise ouvert du NSCF, P 2, disponible sous le lien :

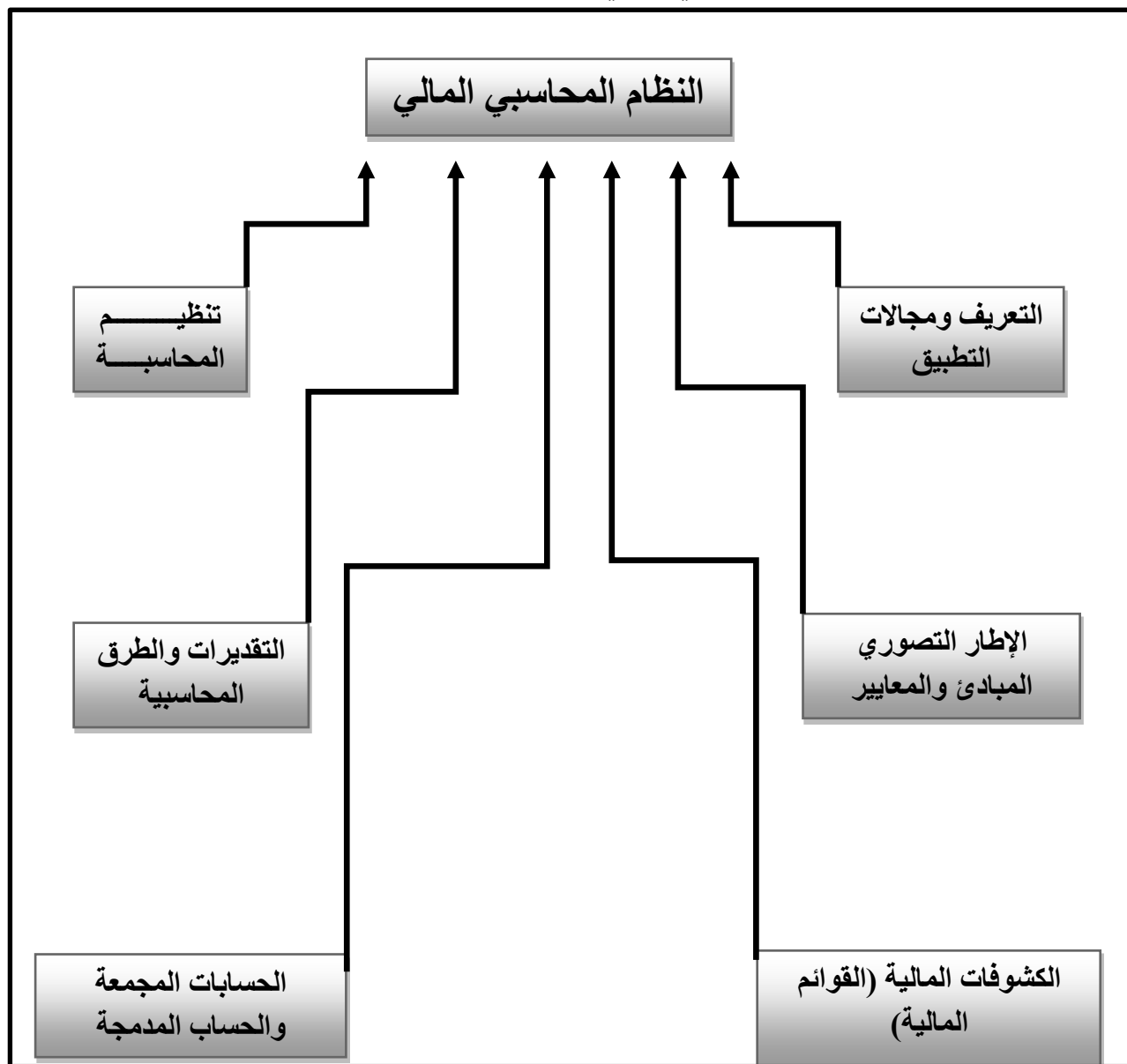
/http://www.algeria.kpmg.com/Fr/puplications, consulté le : 01.08.2020.

كما يمكن القول بأن النظام المحاسبي المالي هو عبارة عن جملة من المبادئ والقواعد التي تكون مشتقة من معايير المحاسبة الدولية، هذه القواعد تسمح بمعالجة وتحليل المعلومات والبيانات التي تنتج عن مختلف العمليات والأحداث التي تحدث للمؤسسة، وهذا بغية عرضها ضمن مختلف القوائم المالية، من أجل توفير المعلومة للمستخدمين ذوي العلاقة بالمؤسسة، ومن أجل تقديم المساعدة في تقييم أداء المؤسسة وتحديد المركز المالي الحقيقي لها ومعرفة كفاءة الإدارة من عدمها في تسييرها للمؤسسة وهذا بهدف تحسين الأداء وإجراء المقارنة مع مؤسسات لها نفس النشاط، وهذا وغيره لا يسمح باتخاذ قرارات صحيحة ومهمة للمؤسسة لكي تتمكن في الاستمرار في نشاطها.

ظهرت الحاجة لنظام محاسبي مالي جديد نتيجة التغيرات والتطورات التي عرفت البيئة الاقتصادية الجزائرية والقصور الذي كان يحتويه المخطط المحاسبي الوطني وعدم قدرته على مسايرة هذه التطورات، فظهر النظام الجديد من أجل مواكبة الممارسات المحاسبية الجديدة، الأمر الذي سيسمح بالتعبير بطريقة شفافة وصادقة عن الأحداث المختلفة المرتبطة بالمؤسسة وهذا بهدف إيصال المعلومة لمختلف المستخدمين للقوائم المالية سواء داخليين كانوا أو خارجيين، كما أنه من أبرز الأسباب التي أدت إلى ضرورة نظام محاسبي جديد هو التكيف مع معايير المحاسبة الدولية ومحاولة إجراء تقارب وتوافق بين مختلف المبادئ والقواعد المحاسبية المحلية وبين مختلف معايير المحاسبة الدولية، خاصة لغرض تحقيق قراءة وتحليل للقوائم المالية بصورة موحدة وصحيحة خاصة مع ظهور الشركات متعددة الجنسيات في الجزائر ونشاطها في قطاع المحروقات، وبالتالي إيجاد حلول لمشاكل محاسبية كبيرة ظهرت مع ظهور هذه الشركات التي كانت تشكل صعوبات على المستوى المحاسبي، خاصة لما يحتويه ويقدمه من مكونات لها علاقة مباشرة بمعايير المحاسبة الدولية والتي تسمح بمواكبة النظام

المحاسبي المالي الجديد لمختلف معايير المحاسبة الدولية لتحصيل مزايا عديدة يمكن لقطاع المحاسبة في الجزائر الإستفادة منها، ويمكن توضيح مكونات النظام المحاسبي المالي في الشكل على النحو التالي :

الشكل رقم (16): مكونات النظام المحاسبي المالي الجديد.



المصدر: مسامح مختار، أبحاث اقتصادية، العدد الرابع، 2008، ص 208.

2- النظام المحاسبي المالي الجديد

تم الانتقال عن المخطط المحاسبي الوطني بعدما أصبح لا يواكب التغيرات الحاصلة في بيئة الاقتصاد الجزائري وحتى التغيرات الاقتصادية العالمية، لذا تم اجراء مجموعة من الإصلاحات بهدف إصدار نظام محاسبي مالي جديد يكون مساير لمعايير المحاسبة الدولية.

ويمكن توضيح أهم أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد على النحو التالي:¹

- يعمل على تشجيع المستثمرين الأجانب وذلك من خلال توحيد مختلف القوائم المالية.
- في ظل التغيرات الدولية الكثيرة خاصة المتعلقة بالميدان الاقتصادي جاء النظام المحاسبي المالي ليواكب هذه التغيرات وكذلك مواكبة الأنظمة المحاسبية الدولية.
- يعمل النظام المحاسبي المالي على تقريب وجهات النظر على المستوى التطبيقي خاصة بين المؤسسات الوطنية والمؤسسات الأجنبية.
- جاء النظام المحاسبي المالي لتغطية النقائص التي كان يحتويها المخطط المحاسبي الوطني.
- يمكن من إعطاء معلومات صادقة وذات موثوقية لمختلف المستخدمين من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة.
- يمكن من إعطاء الصورة الحقيقية التي تعيشها المؤسسة وبالتالي إتاحة الفرصة على تقييم الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة.

¹ - عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية، دراسة حالة بسكرة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 1، الجزائر، 2014، ص 88.

- يعمل النظام المحاسبي المالي على تسجيل مختلف العمليات بطريقة صادقة وشاملة مما يؤدي إلى إعداد وعرض قوائم مالية ذات موثوقية.

بالإضافة إلى ما تم ذكره سابقا يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى تحقيق غايات أخرى يمكن ذكرها أيضا على النحو التالي :

- يعمل النظام المحاسبي المالي على تقييم أصول وخصوم المؤسسة على أساس أسعار السوق وبعبارة أخرى القيمة العادلة.

- يعمل النظام المحاسبي المالي على مساهمة الجميع في إعداد القوائم المالية وليست مسؤولية المحاسب وحده فقط عن طريق مشاركة مختلف المستخدمين كمسيرين المخزونات والمستثمرين الحاليين وغيرهم.

- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي من شأنه تقديم معلومات وعرضها لمختلف المستخدمين سواء داخليين كالمسيرين أو عملاء أو خارجيين كالدولة والمستثمرين المحتملين، وبالتالي الانتقال من عرض المعلومات ضمن القوائم المالية للجهات الضريبية فقط متمثلة في الدولة.

- الاستجابة للتغيرات التكنولوجية الحاصلة على المستوى الدولي خاصة ما تعلق بجانب الإعلام الآلي وغيره.

3- أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد:

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات يمكنها من تحقيق العديد من المميزات وتخطي أبرز المشاكل المحاسبية التي يمكن أن تواجهها سواء على المستوى المحلي أو تلك المرتبطة بالجانب الدولي.

ويمكن تلخيص أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات على النحو التالي:

- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي من شأنه تسهيل عملية مراقبة مختلف الحسابات الأمر الذي سينعكس على شفافية وضعية المؤسسة، مما يسهل عملية اتخاذ القرارات.

- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي من شأنه أن يساهم في تحسين المؤسسة علاقتها مع مختلف المستخدمين.
- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يعمل على زيادة المصداقية والموثوقية للقوائم المالية الأمر الذي يساهم في زيادة ثقة مختلف المستخدمين سواء كانوا على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي.
- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يمكن من إجراء عملية التحليل والمقارنة في زمن معين وكذلك يسهل عليه تقييم أداء المؤسسة، وإجراء مقارنة بين مختلف المؤسسات التي تشتغل في نفس السوق سواء محليا أو دوليا.

- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي يساعدهم بشكل كبير في فهم المعلومات والأحداث المالية التي وقعت ولها علاقة بالمؤسسة، لمختلف مستخدمين محليين أو حتى دوليين، أي عرض قوائم مالية بصورة موحدة وقابلة للقراءة داخل الجزائر أو خارجها وبالتالي إيجاد حل لمشكل محاسبي كبير ظهر مع زيادة حجم الاستثمارات الأجنبية خاصة زيادة أنشطة الشركات متعددة الجنسيات.

- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي من شأنه تقديم معلومات صادقة وشفافة حول وضعية المؤسسة الأمر الذي سيساعد خاصة المستثمرين الخارجيين لاتخاذ قرار الاستثمار في المؤسسة من عدمه.
- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي من شأنه تكييف البيئة المحاسبية المحلية مع البيئة المحاسبية الدولية.

4-الفرضيات المحاسبية للنظام الجديد:

- يقوم النظام المحاسبي المالي على فرضيتين أساسيتين تم التأكيد عليهما في هذا النظام يمكن ذكرها على النحو التالي:

1.4- استمرارية الاستغلال:

يتم إعداد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال، وهذا بافتراض أن المؤسسة تتابع نشاطها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تؤدي إلى التصفية أو التوقف على النشاط في المستقبل قريب، وإذا حدث ولم تقم المؤسسة بإعداد القوائم المالية على هذا الأساس، فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبنية ومبررة ويحدد الأساس الذي تم الاستناد عليه في ضبطها في ملحق¹.

2.4- محاسبة الالتزام:

يتم وفقا لهذه الفرضية تحضير مختلف القوائم المالية بالاعتماد على أحداث وعمليات تمت فعليا، أي يتم تسجيل كل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس الانتظار عند الدفع أو القبض لهذه المبالغ، حيث يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية عند ذلك التاريخ على أن يتم عرضها في القوائم المالية للدورات المالية التي حدثت فيها².

المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

تضمن النظام المحاسبي المالي الجديد جملة من القواعد والمبادئ لتسهيل عملية الممارسات المحاسبية، والتي لها صفة الإلزام للمؤسسات والشركات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي، كما له من أهمية في عرض مختلف القوائم المالية بصورة ملائمة وصادقة وذات موثوقية لكي يستفيد منها ذوي العلاقة بالمؤسسة سواء كانوا داخلين أو خارجيين، وتضمن كذلك النظام المحاسبي المالي مجموعة من المبادئ المقبولة دوليا وهذا ما تم نصه عليه

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المادة رقم 04، ص 11.

² - محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 52 (بتصرف).

في القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي وكذلك المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق تعليمات هذا القانون.

1- مبدأ القيد المزدوج:

وفقا لهذا المبدأ فإن الكتابات المحاسبية يتم تحريرها وفقا لمبدأ القيد المزدوج، أي أن كل تسجيل محاسبي لابد أن يحتوي على الأقل حسابين أحدهما مدين والآخر دائن، وهذا في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية، مع إلزامية أن يكون المبلغ المدين متساوي للمبلغ الدائن، كما يجب أيضا أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصصها وكذلك مرجعها.¹

2- مبدأ الوحدة المحاسبية:

نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي 08-156 يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، وتقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الشركة وخصومها، وبين مصاريفها ونواتجها، وكذلك بين أصول وخصوم ومصاريف ونواتج المشاركين في رؤوس أموالها الخاصة.²

3- مبدأ الفترة المحاسبية:

بالنسبة لمبدأ الفترة المحاسبية فقد نصت المواد 12، 13، 14 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على جملة من النقاط التي تعمل في مجملها على ضمان العمل بمبدأ الفترة المحاسبية ويمكن ذكر أهم هذه النقاط على النحو التالي:³

¹ - القانون رقم 07-11، المرجع سبق ذكره، ص 04.

² - المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، ص 11.

³ - المرجع السابق ذكره، ص 12.

- تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديد هذه النتيجة يجب أن تتسب العمليات والأحداث الخاصة بها فقط.

- يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة للميزانية الختامية للسنة المالية التي تسبقها.

- ترتبط كل عملية بالسنة المالية المقفلة إذا كانت لها صلة مباشرة مع حدث قائم عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية.

أما المادة 30 من القانون 07-11 فقد عرفت السنة المالية بإثني عشر شهرا التي تغطي السنة المدنية، كما حددت هذه المادة بعض الاستثناءات التي تسمح للمؤسسة بغلق السنة المالية في تاريخ غير تاريخ 31 ديسمبر، ويمكن ذكر هذه الاستثناءات على النحو التالي:¹

- في حالة يكون نشاط المؤسسة مرتبط بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية.
- في حالة التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو إثني عشر شهر، خاصة في حالات إنشاء أو وقف نشاطها، أو في حالات تغيير تاريخ الغلق مع وجوب تحديد المدة المقررة وتبرير ذلك في الملاحق.

4- مبدأ التكلفة التاريخية:

لقد نصت المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على إدراج كل من الأصول والخصوم والنواتج والأعباء في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، وذلك على أساس قيمتها عند تريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثر التغيرات في المستوى العام للأسعار وكذلك تطور القدرة الشرائية للعملة.²

¹ - القانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، ص 06.

² - المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، ص 12.

وتتألف التكلفة التاريخية للسلع والخدمات بعد عملية إدراجها في مختلف الحسابات وهذا بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع وكذلك التخفيضات التجارية التي قد يحدث وتستفيد منها المؤسسة أو تمنحها للغير، وكذلك التزييلات التي تستفيد منها المؤسسة أو تمنحها هي للغير، ويمكن ذكر هذه العمليات على النحو التالي:

- الأصول أو الخدمات التي تم الحصول عليها عن طريق الشراء وتتم معالجتها على الطريقة التالية: تكلفة الشراء بالإضافة إلى مصاريف الشراء.

- الأصول أو الخدمات التي تم الحصول عليها عن طريق مساهمات عينية وتتم معالجتها وفقا للطريقة التالية: عدد الأسهم مضروبة في القيمة الاسمية للسهم.

- الأصول أو الخدمات التي تم الحصول عليها بصورة مجانية في هذه الحالة تتم معالجتها وفقا للطريقة التالية: عن طريق الاعتماد على قيمتها الحقيقية عند تاريخ استلامها أي بعبارة أخرى عن طريق تحديد قيمتها في السوق.

- الأصول والممتلكات التي تم الحصول عليها عن طريق المبادلة في هذه الحالة تتم معالجتها وفقا للطريقة التالية: إذا كانت القيم متماثلة فيها بينها أي قيمة الأصل مساوي لقيمة المستبدل عندئذ يتم تقييمها بقيمتها الحقيقية، أما في حالة كانت غير متماثلة في هذه الحالة فيتم تقييمها بالقيمة السوقية للسلع والأصول التي تم استلامها.

- الأصول والممتلكات التي تنتجها المؤسسة في هذه الحالة تتم معالجتها وفقا للطريقة التالية: تكلفة الإنتاج أي ما تم صرفه من قبل المؤسسة بغية إنتاج هذه الأصول أو السلع.

5- مبدأ عدم المقاصة:

جاء في المادة 15 من القانون 07-11 أنه لا يمكن في أي حال من الأحوال إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من النواتج ولا عنصر من الأعباء، إلا إذا حدث وكانت هذه المقاصة على أساس قانوني أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والنواتج والأعباء بالتتابع على أساس صافي.¹

أي بعبارة أخرى أن العمليات التي تحدث ولها علاقة مع المؤسسة خلال السنة يتم تسجيلها بصورة كاملة من دون اختصار، فلا يمكن للمؤسسة أن تقوم بمقاصة حساب مع حساب حتى ولو كانت هذه المقاصة لا تؤثر عن النتيجة المالية للمؤسسة عند نهاية السنة المالية، فهذا المبدأ في الحقيقة يهدف للتعبير عن الوضعية الحقيقية التي تعيش فيها المؤسسة وتسجيل جميع العمليات التي تحدث بين المؤسسة وبين مختلف متعالماتها.

6- مبدأ الحيطة والحذر:

لقد نصت المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 على أنه يجب على المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار مبدأ الحيطة الذي يساهم في تقدير معقول للوقائع المهمة للمؤسسة في ظل الشك، بهدف عدم الوقوع في تحويل هذه الشكوك إلى المستقبل الذي من شأنه أن يساهم في التأثير على نتائج المؤسسة، أي لا ينبغي على المؤسسة عند تطبيق لمبدأ الحيطة والحذر أن تكون احتياطات ومؤنات تكون مبالغ فيها مما سينعكس على نتائجها، فيجب على المؤسسة في هذه الحالة لا تبالغ في تقدير الأصول والنواتج وفي نفس الوقت يجب عليها أن لا تقلل من قيمة خصومها ولا أعبائها.²

¹ - القانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، ص 04.

² - المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، ص 12.

7- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:

لقد دعا القرار المؤرخ في 26 جويلية من سنة 2008 والذي يهتم بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف وعرضها وطرق تسييرها، بأنه لا يجب على المؤسسة أن تغير في طرقها المحاسبية المعتمد عليها إلا إذا كان التغيير يهدف إلى تحسين في عملية تقديم القوائم المالية للمؤسسة وعرضها. ويجب أن يكون هذا التغيير مبررا في ملاحق يوضح أسبابه، لأن أي تغيير في الطرق المحاسبية إنما هو في الحقيقية تغيير في المبادئ والأسس والقواعد المنصوص عليها قانونيا والتي تكون المؤسسة ملزمة بتطبيقها، حيث لا يسمح للمؤسسة بأي شكل من الأشكال تغيير هذه الطرق إلا إذا كان هناك هدف للحصول على وضعيات أفضل للمؤسسة.¹

8- مبدأ ثبات وحدة النقد:

لقد نصت المادة 10 من المرسوم التنفيذي 156-08 بأنه يجب على كل كيان أن تحترم الوحدة النقدية عند تسجيلها لمختلف عملياتها، ويعد الدينار الجزائري الوحدة الأساسية والوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسة، ولا يمكنها أن تدرج الحسابات إلا في العمليات التي تستطيع أن تعبر عنها بوحدة نقدية، أما بالنسبة للمعلومات والبيانات التي تكون المؤسسة غير قادرة على تحديدها لا كميا ولا نقديا والتي في المحتمل أن تؤثر على نتيجة المؤسسة وعليه نصت نفس المادة على ضرورة ذكر هذه المعلومات في الملاحق الخاصة بالمؤسسة.²

¹ - قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 19، 2009، ص 20.

² - المرسوم التنفيذي رقم 156-08، مرجع سبق ذكره، ص 12.

9- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:

نصت المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156 بأنه يلزم الكيان القيام بتسجيل العمليات المحاسبية وعرضها ضمن القوائم المالية وهذا بالاعتماد على واقعها المالي من غير التركيز على مظهرها القانوني، وهذا المبدأ لم يكن موجود في المخطط المحاسبي الوطني المعتمد عليه في الجزائر حيث كانت العمليات المحاسبية التي تحدث للمؤسسة تقتصر فقط على النصوص القانونية وهذا في ظل تطبيق هذا المخطط التي لا يمكن في أي حال من الأحوال الخروج عنها، وهذا من بين الأخطاء والسلبيات التي كان هذا المخطط المحاسبي الوطني يعاني منها.¹

10- مبدأ الصدق:

نصت المادة 19 من المرسوم التنفيذي 08-156 أنه يلزم على الكيان أن يستجيب لمختلف القوائم المالية ونوعيتها مع ضرورة احترام القواعد والأسس المحاسبية من أجل الحصول على صورة تكون معبرة عن الوضعية الحقيقية التي تعيشها المؤسسة لكي يستفيد من هذه الصورة مختلف مستخدميها ويستطيعون من خلال تحديد الوضعية المالية وتقييم الأداء بالاعتماد عليها،² وتعد الصورة الصادقة للمؤسسة من بين الأهداف التي يرجى تحقيقها من مسك المحاسبة، ومن بين أهداف هذا المبدأ أيضا هو تغليب المحتوى على الشكل من أجل تقديم صورة تكون قريبة للواقع الاقتصادي الحقيقي في نهاية الدورة المالية.

¹ - مرجع سبق ذكره، ص 12.

² - مرجع سبق ذكره، ص 13.

المطلب الثالث: المبادئ العامة للقياس في النظم المحاسبي المالي

يقصد بموضوع القياس في المحاسبة كيفية تحديد القيم المالية التي تكون المؤسسة ملزمة بتسجيلها ضمن القوائم المالية، من أجل إعطاء صورة معبرة عن ما تعيشه المؤسسة لمختلف مستخدميها، الأمر الذي يتطلب اختيار طرق قياسية مناسبة وصحيحة، ويرتكز النظام المحاسبي المالي أساسا في طريقة القياس على التكلفة التاريخية، لكن بعد الإصلاحات التي تمت عليه للتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية أضاف طرق أخرى لتقييم يمكن ذكرها في هذا المطلب.

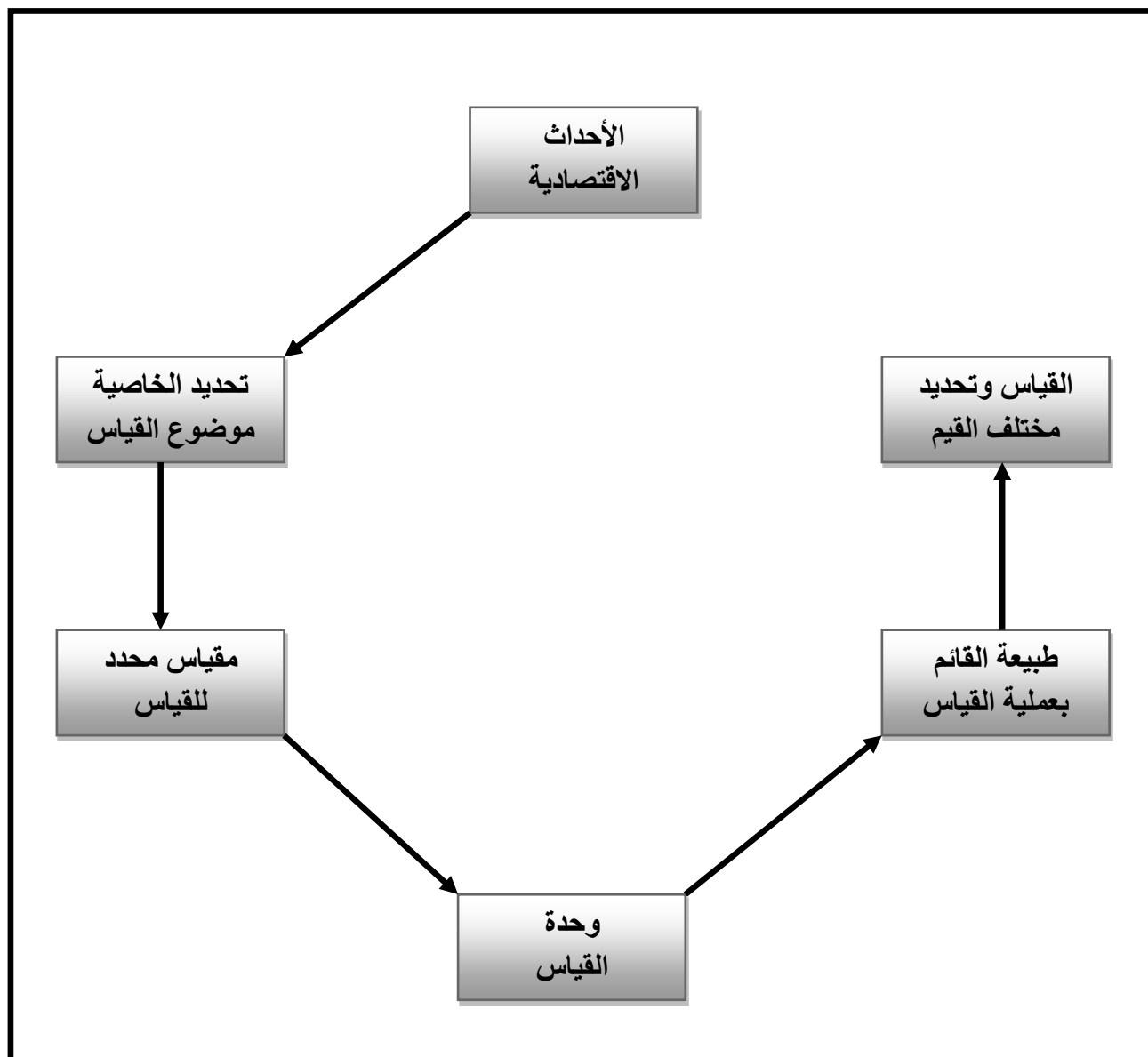
1- تعريف القياس المحاسبي:

هو ذلك القياس الذي يحدد القيم النقدية للأحداث والعمليات المالية والاقتصادية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، والتي تعد بالأساس العناصر الواجب تقديمها وعرضها ضمن القوائم المالية عن طريق الاعتماد على مجموعة من القواعد والأسس المتعارف عليها.¹

ويمكن توضيح عملية القياس للعمليات والأحداث التي تكون المؤسسة طرف فيها عن طريق تمثيلها في الشكل على النحو التالي:

¹ - خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المركز الجامعي أفلو، العدد 07، الجزائر، 2017، ص 36 (بتصرف).

الشكل رقم (17): كيفية عملية القياس داخل المؤسسة.



المصدر: محمد لخضر، أسس وقواعد التقييم المحاسبي دراسة تحليلية ونقدية أطروحة دكتوراه في علوم

التسيير، جامعة باتنة 01، الجزائر، 2017/2016، ص 82.

2- التقييم على أساس التكلفة التاريخية:

يقصد بهذا لمبدأ أن الأصول يتم تسجيلها بالمبلغ النقدي أو ما في حكم النقدية أو بالقيمة العادلة في تاريخ الحصول عليه، أما الالتزامات فيتم تسجيلها بقيمة ما تم استلامه مقابل ذلك الالتزام أو في بعض الحالات بمبلغ النقدية أو ما في حكمها والذي من المتوقع تسديده في الوقت الحاضر.¹

3- التقييم على أساس التكلفة الجارية:

تسجل الأصول بالنقد أو ما في حكم النقد والذي يجب أن يتم دفعه بغية الحصول على نفس أصل مماثل له في فترة زمنية معينة، أما بالنسبة للالتزامات وفقاً لهذا المبدأ فيتم تسجيلها بمبالغ غير مخصومة من وحدة النقد أو ما في حكمه الذي يكون مطلوب لدفعه في الوقت الحاضر.²

4- التقييم على أساس التكلفة القابلة للتحقيق:

وفقاً لهذا المبدأ يتم إظهار الأصول بمبلغ النقد أي ما في حكم النقد والذي يمكن الحصول عليها في نفس الوقت الحالي مقابل بيع الأصل، أما الالتزامات بالاعتماد على هذا المبدأ فإنه يتم إظهار بالقيم المستحقة الأداء. أي تلك المبالغ غير المخصومة النقدية التي من المتوقع أن يتم سدادها ضمن الوقت الحالي.³

¹ - عبد الوهاب علي، شحاته السيد شحاته، مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي من منظور معايير المحاسبة الدولية، من دون طبعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015، ص 21. (بتصرف)

² - طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 115 (بتصرف).

³ - مرجع سبق ذكره

المبحث الثالث: القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

تعتبر القوائم المالية المخرجات الأساسية للنظام المحاسبي المالي، ويمكن تقسيم هذه القوائم إلى قوائم مالية أساسية تتمثل في قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية وقوائم مالية مكملة تتمثل في الملاحق التي توضح القواعد والأساليب المحاسبية التي تم تطبيقها.

تقدم وتعرض هذه القوائم المالية المختلفة لشريحة كبيرة من المستخدمين من داخل وخارج الرقعة الجغرافية، فبعد تحرر التجارة الدولية أصبح مستخدمي القوائم المالية منتشرين في مختلف أنحاء العالم، الأمر الذي استلزم وجود نظام محاسبي مالي يتوافق معايير المحاسبة الدولية في إعداد وعرض القوائم المالية، لتكون صحيحة ومفهومة من طرف هؤلاء المستخدمين، مما سينعكس إيجابيا على عملية تبويب وتسجيل مختلف المعلومات والعمليات المحاسبية وإثباتها في السجلات الدفاتر، وعرض القوائم المالية بصورة صادقة بما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية لتصبح صحيحة وأكثر مقروئية من مستخدميها عبر مختلف أنحاء العالم.

المطلب الأول: عموميات حول القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة التي يتم بواسطتها توصيل كافة جملة المعلومات إلى مختلف مستخدمي هذه القوائم، سواء الداخليين أو الخارجيين، ولقد نص النظام المحاسبي المالي وفقا لتوصيات معايير المحاسبة الدولية مجموعة من القوائم المالية التي يجب على المؤسسة إعدادها وعرضها لهؤلاء المستخدمين وذلك بصورة دورية وهذه القوائم هي: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية، والملاحق التي توفر معلومات ملحقة ومكملة للقوائم المالية السابقة الذكر.

1- مفهوم القوائم المالية:

هناك تعريفات عديدة ومتنوعة للقوائم المالية فهي جملة متكاملة من الوثائق المحاسبية والمالية التي تكون غير قابلة للفصل فيما بينها، كما تسمح هذه القوائم بإعطاء صورة صادقة للوضع المالي للمؤسسة، والتغيرات التي تحدث عن إغلاق الحسابات.¹

كما يمكن اعتبار القوائم المالية عرض توضيحي للمركز المالي للمؤسسة وتعبير عن الأداء المالي خلال فترة زمنية معينة، كما تقدر معلومات حول نتيجة هذا الأداء ومركزها المالي وكافة تدفقاتها النقدية، الأمر الذي يجعلها واضحة وملائمة لمختلف مستخدمي هذه القوائم من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية الصحيحة.²

كما يمكن القول أن القوائم المالية وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية لكافة الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة، وعلى الرغم من أن القوائم المالية تحتوي على معلومات مصدرها خارج سجلات المحاسبة للمؤسسة إلا أن النظم المحاسبية المعتمدة والمفروضة تكون مصممة بشكل يضمن بالأساس عناصر القوائم المالية.

يمكن تعريف القوائم المالية على أنها مجموعة من الوثائق والمعلومات التي لها طابع مالي بالأساس تكون خاصة بالمؤسسة، وتأخذ أشكال محددة ومعروفة، وتعتبر هذه القوائم الوسيلة الأساسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى مختلف مستخدمي هذه القوائم عند نهاية السنة المالية، وتأخذ القوائم المالية عدة أشكال وأنواع، قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيير في حقوق الملكية والملاحق التي تحتوي على القواعد والأسس وتوضيحات هدفها أن تكون مكملة للقوائم المالية الأساسية للمؤسسة، وتكون هذه الأخيرة مطالبة بعرض والإفصاح على القوائم المالية في الحالات العادية عن كل نهاية سنة مالية كما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري.

¹ - Jean François robert, François machin, normes ifs et pme, Dunod, paris, 2004, p12.

² - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق ذكره، ص 21 (بتصرف).

3- أهداف القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية المرآة التي تعكس الأداء الحقيقي للمؤسسة، فهي تعمل على توفير المعلومات عن الأداء المالي والمركز المالي وأي تغييرات تحدث فيه، الأمر الذي يفيد ذوي العلاقة بالمؤسسة من اتخاذ القرارات الصحيحة التي تخدمهم، كما أن القوائم المالية تعمل على إمداد كافة المستخدمين بالمعلومات المهمة والتي تهمهم، إلا أنه لابد من الإشارة لكون أن هذه القوائم لا توفر كافة المعلومات التي تكون لها حاجات مرتبطة بالأهداف واتخاذ القرارات الاقتصادية، وهذا راجع أساساً للمعلومات التاريخية، كونها لا تعرض معلومات غير مالية.

ويمكن التطرق لجملة أهداف القوائم المالية على النحو التالي:¹

10. تقديم معلومات للمستخدمين من أجل تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية لنشاط معين؛

11. توضيح أن المركز المالي للمؤسسة يتأثر بالموارد الاقتصادية التي تكون خاضعة بالأساس لرقابة

الهيكل المالي للمؤسسة؛

12. تقدم فوائد مرتبطة بالمعلومات الخاصة بالمركز المالي للمؤسسة لأي نشاط كان من أجل إجراء

عملية التقييم الشاملة لمختلف الأنشطة، الاستثمارية، التمويلية والتشغيلية؛

13. توفر القوائم المالية معلومات خاصة بالربحية الأمر الذي يساعد على تقييم التغيرات التي تحصل

في الموارد الاقتصادية التابعة للمؤسسة؛

¹ مرجع سبق ذكره، ص 5 (بتصرف).

14. تقدم القوائم المالية معلومات خاصة بالمركز المالي والتي تكون معروضة في قائمة المركز المالي،

ومعلومات خاصة بالأداء تكون معروضة في قائمة الدخل.¹

15. تقوم القوائم المالية أساساً بتقديم معلومات حول المركز المالي نتيجة الأنشطة الخاصة التي تقوم

بها المؤسسة من ربح كان أو خسارة وكذا التدفقات النقدية لها، هذه المعلومات التي تم تقديمها

تكون مفيدة لشريحة عريضة من مستخدمي هذه القوائم سواء الداخليين أو الخارجيين، من أجل

استخدامها والاعتماد عليها في اتخاذ جملة القرارات التي تهم المؤسسة على المدى القصير المتوسط

والطويل الأجل.

3- مستخدمي القوائم المالية:

تستخدم المعلومات المفصّل عنها ضمن مختلف القوائم المالية شريحة واسعة من ذوي العلاقة بالمؤسسة سواء

كانوا داخليين أو خارجيين، من أجل اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية، ومن بين هؤلاء المستخدمين:

1.3- المستثمرين:

وهنا تجدر الإشارة أن هناك نوعين من المستثمرين، مستثمرين حاليين ومحتملين، وتحتاج هذه الفئة معلومات

عديدة ومتنوعة يمكن التطرق لها على النحو التالي:²

- المعلومات الخاصة التي من شأنها مساعدة المستثمر على اتخاذ قرار يخص شراء أو بيع أسهم في

المؤسسة

- المعلومات الخاصة التي من شأنها مساعدة المستثمر في تقييم كفاءة إدارة المؤسسة؛

¹ - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق ذكره، ص 38 (بتصرف)

² - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق ذكره، ص 4 (بتصرف).

- المعلومات الخاصة التي من شأنها مساعدة المستثمر في تحديد مستويات توزيع الأرباح التي تحققت في الماضي أو الأرباح الحالية وحتى المستقبلية؛

- المعلومات الخاصة التي من شأنها مساعدة المستثمر في فهم التغيرات التي تحصل في أسعار أسهم المؤسسة؛

- المعلومات الخاصة التي من شأنها مساعدة المستثمر في تقييم سيولة المؤسسة؛

- المعلومات الخاصة التي من شأنها مساعدة المستثمر في إجراء عمليات المقارنة في أداء المؤسسة مقارنة مع مؤسسات أخرى.

2.3- الموظفين:

يعتبر الموظفون داخل المؤسسة مورد من موارد المؤسسة الأساسيين، كون عملهم مرتبط باستمرارية المؤسسة، وكلما كان أداء هؤلاء الموظفين جيد ينعكس ذلك بصورة مباشرة على الأداء العام للمؤسسة، وبما أن الموظفين أصبحوا حلقة أساسية داخل المؤسسة تبعا للأهمية الكبيرة التي يمثلونها داخلها فهم يشتركون اشتراكا كبيرا بكفاءة ومردودية المؤسسة، وهذا من أجل تحقيق أهدافها وزيادة رقم أعمال وأرباحها، ومما يزيد رضي والشعور بالأمن للموظفين هو وجود نظام أجر ورواتب وحوافز مالية فعال، ويتعدى ذلك إلى تقييم و تحيين في كل مرة نظام التقاعد وتقديم منافع وحوافز لهؤلاء الفئة التي ربطتهم علاقة مع المؤسسة سابقا.¹

¹ - - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق ذكره، ص 43 (بتصرف)

3.3- المقرضين:

بالنسبة لفئة للمقرضين فهم بحاجة إلى معلومات خاصة تساعدهم في معرفة قدرة المؤسسة على توفير النقدية اللازمة لتسديد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الأجل المتفق عليها، كما تساعدهم على معرفة عدم تجاوز المؤسسة المقترضة لبعض العناصر والمحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.

4.3- الموردين والدائنين الآخرين:

تمثل هذه الفئة بالنسبة للمؤسسة مصدر تمويل وائتمان قصير الأجل، وبالتالي فالمعلومات التي تحتاجها هذه الفئة مرتبطة بقدرة المؤسسة على تسديد هذه الاستحقاقات في الأجل المتفق عليها من خلال نسب ومعدلات مثل نسبة السيولة، نسبة التداول، معدل دوران البضاعة، وذلك من أجل التأكد من قدرة المؤسسة على الاستمرارية وكفاءة وربحية هذه المؤسسة.¹

5.3- العملاء:

تعتبر فئة العملاء بالنسبة للمؤسسة مصدر أساسي ومهم للإيرادات، حيث أن المؤسسة تستهدفهم بصورة مباشرة وأولية بمخرجاتها سواء مؤسسة إنتاجية أو خدماتية، فهم مرتبطون ارتباطاً كلياً بقدرة المؤسسة على الاستمرار عن طريق تزويدهم بمختلف السلع والخدمات.²

6.3- الدولة:

تحتاج فئة الدولة بمختلف أجهزتها إلى معلومات من أجل استخدامها في التأكد من مدى قدرة المؤسسة على الالتزام بالقوانين ذات العلاقة مثل القانون الضرائب، قانون الشركات، كما أن هذه الفئة تحتاج إلى معلومات

¹ - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 04 (بتصرف).

² - خالد جمال الجعارات، مرجع سابق ذكره، ص 43 (بتصرف).

تساعدها في تحديد الإطار الضريبي للمؤسسة ومدى قدرتها على التسديد ومعرفة المساهمة العامة للمؤسسة في الاقتصاد الوطني.

7.3 - الجمهور:

للجمهور ارتباطات عديدة مرتبطة بالمؤسسة منها ما يتعلق بالتشغيل واليد العاملة فيما يتعلق بالنظام التشغيل التي تعتمد المؤسسة، ومناصب الشغل التي توفرها، ومنها ما يرتبط بدور المؤسسة في الجانب الاجتماعي والتنمية، ومنها ما يرتبط بسلوك الجمهور اتجاه منتجات وخدمات المؤسسة من جهة الاستهلاك التي تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بجودة هذه المخرجات من السلع والخدمات.

- لا بد من الإشارة أن هناك شريحة واسعة تهتم بمخرجات المؤسسات فيما يتعلق بالقوائم المالية لتتسع هذه الشريحة شيئاً فشيئاً لتضم من لهم علاقة ومصلحة بالمؤسسة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، من بين هذه الفئات، السوق المالي، المحللون الماليين، المنافسون، إدارة المؤسسة وغيرهم.

4 - أسباب الاختلاف في إعداد القوائم المالية:

يبدو إعداد القوائم المالية من الوهلة الأولى أنه متشابه في كافة البلدان، لكن في الواقع يوجد اختلافات بين المعايير المطبقة في مختلف دول العالم، وتعود أسباب هذه الاختلافات بين الدول في الأساليب المحاسبية المطبقة إلى عناصر يمكن ذكرها على النحو التالي:¹

¹ - محمد مطر، موسى السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، من دون سنة نشر، ص ص 22-23. (بتصرف).

- تباين على مستوى الظروف الاقتصادية والاجتماعية بين مختلف دول العالم، فهناك دول تعتمد نظام مركزي لتسيير اقتصادها والقيام بالتخطيط، بينما توجد أخرى تعتمد على نظام لا مركزية في تسيير الاقتصاد بصفة عامة؛

- تباين في معدلات التضخم بين الدول، وحتى في السياسات النقدية التي تهدف إلى إحداث توازن نقدي الأمر الذي سينعكس بصورة مباشرة على الأساليب المحاسبية المتبعة في هذه الدول؛

- تباين من الناحية الثقافية والحضارية بين الدول، هذا التباين يتجسد في عناصر أساسية منها اللغة، الدين، القوانين والتشريعات، كل هذه العناصر وغيرها من شأنها أن تؤدي إلى ظهور اختلافات بين الدول في القيم والمبادئ وحتى المفاهيم الموجودة بصورة أولية، الأمر الذي سينعكس هو الآخر إلى اختلاف الأساليب المحاسبية المتبعة في هذه الدول؛

- تباين في القوانين والتشريعات بين الدول هذا التباين ينتج أساسا في الاختلافات الموجودة في النظم الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول، الأمر الذي يؤدي بصورة مباشرة إلى اختلاف في الأساليب المحاسبية على سبيل المثال اختلاف في حساب معدل الاهتلاكات، طريقة تصنيف وإثبات الإيرادات والمصاريف وغيرها من الاختلافات في الأساليب المحاسبية؛

- التباين والاختلافات الكثيرة خاصة في الأدوار التي تقوم بها الجمعيات المحاسبية في الرقابة والتقييم والإشراف على قطاع المحاسبة.

بالنسبة لموضوع الرقابة والتقييم والإشراف على مهنة المحاسبة تخضع لثلاث جهات يمكن ذكرها على النحو

التالي: ¹

¹ -Bernard collasse, comptabilité général (pcg et ias), Economica, 7eme Edition, 2001, p67

الجهة الحكومية: حيث تقوم وزارات المالية أو وزارات التجارة أو هيئات لها صفة الرسمية أخرى مهمة إعداد المعايير المحاسبية والعمل على تطبيقها كما هو الحال في الجزائر واليابان وغيرها من الدول.

الجهة المهنية: حيث تقوم الجمعيات والنقابات مهمة إعداد المعايير المحاسبية والعمل على تطبيقها، فهناك دول عديدة على غرار بريطانيا، هولندا تقوم فيها الجمعيات المهنية في إعداد المعايير المحاسبية وتعمل على تطبيقها، أما في دولة الولايات المتحدة الأمريكية وكندا، فيوجد في هذه البلدان بصفة خاصة جمعيات مهمتها إعدادها أما جانب تطبيقها فهو من صلاحيات الحكومة جزئياً طبعاً.

وعلى سبيل الذكر في خانة الاختلافات في الأساليب المحاسبية في إعداد القوائم المالية بين الدول، سجلت شركة ألمانية للسيارات اسمها "Daimler-Benz" أرباحاً سنة 1993 في حدود 429 مليون دولار وهذا حسب المعايير المحاسبية الألمانية، في حين بإتباع المعايير المحاسبة الدولية الأمريكية سجلت هذه المؤسسة في نفس السنة أرباح في حدود قدرت بـ 1283 مليون دولار، كما توجد حالات أخرى مماثلة.

المطلب الثاني: القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تمثل القوائم المالية الوسيلة التي تمكن مختلف المستخدمين ذوي العلاقة بالمؤسسة من الاتصال والتواصل معها، حيث انطلاقاً من المعلومات المعروضة ضمن هذه القوائم سيتمكن ذلك هؤلاء المستخدمين من الحكم على أداء المؤسسة ما حققته سابقاً وماهية النتائج التي يمكنها تحقيقها في المستقبل، وهذا ما يتطلب إعداد وعرض القوائم المالية بطرق صحيحة وفقاً لما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

1- مفهوم قائمة المركز المالي:

القوائم المالية هي الوسائل التي تعمل على توصيل المعلومات المحاسبية لمختلف الأطراف، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات مستخرجة من خارج السجلات المحاسبية، إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام تسمح بتوضيح عناصر القوائم المالية.¹

عرف النظام المحاسبي المالي قائمة المركز المالي على أنها الكشف الإجمالي للأصول والخصوم وحسابات رأس المال الخاص وهذا عند تاريخ إقفال الحسابات.²

يمكن القول أن قائمة المركز المالي هي عبارة عن مرآة تعكس الوضع المالي للمؤسسة وهذا عند فترة زمنية معينة، وبالتالي فإن العناصر المعروضة ضمن قائمة المركز المالي هي عبارة عن عناصر لحظية وانطلاقاً من هذه العناصر يمكن الانتقال إلى إعداد مختلف القوائم المالية الأخرى، ويتم عرض هذه العناصر في جانبين في هذه القائمة، حيث يمثل الجانب الأيمن أصول وموجودات المؤسسة، والجانب الأيسر تعرض فيه خصوم والتزامات المؤسسة اتجاه الغير.

2.1- أهمية قائمة المركز المالي:

يمكن التطرق لأهمية قائمة المركز المالي داخل المؤسسة على النحو التالي:

تبرز أهمية قائمة المركز المالي من خلال عرضها لمعلومات توضح من خلالها على طبيعة وكمية الاستثمارات الخاصة بالمؤسسة مع تحديد كافة موجودات المؤسسة التي تحت تصرفها، كما توضح هذه القائمة مجمل ديون والتزامات المؤسسة اتجاه الغير وكذا رأس مال الخاص، كما تساهم قائمة المركز المالي في تحديد المركز المالي

¹ - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق ذكره، ص 38. (بتصرف).

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق ذكره، ص 82.

للمؤسسة الذي يوضح بدوره الحالية المالية لها وذلك عن طريق تحديدها لجملة من العناصر يمكن ذكرها هي الأخرى على النحو التالي:

- تقييم هيكل رأس المال المؤسسة؛
- تحديد درجة السيولة المالية داخل المؤسسة؛
- تحديد معدلات مختلف العوائد؛
- تمثل قائمة المركز المالي داخل المؤسسة عنصرا رئيسيا داخل المؤسسة، فهي تحدد الحالة المالية للمؤسسة في لحظة زمنية معينة، كما تحدد هيكل رأس مالها ودرجة مخاطرة هذه المؤسسة في الحاضر وكذا المستقبل، وكما لها من أهمية داخل المؤسسة كان لزاما أن يتم إعدادها بطرق صحيحة وصادقة، من أجل عملية التحليل التي يتم القيام بها اعتمادا على هذه قائمة المركز المالي.

3.1- المعلومات المعروضة ضمن قائمة المركز المالي في الحالة العادية:

نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة عرض جملة من العناصر في قائمة المركز المالي والتي تمثل حد أدنى من المعلومات يمكن ذكرها على النحو التالي:¹

1.3.1- بالنسبة لجانب الأصول:

- الأصول الثابتة؛
- الأصول الجارية؛
- الاهتلاكات؛
- الأصول المالية؛

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق ذكره، ص 23.

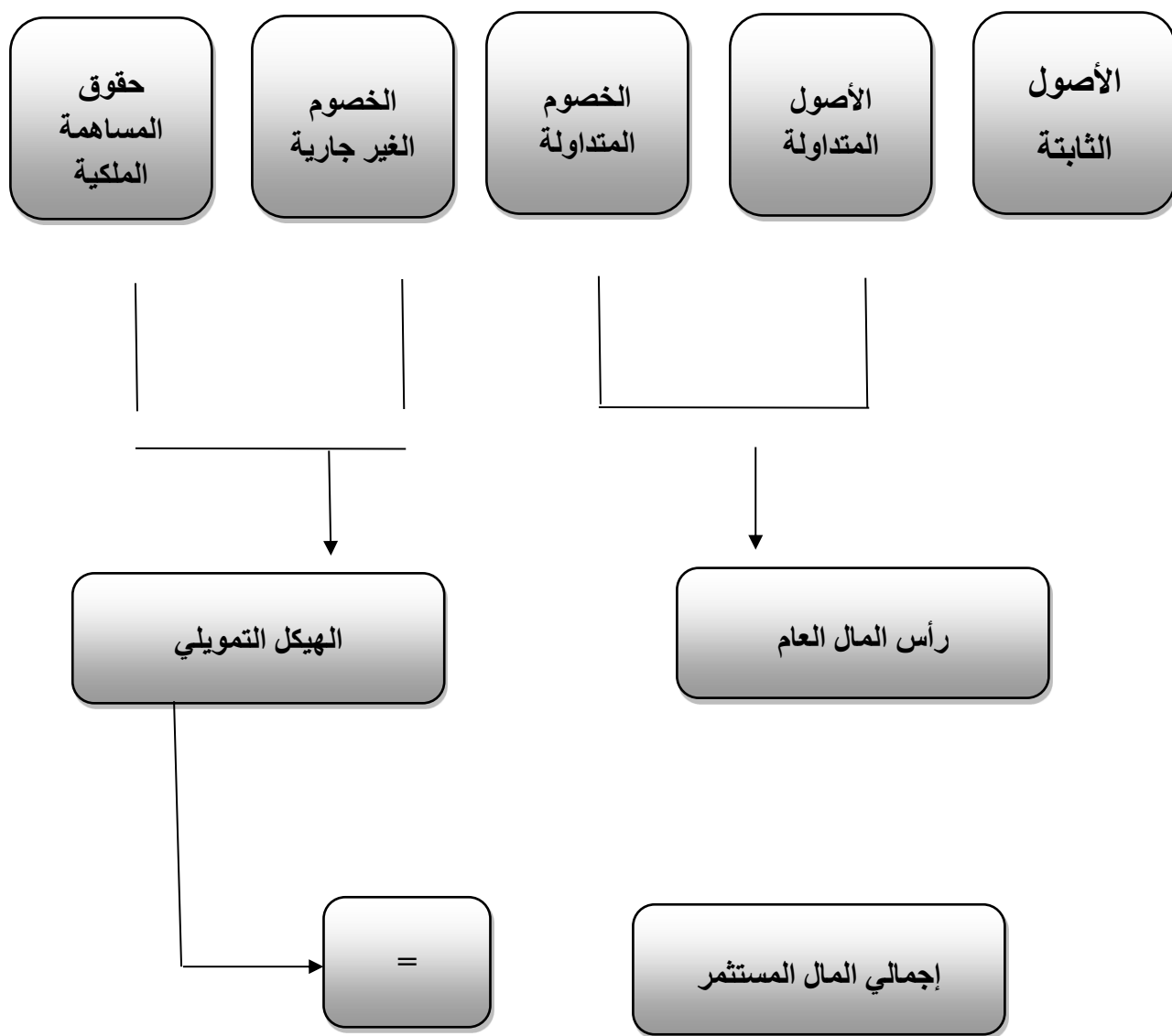
- المساهمات؛
- المخزونات؛
- العملاء والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة؛
- خزينة الأموال.

2.3.1- بالنسبة لجانب الخصوم:

- رأس مال الخاص والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- الخصوم الغير جارية؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- خصوم الضريبة؛
- مبالغ الخاصة بالدفع والاستلام؛
- توضيح طبيعة الاحتياطات بكل أنواعها؛
- المؤسسة الأم؛
- الفروع؛
- المؤسسات المساهمة في المجتمع؛
- مساهمين، مسيرين (جهات أخرى)؛
- عدد الأسهم المرخصة والصادرة؛
- القيمة الإسمية للأسهم؛

- عدد الأسهم التي بحوزة المؤسسة؛
 - تطور عدد الأسهم بين بداية السنة المالية ونهايتها؛
 - الأسهم في شكل احتياطات للإصدار؛
 - حقوق وامتيازات وتخفيضات متعلقة بالأسهم؛
 - التزامات مالية أخرى اتجاه المساهمين في الدفع والاستلام؛
 - مبالغ توزيعات متعلقة بالحصص المقترحة؛
 - مبالغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات.
- ويمكن التطرق لمجمل العناصر التي يجب عرضها ضمن قائمة المركز المالي على النحو التالي:

الشكل رقم (18): العناصر الأساسية في قائمة المركز المالي



المصدر: من إعداد الطالب انطلاقا مما سبق.

4.1- المعلومات المعروضة ضمن قائمة المركز المالي في حالة المؤسسات المالية:

نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة عرض قائمة المركز المالي للمؤسسات المالية وعلى رأسها البنوك الأصول والخصوم من حيث الطبيعة، حيث يكون الترتيب في مثل هذه المؤسسات مرافق لسيولتها بالنسبة

للأصول أي الأكثر سيولة ثم أقل سيولة وهكذا، أما في جانب الخصوم فتكون مرتبة حسب درجة الاستحقاق، والعناصر التي تكون معروضة ضمن قائمة المركز المالي لهذه المؤسسات تكون ظاهرة على النحو التالي:

1.4.1- بالنسبة لجانب الأصول:

- النقدية الجاهزة في الصندوق؛
- أرصدة لدى البنك المركزي؛
- أرصدة لدى البنوك التجارية؛
- أرصدة سائلة أخرى؛
- أدونات الخزينة؛
- الأوراق التجارية؛
- سندات الحكومة؛
- أسهم وسندات غير حكومية؛
- قروض وسلف قصيرة وطويلة الأجل؛
- موجودات أخرى.

2.4.1- بالنسبة لجانب الخصوم:

- الودائع بأنواعها، ودائع تحت الطلب، ودائع توفير، ودائع لأجل؛
- رأس مال الممتلك، رأس المال المدفوع، الاحتياطات، الأرباح المحتجزة؛
- الاقتراض من سوق رأس المال؛
- الاقتراض من البنوك التجارية؛

- الاقتراض من البنك المركزي؛

- مصادر تمويل أخرى، التأمينات المختلفة، أرصدة وصكوك مستحقة الدفع؛

- مطلوبات أخرى.

5.1- المعلومات المعروضة ضمن قائمة المركز المالي في حالة الميزانيات المدمجة:

الملاحظ على أن النظام المحاسبي المالي نص على العناصر التي يجب عرضها ضمن هذا النوع من الميزانيات حيث تحتوي على نفس العناصر والمعلومات الموجودة والمنصوص عليها ضمن قائمة المركز المالي في الحالة العادية بالإضافة إلى عنصرين يمكن ذكرهما على النحو التالي:

- المساهمات المدرجة في الحسابات حسب طريقة المعادلة؛

- الفوائد الأخرى ذات الأقلية.

2- مفهوم قائمة الدخل:

توجد العديد من التسميات الخاصة بقائمة الدخل تستخدم هذه التسميات المختلفة في الحياة العملية ومن بين هذه التسميات صافي الربح، جدول حسابات النتائج، قائمة الربح، قائمة الأرباح الخسائر وغيرها من التسميات المختلفة.

مهما كانت التسمية التي تطلق على قائمة الدخل إلا أنها يجب أن تحتوي على معلومات وعناصر كافية يستطيع من خلالها مستخدمو هذه القائمة الاطلاع على مكونات هذه الأرباح التي تحقق خلال السنة المالية.¹

¹ - محمد أحمد العظمة، يوسف عوض العادلي، المحاسبة المالية، المجلد الثاني، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1986، ص 448 (بتصرف).

ولقد عرف النظام المحاسبي المالي قائمة الدخل على أنها بيان ملخص للأعباء والنواتج التي تم إنجازها من الكيان خلال السنة المالية، ولا يتم الأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، وفي نهاية السنة المالية تتضح النتيجة الصافية (ربح أو خسارة).¹

1.2- أهمية قائمة الدخل:

إن قائمة الدخل تمثل قائمة أساسية ومهمة من بين القوائم المالية، فهي تمثل بالأساس التقرير الذي يستطيع من خلالها مستخدمين هذه القوائم من معرفة نجاح أو فشل عمل المؤسسة في فترة زمنية معلومة ويمكن ذكر أهمية قائمة الدخل في المؤسسة على النحو التالي:

- تقديم المساعدة بخصوص عملية التقييم الأفضل التي تساعد المؤسسة من خلال إمكانية حصولها على مبالغ مالية من نشاط معين؛
- تقديم المساعدة بخصوص التوقع بشكل دقيق للمداخل المختلفة الممكنة للمؤسسة؛
- تقديم المساعدة بخصوص أن المصادر الاقتصادية التي تحصلت عليها المؤسسة تم استعمالها بشكل جيد.

2.2- المعلومات المعروضة في قائمة الدخل في الحالة العادية:

تتقسم المعلومات التي تم عرضها ضمن قائمة الدخل إلى عناصر يمكن ذكرها على النحو التالي:²

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19، مرجع سابق ذكره، المادة رقم 230-1، ص 24.

² - عبد الغاني داندن، عبد الوهاب داندن، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حيث المعيار المحاسبي الدولي 32 و 39 وحول الصنف 1 و 5، الملتقى العلمي الدولي " الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة ورقلة، الجزائر، 20، ص 368 (بتصرف)

1.2.2- المنتوجات: هي تلك المنافع الاقتصادية خلال السنة المالية لها عدة أوجه مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، الأمر الذي سينعكس إيجابيا على زيادة الأموال الخاصة، وهذا باستثناء الزيادات التي تتجم عن تقديم مساهمات جديدة من طرف الأطراف المساهمة في المؤسسة في عنصر الأموال الخاصة.

2.2.2- الأعباء: هي الانخفاضات الحاصلة في المنافع الاقتصادية خلال السنة المالية والتي تأخذ عهدة آليات، انخفاض في الأصول أو مخرجاتها التي ينتج عنها نقص الأموال الخاصة، وهذا باستثناء التوزيعات الموجهة إلى المساهمين في الأموال الخاصة، كما تشمل أيضا الخسائر وكذا المصاريف التي تنشأ عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل الأجور، الاهتلاكات وغيرها.

3.2.2- النتيجة الصافية: يتم تسميتها بالنتيجة الصافية للسنة المالية لأنها تنتج من فوارق التي تحصل بين المنتوجات ومجموع الأعباء لهذه السنة، كما يكون مطابقا للتغيرات التي تحصل في الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها، وهذا باستثناء العمليات التي تؤثر بصورة مباشرة على رأس المال الخاص، وتكون النتيجة الصافية ربح عند وجود فوائض في المنتوجات على الأعباء، وتكون خسارة عند وجود فوائض في الأعباء على المنتوجات.

كما أن النظام المحاسبي المالي فرض حد أدنى من المعلومات التي يجب وجود في قائمة الدخل والتي يمكن ذكرها على النحو التالي:¹

- منتجات الأنشطة العادية؛

- المنتوجات المالية والأعباء المالية؛

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 24.

- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للاهلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيات العينية؛
- المخصصات للاهلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر الغير عادية؛
- النتيجة الصافية للسنة المالية قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة؛
- تحليل منتوجات الأنشطة العادية.

3.2- المعلومات المعروضة في قائمة الدخل في حالة المؤسسات المالية:

نص النظام المحاسبي املاي على ضرورة عرض قائمة الدخل للمؤسسات المالية وعلى رأسها البنوك منتوجات وأعباء حسب الطبيعة والنوع وهذا يعدم الأخذ بعين الاعتبار الآليات الخاصة والمتعلقة أساسا بهذا النوع من المؤسسات، فإن قائمة الدخل للمؤسسات المالية تكون ظاهرة على النحو التالي:

- منتجات الفوائد وما شابهها؛
- أعباء الفوائد وما شابهها؛
- الأتعاب والعمولات المقبوضة؛
- الحصص المستلمة؛
- الأتعاب والعمولات المدفوعة؛
- المنتجات الصافية الناجمة عن التنازل عن السندات؛

- الأعباء والمنتجات المتعلقة بعمليات الصرف؛

- منتجات الاستغلال الأخرى؛

- خسائر القروض والتسبيقات الممنوحة؛

- أعباء الإدارة العامة؛

- أعباء الاستغلال الأخرى.

4.2- المعلومات المعروضة في قائمة الدخل في حالة الميزانيات المدمجة:

الملاحظ أن النظام المحاسبي المالي نص على أن العناصر التي يجب عرضها ضمن هذا النوع من الميزانيات، حيث تحتوي على نفس العناصر والمعلومات الموجودة والمنصوص عنها في قائمة الدخل في الحالة العادية، بالإضافة إلى عنصرين إثنين يمكن ذكرهما على النحو التالي:

- حصص المؤسسات التي تكون مشتركة والمؤسسات المدمجة وذلك حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية.

- حصص الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية.

3- مفهوم قائمة التدفقات النقدية:

توجد بعض المؤسسات في نهاية السنة المالية تكون قد حققت أرباحا كبيرة، لكنها في نفس الوقت تجد نفسها معرضة لعسر مالي وهذا يرجع بالأساس لعدم قدرتها على توليد تدفقات مالية موجبة، ويمكن تفسير هذا العسر الذي يصيب بعض المؤسسات لوجود مفارقة زمنية بين الإيرادات والتحصيلات من جهة والتكاليف والنفقات من جهة أخرى، وهذا قد يؤدي بالمؤسسة لتضييع فرض عديدة للاستثمار أو احتمالية حدوث إفلاس لهذه المؤسسة.

للتسيير الأمثل وتجنب مثل هذه الأحداث كان لزاماً على المؤسسات التحكم الجيد في السيولة الموجودة داخل ومالك المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى لابد من إجراء عمليات دورية لتقييم الأداء المالي للمؤسسة كما نص عليه النظام المحاسبي المالي وكما دعت إليه معايير المحاسبة الدولية في التوصيات في المعيار المحاسبي الدولي IAS07.

ويمكن تعريف قائمة التدفقات النقدية لوحدة قيادة أمام الإدارة المالية داخل المؤسسة، والتي تستطيع من خلالها هذه القائمة اتخاذ جملة من القرارات التي تهم المؤسسة كالاستثمار الجديد أو توسيعه، الانسحاب منه، النمو وغيرها من القرارات، كما يمكن القول على أن قائمة التدفقات النقدية أداة مهمة للتحليل وتعتمد على منظور ديناميكي، وتبحث عن القرارات الإستراتيجية للمؤسسة وتهتم بالتداعيات المستقبلية.¹

1.3 - أهمية قائمة التدفقات النقدية:

- يمكن التطرق لأهمية قائمة التدفقات النقدية داخل المؤسسة على النحو التالي:²
- قياس مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية تبقي للأنشطة التي تقوم بها؛
 - بيان مدى كفاية السيولة على القدرة على تسديد الالتزامات الخاصة بالمؤسسة نحو الدائنين والمساهمين؛
 - قياس الأثر الذي يؤثر على ربحية المؤسسة من خلال قياس التدفقات الاستثمارية والتمويلية؛
 - تحديد درجة المرونة المالية التي تحتوي على المؤسسة؛
 - تسمح بإعطاء نظرة شاملة على التدفقات النقدية المستقبلية التي تهم المؤسسة، من خلال التطرق للمبالغ والتوقيت وحتى درجة التأكد؛

¹ -Robert Oberto, pratique internationale de la comptabilité et de l'adute, pumod, Paris, 1994, p223

² - محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق ذكره، ص 95 (بتصرف).

- تسمح قائمة التدفقات النقدية من تحسين خاصة المقارنة بين مختلف المؤسسات سواء في نفس القطاع أو مؤسسات تنشط في قطاعات أخرى وهذا من خلال استبعادها لمختلف الآثار التي تنتج من استخدام مختلف المعالجات المحاسبية.

4- مفهوم قائمة التغير في حقوق الملكية:

في هذا العنصر سيتم التطرق للمعلومات التي طالب بها النظام المحاسبي المالي على ضرورة توفرها في قائمة التغير في حقوق الملكية.

فقد عرف النظام المحاسبي المالي قائمة التغير في حقوق الملكية بأنها تعتبر تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتكون من رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة وهذا خلال السنة المالية.¹

كما يمكن القول أيضا أن قائمة التغير في حقوق الملكية هي حلقة وصل بين قائمتين، قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، لكن مع الإصلاحات التي قام بها النظام المحاسبي المالي ومع التعدد الكبير في مصادر تغير الأموال الخاصة كان لزاما تخصيص قائمة خاصة ومنفردة من أجل توضيح أسباب هذه التغيرات ومصادرها، وقد تم عرض هذه القائمة أول مرة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 1997.

كما يمكن القول أن قائمة التغير في حقوق الملكية هي تحليلا للحركات التي أثرت في العناصر المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة وهذا خلال السنة المالية.²

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 26.

² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع سبق ذكره ص 15.

1.4- أهمية قائمة التغير في حقوق الملكية:

تتجسد أهمية التغير في حقوق الملكية من كونها تمثل حلقة وصل حقيقية بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي على حد سواء فتعتبر هذه القائمة مرآة عاكسة، فهي توضح التغير الحاصل في حسابات الدخل متمثلاً خاصة في صورة الأرباح أو الخسائر التي حققتها المؤسسة خلال السنة المالية، الأمر الذي ينتج عن تغيرات في الأرباح المحتجزة، كما تحدد هذه القائمة العناصر التي تحدث تغيير في بنود الأموال الخاصة من بداية السنة المالية وهذا صولاً إلى حقوق الملكية في نهاية السنة.¹

5- مفهوم الملاحق:

نص النظام المحاسبي المالي في المادة -(1-260) من قانون 07-11 على معلومات التي يجب توفرها ضمن القائمة الخامسة وهي الملاحق، وهذه المعلومات لها أهمية وطابع الرسمية الأمر الذي يؤدي إلى فهم و قراءة للمعلومات بشكل صحيح، والعمليات الواردة في مختلف القوائم المالية والتي يمكن ذكرها في النقاط على النحو التالي:²

- القواعد والطرق المحاسبية التي تم اعتمادها لمسك القوائم المالية المختلفة وإعدادها بطرق صحيحة
- المطابقة للمعايير التي دعت إليه معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي ويستلزم أي تخلف في تطبيق هذه التوصيات تفسيرات مبررة لذلك؛

¹ - لجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع سبق ذكره ص 15.

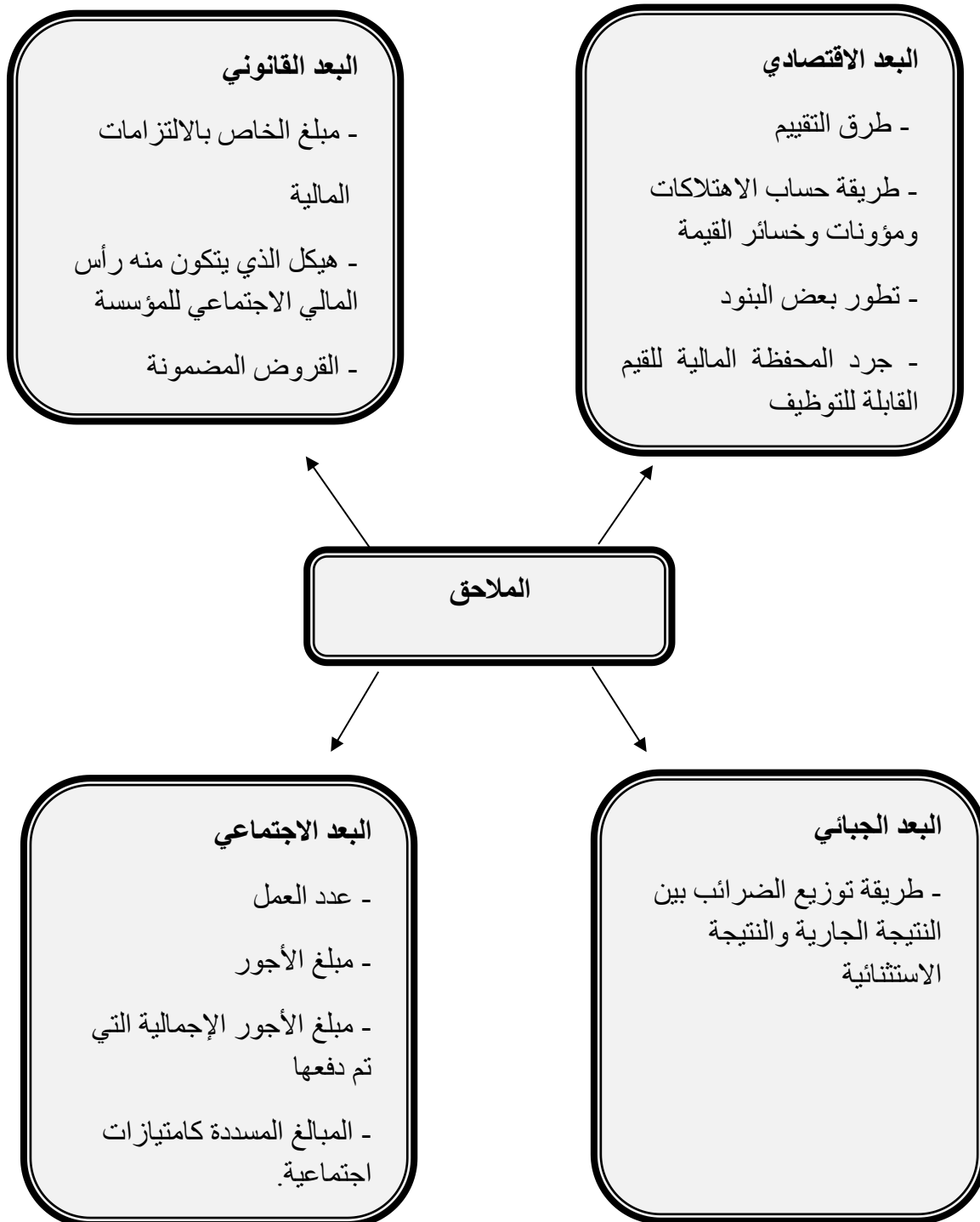
² - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره ص 17.

- المعلومات الضرورية والتي تخص بالأساس المؤسسات المشاركة، والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم وحتى المعاملات والتي يستلزم وجودها عن نهاية هذا النوع من المؤسسات: طبيعة العلاقات، نمط العلاقات، حجم ومبالغ المعاملات وحتى سياسة تحديد الأسعار التي انتهجتها المؤسسة؛
- توفير المعلومات الضرورية التي تكون ضرورية من أجل فهم قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية؛
- توفير المعلومات التي تكتسي طابع العام أو تلك العمليات التي لها صفة الخاصة وهذا من أجل الفهم الصحيح.

ويمكن ذكر المعلومات التي يجب أن تتوفر في قائمة الملاحق على النحو التالي:

أربعة أبعاد رئيسية وهي أبعاد اقتصادية، قانونية، جبائية واجتماعية، ويمكن توضيح هذه الأبعاد في الشكل على النحو التالي:

الشكل رقم(19): المعلومات المتوفرة في الملاحق



المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق ذكره.

أوصى النظام المحاسبي المالي على ضرورة وجود جملة من المعلومات والأبعاد التي يجب على المؤسسة أن تنصح عنها من أجل الفهم الأمثل والصحيح للقوائم المالية وذلك بما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية،

انطلاقاً من جداول أساسية، يمكن ذكر هذه الجداول على النحو التالي:¹

- جدول تطور الأصول الثابتة والأصول المتداولة؛
- جدول الاهتلاكات؛
- جدول خسائر القيمة في الأصول غير الجارية؛
- جدول المؤونات؛
- جدول المساهمات؛
- توضيح استحقاقات الديون التي على عاتق المؤسسة أو تلك التي تكون المؤسسة هي التي تطالب بها (مدينة ودائنة) وهذا عند نهاية كل سنة مالية.

المطلب الثالث: القوائم المالية وفق توصيات معايير المحاسبة الدولية

تعتبر القوائم المالية المخرجات التي يتم الاعتماد عليها من طرف مختلف المستخدمين سواء داخليين كانوا أو خارجيين ويمكن تقسيم هذه المخرجات إلى نوعين، قوائم مالية أساسية وأخرى ملحقية، ولقد قامت معايير المحاسبة الدولية بوضع جملة من القواعد والأسس التي يجب على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار عند إعداد وعرض القوائم المالية المختلفة.

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 43.

لقد دعت معايير المحاسبة الدولية إلى مجموعة من الإرشادات والتوصيات المتعلقة بعرض مختلف القوائم المالية، معتمدة في ذلك على تخصيص جملة من المعايير بهدف تقديم وصفا لمكونات القوائم المالية، وكذلك تحديد أهم المتطلبات المتعلقة لعرض هذه القوائم بصورة صحيحة وصادقة.

1- قائمة المركز المالي:

يمكن اعتبار قائمة المركز المالي أهم القوائم المالية فهي تعكس الأداء المالي للمؤسسة ويمكن القول أنها عبارة عن صورة معبرة على الجانب العلمي الذي تقوم به المؤسسة، فهي تعرض جميع أصول المؤسسة وخصومها وحقوق الملكية، بالتالي يكون القول بأن قائمة المركز المالي هي المرآة التي توضح الأوضاع المالية للمؤسسة في فترة معينة.

1.1 - البنود الواجد عرضها في قائمة المركز المالي:

لقد دعت معايير المحاسبة الدولية من خلال المعيار المحاسبي IAS1 على عرض المعلومات المختلفة الرئيسية في قائمة المركز المالي، ويمكن اعتبار هذه المعلومات بالحد الأدنى من البنود التي يجب توضيحها ضمن قائمة المركز المالي، ويمكن ذكر البنود التي نص عليها المعيار المحاسبي IAS1 على النحو التالي:¹

- الأصول المادية؛

- الأصول الغير عادية؛

- المساهمات؛

- الاهتلاكات؛

¹ - القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتعلق بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المادة رقم 220.1، ص 23.

- المخزونات؛
- الأصول المالية؛
- العملاء، والمدينون الآخرين والأصول الأخرى المثبتة؛
- خزينة الأموال وما في حكمها؛
- الأصول البيولوجية؛
- إجمالي الأصول التي تنوي المؤسسة بيعها وكذلك الأصول المتضمنة التي تصنف كمقتناة الغرض منها بيعها، وكذلك الأصول غير المتداولة المقتناة بغرض البيع والمنصوص عليها ضمن المعيار المحاسبي IFRS5.

كما أن معايير المحاسبة الدولية خصصت حيزاً لخصوم المؤسسة وحددت جملة المعلومات الواجب عرضها ضمن قائمة المركز المالي، عن طريق تخصيص جملة من المعايير والتي يمكن ذكرها على النحو التالي:¹

- موردون وحسابات دائنة أخرى؛
- الالتزامات المالية باستثناء حسابات الموردون وأرصدة دائنة أخرى؛
- الالتزامات التي تتضمن العناصر التي اقتنتها المؤسسة بغية بيعها وهذا ما نص عليه المعيار المحاسبي IFRS5؛

- الالتزامات المتعلقة بالضرائب التي تم تأجيلها وهذا ما نص عليه المعيار المحاسبي IAS12؛
- الالتزامات المتعلقة بضريبة الدخل وفق ما نص عليه المعيار المحاسبي IAS12؛

¹ - حسين يوسف القاضي، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية: معايير إعداد التقارير المالية، عرض البيانات المالية، الجزء الأول، دار الثقافة، الأردن، 2012، ص 115 (بتصرف).

- المعلومات المتعلقة بحقوق الملكية؛

- المعلومات المتعلقة بالاحتياطات؛

كما أن المعيار المحاسبي IAS1 نص على ضرورة ذكر وإدراج المعلومات الرئيسية ضمن قائمة المركز المالي وبشكل منفصل بهدف الفهم الصحيح والأمثل لهذه القائمة، وهذا في ظل وجود معلومات متشابهة، نص أيضا نفس المعيار أنه وفي وجود هذا التشابه يمكن حينئذ تعديل أو تجميع هذه المعلومات والبند حسب ما يقتضيه نشاط المؤسسة وطبيعة عملها.

2.1- عرض عناصر قائمة المركز المالي:

إن المعيار المحاسبي الأول IAS1 لم يتطرق لموضوع شكل قائمة المركز المالي بشكل خاص بل قام بتحديد الحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن تكون معروضة ضمن هذه القائمة، وهذه المعلومات هي الأصول الثابتة، الأصول الجارية، الأصول المالية، حسابات المخزونات، العملاء والمدينون الآخرون، النقدية وما شبه النقدية الموردون الدائنون الآخرون، الخصوم غير جارية، الملكية ذات الأقلية، حسابات رأس المال والاحتياطات. ومهما كانت طريقة عرض قائمة المركز المالي، إلا أن المعيار المحاسبي IAS1 ألزم المؤسسة عند تصنيف الأصول المتداولة في وجود جملة من الاحتمالات يمكن ذكرها على النحو التالي:¹

- تتوقع المؤسسة أن يتم الاحتفاظ بالأصل أو يحقق أثناء الدورة المالية العادية للمؤسسة؛

- عندما يتم الاحتفاظ بالأصل من قبل المؤسسة بغية إعادة بيعه؛

¹ - أحمد جمعة، معايير المحاسبة الدولية (معايير التقارير المالية الدولية)، دار الصفاء، طبعة 1، الأردن، 2015، ص ص 361-363 (بتصرف).

- كما حدد المعيار المحاسبي الدولي السابع أصول أخرى وهي تلك الأصول النقدية أو شبه النقدية باستثناء وجود موانع على استعماله؛
- كما أن المعيار المحاسبي الدولي IAS1 تطرق لتصنيف الأصول غير متداولة وألزم المؤسسة بتصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة؛
- أما بالنسبة للمطلوبات التي تكون المؤسسة مطالبة بإرجاعها للغير (الخصوم غير جارية والخصوم الجارية).
- ألزم المعيار المحاسبي IAS1 المؤسسة أن تصنف هذه المطلوبات على أنها متداولة في حالات وهي:
- عندما يتم تسديد هذه الالتزامات من قبل المؤسسة أثناء الدورة المالية؛
- عندما تقوم المؤسسة بالاحتفاظ بهذه الالتزامات بغية المتاجرة به؛
- يتم تصنيف الخصوم على أنها متداولة عندما تكون مدة استحقاقها خلال الدورة المالية؛
- تكون المؤسسة ملزمة بتسديد هذا الالتزام ولا تملك الحق في تأجيل مدة هذه التسوية وهذا خلال الدورة المالية؛
- يجب على المؤسسة أن تقوم بتصنيف جميع الخصوم الأخرى على أنها مطلوبات وخصوم غير متداولة كما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي IAS1.

2- قائمة الدخل:

لقد عرف النظام المحاسبي المالي قائمة الدخل بأنها عبارة عن بيان توضيحي لمجمل الإيرادات والأعباء الناتجة عن نشاط المؤسسة خلال الدورة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ الحصول على الإيرادات ولا على خروج الأعباء، بل يقتصر الأمر على توضيح النتيجة الصافية للسنة المالية إما ربح أو خسارة.¹

والملاحظ في هذه القائمة أن معايير المحاسبة الدولية لم تعط اسما واحدا لها، ويوجد الكثير من التسميات لوصف قائمة الدخل ويمكن ذكر بعضها: قائمة الربح، قائمة الأرباح والخسائر، بيان الإيرادات والأعباء، لكن معايير المحاسبة الدولية تشترط أن تكون المعلومات المعروضة ضمن هذه القائمة مفهومة وصادقة تمكن مختلف المستخدمين لقراءة وفهم قائمة الدخل.

تعكس قائمة الدخل عملية نشاط المؤسسة وما يترتب على هذا النشاط من أرباح أو خسائر، ففي قائمة الدخل يتم عرض جميع إيرادات المؤسسة التي تحققت خلال السنة المالية وما يقابل هذه الإيرادات من أعباء أخرجت من ذمة المؤسسة لتحقيق هذه الإيرادات، وبالتالي يمكن اعتبار قائمة الدخل مرآة تعرض أرباح المؤسسة أو خسائرها عن طريق مقابلة الإيرادات مع المصاريف، فالأرباح أو الخسائر التي تحققها المؤسسة تعرض ضمن قائمة الدخل التي تعبر عن مدى مهارة وحسن إدارة المؤسسة لأنشطتها خلال السنة المالية، وبالتالي فإن قائمة الدخل لها أهمية كبيرة داخل المؤسسة فهي صورة تعكس نشاط المؤسسة خلال الدورة المالية، والتي تمكن من الحكم على المؤسسة إما تحسين الأداء لزيادة الأرباح أو تحسينه لتقليل الخسائر.

¹ - القرار العدد 19، مرجع سابق ذكره، المادة 230-1، ص24.

1.2- البنود الواجب عرضها في قائمة الدخل:

لقد دعت معايير المحاسبة الدولية من خلال المعيار المحاسبي IAS1 إلى عرض المعلومات الرئيسية في قائمة الدخل، ويمكن اعتبار أن هذه المعلومات تمثل الحد الأدنى من البنود التي يجب على المؤسسة عرضها ضمن هذه القائمة، ويمكن ذكر هذه البنود التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي IAS على النحو التالي:¹

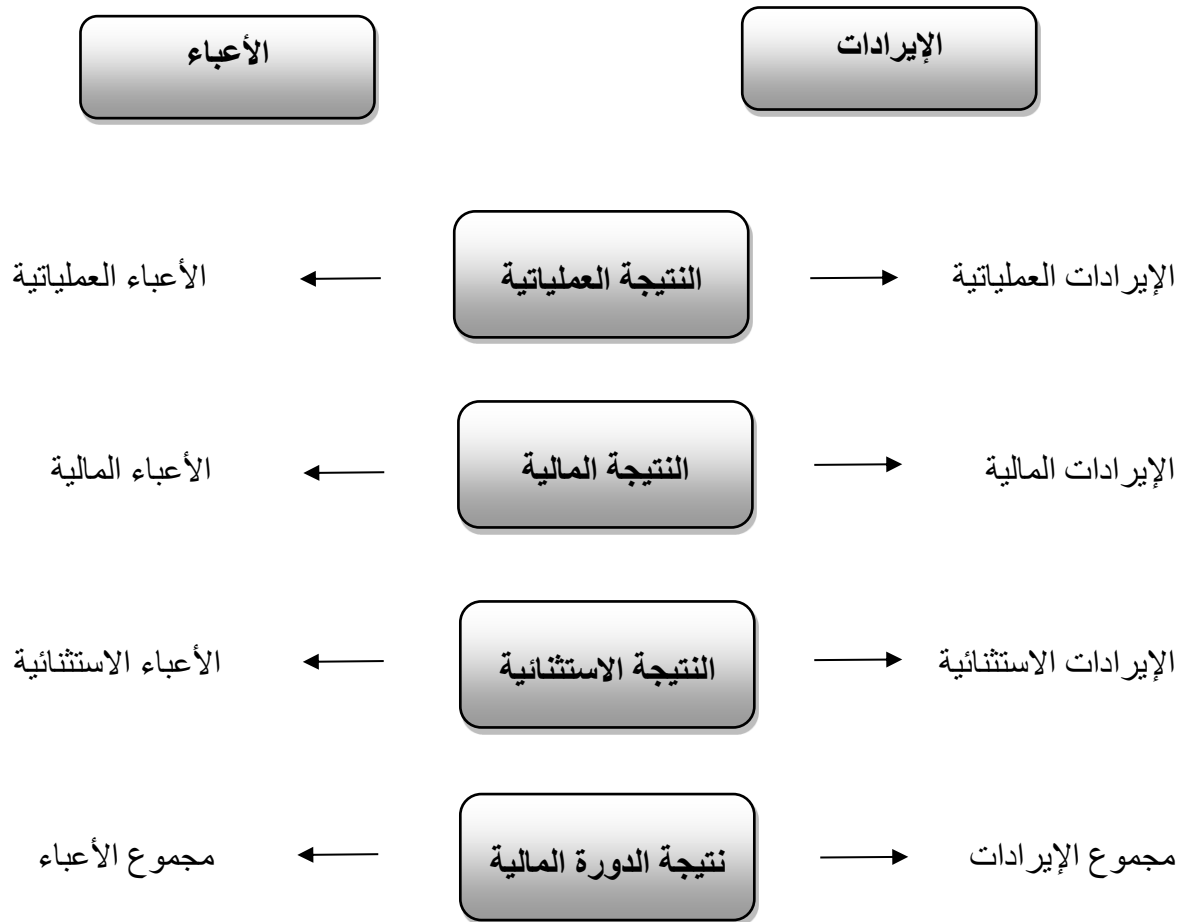
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- مخصصات الإهلاكات للتثبيات العينية؛
- مخصصات الإهلاكات للتثبيات المعنوية؛
- خسائر القيمة للتثبيات العينية؛
- خسائر القيمة للتثبيات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- النتيجة الصافية؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة للمؤسسات المساهمة؛
- البنود الغير عادية.

¹ - المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 27، المادة 04، ص 13.

2.2- عرض عناصر قائمة الدخل:

إن المعيار المحاسبي الدولي IAS1 لم يحدد شكل خاص لقائمة الدخل، بل تطرق للحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن تعرض ضمن هذه القائمة وهذه المعلومات يمكن التطرق إليها في الشكل على النحو التالي:

الشكل رقم (20): عناصر قائمة الدخل



SOURCE: Elie Cohen, analyse financière, E. D. Economica, 6 Edition, paris, France, 2006, p403.

يمكن اعتبار أن قائمة الدخل من بين أهم القوائم المالية التي تعرض من قبل المؤسسة خلال نهاية الدورة المالية، حيث يتم من خلال هذه القائمة توضيح جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال الدورة المالية، والتي توضح هذه العمليات إما أرباح أو خسائر والتي بدورها تكون معبرة على مهارة وحسن إدارة المؤسسة لأعمالها خلال الدورة المالية.

3- قائمة التدفقات النقدية:

إن كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لم يتطرقوا إلى عرض مفصل للتدفقات النقدية الداخلة إلى حسابات المؤسسة وإلى التدفقات النقدية الخارجة من ذمة المؤسسة بشكل مفصل، الأمر الذي استدعى تدخل معايير المحاسبة الدولية التي دعت بشدة إلى ضرورة إصدار قائمة تضم كافة التدفقات النقدية التي تحدث للمؤسسة سواء الداخلة منها أو الخارجة، كما أوصت هذه المعايير أن تكون قائمة التدفقات النقدية من القوائم المالية الأساسية، حيث مرت هذه القائمة بمراحل عديدة قبل أن يتم الاعتماد عليها على شكلها واسمها الحالي، فقد بدأت معايير المحاسبة الدولية تدرس هذه القائمة في بداية الستينات على أنها قائمة موضحة ومكملة للقوائم المالية الأساسية، واستمر الاعتماد على هذه القائمة بهذا الشكل إلى حدود الثمانينات وبالضبط 1984 حيث دعت معايير المحاسبة الدولية لكي تكون هذه القائمة قائمة مالية أساسية والتوقف على دراستها وعرضها على أنها قائمة مالية داعمة للقوائم المالية الأساسية.

1.3- البنود الواجب عرضها في قائمة التدفقات النقدية:

لقد دعت معايير المحاسبة الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي السابع إلى عرض المعلومات المختلفة في قائمة التدفقات النقدية، والتي يمكن اعتبار هذه البنود والمعلومات المعروضة ضمن هذه القائمة بتوصيات المعيار المحاسبي الدولي السابق عبارة عن تصنيفات للتدفقات النقدية، ويمكن ذكرها على النحو التالي:¹

- الأنشطة التشغيلية: يمكن اعتبار الأنشطة التشغيلية بأنها تلك الأنشطة الأساسية التي تقوم بها المؤسسة ولا تتدرج ضمن الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية، وبالتالي يمكن القول بأن الأنشطة التشغيلية هي الأنشطة التي تساهم في تحقيق الأرباح أو الخسائر للمؤسسة.
- الأنشطة الاستثمارية: يمكن اعتبار الأنشطة الاستثمارية بأنها تلك الأنشطة التي تكون التي تكون مرتبطة بشراك أو استبعاد الأصول الثابتة والاستثمارات التي لا تدخل في حكم النقدية.
- الأنشطة التمويلية: الأنشطة التمويلية هي الأنشطة التي ينتج عنها جملة من التغيرات في حجم ومكونات حسابات الأموال الخاصة وكذلك حسابات القروض الخاصة.²

2.3- إعداد قائمة التدفقات المالية:

دعت معايير المحاسبة الدولية لطرق إعداد قائمة التدفقات النقدية بما يسمح بسهولة فهم ودراسة هذه القائمة من قبل مختلف المستخدمين ذوي العلاقة بالمؤسسة سواء داخليين أو خارجيين، ودعت معايير المحاسبة الدولية إلى ذلك من خلال تخصيص المعيار المحاسبي الدولي السابق لكي يسهل على المؤسسة إعداد قائمة التدفقات

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق ذكره، ص 277 (بتصرف).

² - أحمد نور، المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 788 (بتصرف).

النقدية بطريقة صحيحة وصادقة ويمكن التطرق لهذه الطرق التي أوصى بها المعيار المحاسبي الدولي السابع على النحو التالي:

• الطريقة المباشرة:

يتم وفقا للطريق المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية على تحديد كل من الإيرادات النقدية الداخلة لحسابات المؤسسة والمصاريف النقدية الخارجة من ذمة المؤسسة المرتبطة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.¹

• الطريقة غير المباشرة:

وتعتمد هذه الطريقة على صافي الأرباح أو الخسائر التي تحققت حيث تقوم هذه الطريقة بتعديله بأثر العمليات غير نقدية أو بجملة المبالغ المستحقة عن المقبوضات أو المدفوعات النقدية التشغيلية التي تحققت سابقا أو احتمالية تحققها في المستقبل ويدخل ضمنها أيضا عناصر الإيرادات والمصاريف المرتبطة أيضا بالتدفقات الاستثمارية أو التمويلية كذلك.²

4- قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

بدأ الاهتمام بقائمة التغيرات في حقوق الملكية مع تعدد المصادر التي تساهم في تغير الأموال الخاصة التابعة للمؤسسة، الأمر الذي استلزم تخصيص قائمة مالية خاصة لتوضح الأسباب التي ساهمت في تغير في حقوق الملكية وكذلك مصادرها المختلفة، وما يميز هذه القائمة أنها حلقة الوصل بين قائمتين ماليتين رئيسيتين هما

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة، الدار الجامعة، مصر، 2007، ص 282 (بتصرف).

² - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق ذكره، ص 278 (بتصرف).

قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، وتم إصدار قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو ما يطلق عليها أيضا قائمة التغيرات في الأموال الخاصة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية بداية سنة 1997.

وكما تمت الإشارة له سابقا فإن قائمة التغيرات في حقوق الملكية تربط بين قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وبالتالي يتم على مستوى هذه القائمة توضيح التغيرات التي تحدث في صورة تغير الأرباح أو الخسائر خلال الدورة المالية وما ينتج عن هذه التغيرات، لذا فإنه يمكن القول على أن قائمة التغيرات في حقوق الملكية لها أهمية ودور أساسي داخل أي مؤسسة.

1.4 - البنود الواجب عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

لقد دعت معايير المحاسبة الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS8 إلى عرض المعلومات العديدة ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية، ويمكن ذكر هذه المعلومات المعروضة ضمن هذه القائمة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS8 على النحو التالي:¹

- نص المعيار المحاسبي الدولي IAS8 على وجوب إحداث تعديلات من أجل تنفيذ التغيرات في السياسات المحاسبية الممكنة، وهذا في ظل عدم وجود توصيات ضمن هذا المعيار المحاسبي الذي تتطلب خلاف ذلك، ويجب أن يكون في قائمة التغيرات في حقوق الملكية افصاحات تشمل جميع عناصر حقوق الملكية بشكل واضح ومنفصل عن التغيرات المحاسبية ومعالجة جملة الأخطاء، على أن تتم عملية الإفصاح على هذه التعديلات لكل فترة سابقة أو بداية فترة جديدة، وعليه يجب أن تتم عملية تعديل الأخطاء بأثر رجعي لأن الأمر يمكن أن يؤثر على رقم الأرباح المحتجزة بسبب هذه التعديلات مع عدم وجود خلاف هذا.

¹ - طارق عبد العال حماد، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 56 (بتصرف).

- نص المعيار المحاسبي الدولي IAS8 على إلزامية المؤسسة على أن تقوم بعرض مبالغ التوزيعات لحملة الأسهم المختلفين خلال الفترة وكذلك المبلغ المتعلق بكل سهم إما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الملاحق.
- نص المعيار المحاسبي الدولي IAS8 على حالات تعامل المؤسسة مع الملاك، حيث تطرق بشكل مفصل للمساهمات وحتى التوزيعات مع الملاك وكذا حالات التغيرات التي تحصل في ملكية الشركات التابعة .
- نص المعيار المحاسبي الدولي IAS8 على ضرورة إدراج إجمالي الدخل عن الدورة المالية.
- من بين المعلومات الواجب عرضها كذلك ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية تلك المبالغ التي تخص حملة الأسهم في المؤسسة وكذلك حصص الأقلية.
- نص أيضا هذا المعيار على ضرورة عرض التغيرات التي تحصل بين القيمة الدفترية في بداية ونهاية كل دورة مالية.
- تطرق المعيار المحاسبي الدولي IAS8 لكافة التغيرات التي قد تحدث منها تلك المرتبطة بالأرباح أو الخسائر، أو أي بند من بنود الدخل الشامل وغيرها من التغيرات، كما نص على ضرورة الإفصاح عنها ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- تطرق النظام المحاسبي الدولي IAS8 لمختلف معاملات الملاك، حيث يتم إظهار جميع المساهمات والتوزيعات والتغيرات في الحصص ضمن هذه القائمة بشكل واضح ومفصل.

5- الملاحق:

تطرقت معايير المحاسبة الدولية لملاحق القوائم المالية من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS1، الذي تطرق لأهم المعلومات والبيانات التي من الضروري أن تكون مفصلا عنها ضمن هذه الملاحق.

- ويمكن ذكر أهم هذه المعلومات والبيانات التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي IAS1 على النحو التالي:¹
- تحتوي الملاحق على معلومات تخص إعداد وعرض المعلومات المالية، وكذا السياسات المحاسبية المعتمدة من قبل المؤسسة؛
 - تحتوي الملاحق على كافة المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية والتي تكون غير معروضة ضمن القوائم المالية المختلفة؛
 - تقدم الملاحق جملة من المعلومات التي من شأنها تساهم في فهم مختلف القوائم المالية؛
 - تقدم الملاحق جملة من المعلومات والبيانات غير مالية؛
 - كما أن الملاحق تقدم معلومات تخص كيفية إعداد القوائم المالية والأسس المعتمدة في ذلك.
- توفر الملاحق جملة من البيانات والمعلومات اللازمة والضرورية التي تخص القوائم المالية للمؤسسة من أجل الفهم الصحيح لهذه القوائم وفق ما نصت عليها معايير المحاسبة الدولية.

¹– BRUN STEPHA, l'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, Galiano éditeur, paris, France, 2004, p54.

خلاصة الفصل الثاني:

إن وجود فروقات في الأساليب المحاسبية بين الدول سيؤدي بصورة مباشرة لوجود اختلافات في القوائم المالية، ما يشكل عائق كبير أمام دول العالم خاصة بعد تحرر التجارة الدولية وبروز دور الشركات متعددة الجنسيات، لذا كان من الضروري وجود نظام محاسبي يسمح بالحد من هذه الاختلافات وإجراء توافق بين مختلف الأنظمة المحاسبية لكافة دول العالم، وللوصول إلى هذه النتيجة ظهرت هيئات ومنظمات هدفها هو إصدار معايير محاسبية دولية تكون خاصيتها الأساسية القبول الدولي من أجل توحيد في الأساليب المحاسبية المطبقة بين مختلف دول العالم، الأمر الذي سيسمح بإعداد وعرض قوائم مالية صادقة ومفهومة لمختلف مستخدمين هذه القوائم على المستوى الدولي.

وفي هذا السياق قامت الجزائر بإجراء العديد من الإصلاحات في القطاع المحاسبي بغية مواكبة التغيرات الحاصلة في هذا القطاع عالميا، حيث قامت بتبني نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، هذه الخطوة كان لها أثر إيجابي في تغيير قطاع المحاسبة في المؤسسات الجزائرية، حيث أصبحت تقوم بإعداد القوائم المالية الخاصة بها بما يتوافق مع متطلبات ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي (IAS/IFRS)، هدف هذه التغيرات هو السماح لهذه المؤسسات بتقديم معلوماتها المالية بصورة صحيحة، صادقة ومفهومة والتمكن من التكيف مع المعطيات الجديدة في قطاع المحاسبي على المستوى الدولي.

على الرغم من وجود هذا النظام المالي الجديد إلا أن معظم المؤسسات الجزائرية واجهت وتواجه العديد من التحديات المرتبطة بالنظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية، فمنها ما يرتبط بالقوانين والتشريعات ومنها ما يخص ثقافة مؤسسات التي تنشط في الجزائر بمختلف القطاعات، ومنها ما يخص

الإمكانيات المالية وحتى البشرية التي تسمح بتطبيق النظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع معايير وأهداف المحاسبة الدولية.

الفصل الثالث

توصيات معايير المحاسبة الدولية في

ظل الظروف التضخمية لتعديل القوائم

المالية

الفصل الثالث: توصيات معايير المحاسبة الدولية في ظل الظروف التضخمية لتعديل القوائم

المالية

تمهيد:

إن القوائم المالية تمثل مخرجات النظام المحاسبي وتوفر هذه القوائم مجموعة من المعلومات والبيانات عن المؤسسة لمختلف المستخدمين سواء كانوا داخليين أو خارجيين من أجل اتخاذ القرارات المناسبة حيث موقع كل طرف، ونظرا للأهمية الكبيرة التي تلعبها القوائم المالية داخل المؤسسة كان لزاما أن يتم إعدادها وفقا لمبادئ محاسبية معترف بها ومعمول بها، كمبدأ للتكلفة التاريخية ومبدأ الحيطة والحذر وغيرها من المبادئ المحاسبية، وفي ظل وجود التضخم واستمرار المؤسسة في الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية، لتقييم مختلف قوائمها المالية وعرض المعلومات الخاصة بالمؤسسة عن طريقها، هذا من شأنه أن يؤدي إلى عرض هذه المعلومات ضمن مختلف القوائم المالية للمؤسسة بصورة غير صادقة وغير شفافة، الأمر الذي ينعكس على الوضعية الحقيقية التي تعيشها المؤسسة، مما يلحق الضرر بالمؤسسة نفسها وحتى بمختلف المستخدمين.

إن إعداد القوائم المالية في ظل وجود التضخم أثارت العديد من الاهتمامات سواء من المحاسبين المهنيين أو من الأكاديميين، ولاقت اهتمام حتى مختلف الهيئات واللجان، فقد عملت هذه الهيئات على تقديم جملة من المبادئ المحاسبية مع الحرص على أن تكون مبادئ محاسبية دولية وليست محلية، فبعد الإصدار والاتفاق على هذه المبادئ أصبح من الضروري تطويرها وتحديثها في كل مرة، هذا من أجل الوصول إلى معايير محاسبية تكون محترفة ذات قبول دولي وعالمي، ومن بين اهتمامات هذه المعايير المحاسبية تهتم بمصادقية وموضوعية القوائم المالية، فلقد دعت إلى ضرورة توفير بيانات ومعلومات محاسبية صادقة وشفافة، لكن مع

وجود التضخم هذا ما لن يتحقق، لذا خصصت هذه الهيئات جملة من المعايير المحاسبية والاقتراحات والطرق التي من شأنها العمل على معالجة وتقييم عناصر القوائم المالية في ظل وجود التضخم، عن طريق تخصيص جملة من التوصيات والطرق المحاسبية المقبولة دولياً لإعادة تقييم هذه القوائم وعرضها بطريقة صحيحة وصادقة.

المبحث الأول: أثر التضخم على القوائم المالية

يتم إعداد القوائم المالية بغرض تقديم المعلومات المالية لمختلف المستخدمين، ويختلف استخدام المستخدمين لهذه المعلومات مع اختلاف حاجات استخدامها، فالقوائم المالية هي الصورة التي تعبر على الوضع الحقيقي للمؤسسة لذا وجب أن تكون هذه القوائم صادقة وشفافة، وإذا حصل وكان اقتصاد معين يعاني من وجود فجوات تضخمية فهذا من شأنه تظليل المعلومات التي تعرض على القوائم المالية، لذا نجد أن معايير المحاسبة الدولية قد وضعت جملة من التوصيات والاقتراحات بهدف عرض هذه القوائم بصورة صادقة ومعبرة على الواقع الحقيقي في ظل وجود فجوات تضخمية.

المطلب الأول: أثر التضخم على قائمة المركز المالي

يؤثر التضخم على جميع عناصر قائمة المركز المالي، وكما هو معلوم أن هذه القائمة تحتوي على مجموعة من الأصول والخصوم، ومع مرور الزمن يزداد هذا الأثر خاصة إذا لم يؤخذ التضخم بعين الاعتبار، وبالتالي تصبح مختلف العناصر التي تضطر في قائمة المركز المالي لا تعبر عن القيم الحقيقية للأصول، وهذا راجع لعدم قدرة هذه العناصر على التعبير عن القدرة الشرائية للنقود.

ومن خلال ما سبق يمكن معرفة تأثير التضخم على مختلف العناصر الموجودة في قائمة المركز المالي على النحو التالي:

1- الأثر المحاسبي على العناصر النقدية للمركز المالي:

يمكن تعريف العناصر النقدية كما عرفت اللجنة من مجمع المحاسبين والمراجعين بإنجلترا على النحو التالي: العناصر النقدية هي الأصول أو الخصوم أو رأس المال والتي تحدد مسبقا بقيمة ثابتة في النظام الأساسي في صورة وحدة نقدية بعض النظر عن تغيير في القوة الشرائية لهذه الوحدة.¹

يؤدي الاحتفاظ على الأصول النقدية خلال فترات التضخم خسائر في القيمة الشرائية لهذه الأصول، كون أن الوحدات النقدية وبما لها من قوة شرائية في لحظة معينة يمكن ترجمتها إلى سلع وخدمات، أي أن الوحدات النقدية لها القدرة في فترة زمنية محددة على الحصول على سلع و خدمات بمقدار تلك الوحدات، وهذه السلع والخدمات بمرور الوقت سوف تنخفض قيمتها وتصبح هذه القيم مساوية لعدد أقل من الوحدات النقدية نفسها، وهذا راجع أساسا لانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد، كما أنه يمكن أن يتم الحصول على سلع وخدمات أكثر وأقل عدد من الوحدات النقدية، وفي هذه الحالة يرجع ذلك لارتفاع في المستوى العام للأسعار، الذي سيؤدي إلى ارتفاع القوة الشرائية للوحدات النقدية بالإيجاب، كون أنها تمثل التزامات مقاسة بوحدة نقد تقل القوة الشرائية لها عن الوحدة النقدية وقت نشأت هذه الالتزامات، أي في حالة الانخفاض في المستوى العام للأسعار فيترتب

¹ - عمر كامل الحاروني، محاسبة التضخم، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، سبتمبر، العدد الثاني والثالث،

عن الخصوم النقدية خسائر في قوتها الشرائية، كون أن هذه الالتزامات مقاسة بوحدة نقدية تفوق قوتها الشرائية عن وحدة النقد عند تاريخ نشوء هذه الالتزامات.

وعند دراسة العناصر النقدية للأموال والخصوم الظاهرة في قائمة المركز المالي¹ يمكن تحديد الخسائر أو الأرباح الناتجة عن الاحتفاظ بهذه العناصر وهذا بواسطة حساب المركز المالي مع نتيجة الدورة، أو بالفرق بين الخصوم والأصول ففي حالة انخفاض المستوى العام للأسعار، فإذا كانت الأصول أكبر من الخصوم فمعناه أن المركز المالي الصافي للمؤسسة موجب فيؤدي ذلك إلى تحقيق المؤسسة أرباح في القوة الشرائية الخاصة بها، أما في حالة أن الأصول أقل من الخصوم وبالتالي فإن المركز المالي الصافي للمؤسسة سالب فيؤدي ذلك إلى تحقيق المؤسسة خسائر في القوة الشرائية الخاصة بها، والعكس في حالة ارتفاع في المستويات العامة للأسعار.

كما أنه توجد نظرية أخرى خاصة بانخفاض رأس المال إذ نجد أن بعض المؤسسات تلجأ إلى استخدام الأرباح المحققة داخليا عن طريق توسيع نشاطات المؤسسة وبالتالي توسيع المؤسسة أو دمج عدة وحدات ثانوية تحت راية مؤسسة واحدة كبرى وهذا بهدف الحد من انخفاض رأس المال، في حين يوجد العديد من المؤسسات الأخرى التي تقوم بتوزيع الأرباح التي حققتها بصفة دائمة ومستمرة بعد طرح كافة الالتزامات والتي على عاتق المؤسسة

¹ - أحمد شحاتة، محمد بدوي، المحاسبة المالية المتقدمة، الإسكندرية، مصر، دار الجامعة الجديدة، 2002، ص 371 (بتصرف).

كالضرائب والقروض، وهذا ما قد يؤدي إلى إفلاس المؤسسة والذهاب نحو اختفائها وتوقف نشاطها في الأسواق.¹

2- الأثر المحاسبي على العناصر غير النقدية للمركز المالي:

تعتبر العناصر غير نقدية كل العناصر التي لها قيمة سوقية لذا هي أيضا تدخل ضمن العناصر التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار في عملية التعديل والتصحيحات، ويمكن اعتبار العناصر غير النقدية الموجودة في قائمة المركز المالي كل الأصول الأصول الثابتة وعنصر من العناصر الأصول المتداولة وهي المخزون، وللوصول إلى الربح التشغيلي يتم طرح تكلفة البضاعة المباعة من المبيعات بالإضافة إلى خصم اهتلاكات الأصول الثابتة وهذا بغية الوصول إلى الربح الصافي، وهذا راجع لكون أن رأس مال العامل يحدث فيه تغيرات كبيرة وهذا بسبب عدم الأخذ بعين الاعتبار التضخم في تحديد العناصر غير نقدية في الأصول.²

3- الأثر المحاسبي على الموجودات الثابتة:

عند الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في قياس الأصول الثابتة فإن هذه الأخيرة يتم رصدها بتكلفتها التاريخية، فعند حدوث انخفاض في المستويات العامة للأسعار وارتفاع في القدرة الشرائية فإنه يتوقع أن يتم اقتناء أصل معين بنفس مواصفات الأصل القديم الذي حدث واقتنته المؤسسة سابقا، فإن العملية هنا تتطلب تكلفة تكون

¹ - حامد عبد المعطي شعبان، مصادقية المعلومات المحاسبية في ظل التضخم، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد الثامن، العدد 19، كلية التجارة، مصر، 1986، ص 129 (بتصرف).

² - Blodgett timothy B, Harrison David D, measuring the Impact of Inflation on working Capital, Harvard Business review, Vol 61, Issue I, 1983 (Jan/Feb), p 28.

منخفضة مقارنة بالتكلفة التاريخية السابقة وهذا راجع كون أن القوة الشرائية للنقود قد شهدت ارتفاعاً،¹ ويحدث العكس إن حصل ارتفاع في المستوى العام للأسعار وانخفاض في القوة الشرائية فإنه في هذه الحالة سيتوقع أن يتم شراء أصل معين بنفس مواصفات الأصل القديم الذي سبق أن اشترته المؤسسة بل الأمر يحتاج إلى تكلفة تزيد عن التكلفة التاريخية وهذا راجع لانخفاض في القوة الشرائية للنقود وبالتالي ظهور الموجودات الثابتة بأقل من تكلفتها الاستبدالية.

أما بالنسبة لأقساط الإهلاك السنوية المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية تعكس قيمة الإهلاك من الأصول الثابتة خلال سنة واحدة ليست مقتصرة على الإهلاك فقط فعندما تقوم المؤسسة من التخفيض من قيمة الإهلاك هذا سيؤدي إلى خطر في المستقبل لأن الأصول التي تستخدمها المؤسسة خلال فترة نشاطها لسنوات عديدة وخلال هذه السنوات بصفة حتمية ستحدث تغيرات كبيرة في الأسعار، لأن المبالغة في قيمة الأرباح في أوقات ارتفاع في المستوى العام للأسعار أمر يحدث عن مقابلة تكاليف تاريخية من الإيرادات الجارية وعندما تتغير أسعار الأصول فإن الأرباح حسب قائمة المركز المالي الذي تظهر بالتكلفة التاريخية سيؤدي إلى فشله في تكوين المبالغ اللازمة لتمويل الأصول الثابتة أي الفشل في تكوين اهتلاكات لازمة للأصول الثابتة.²

وعند الكلام عن الإهلاك الخاص بالموجودات الثابتة يمكن القول إن المؤسسة في قيامها واستمرارها بالنشاط خلال فترة من الوقت فإن الموجودات الثابتة الموجودة في المؤسسة تهتك، بالتالي يكون قرار تخصيص اهتلاكات شيئاً إلزامياً وضرورياً لأن هذا القرار من شأنه تحديد الأرباح التشغيلية، وهناك من يربط ضرورة

¹ - مختار إسماعيل علي، الإطار العلمي للمحاسبة عن التضخم وأثره على إعداد القوائم المالية، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 1989، ص 10 (بتصرف).

² - عبد الله سوزان، كيفية اختيار سياسة الاستهلاك وأثرها على القوائم المالية في شركات المساهمة في السودان، رسالة ماجستير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2002، ص 37 (بتصرف).

تخصيص الاهتلاكات للموجودات الثابتة للمؤسسة ناتج عن نقص الكفاءة في استخدام هذه الموجودات كمعدات نقل ومعدات الإنتاج وغيرها.

4- الأثر المحاسبي على المخزون السلعي:

يتميز المخزون بالتجدد والحركة المستمرة والمتواصلة هذه الحركية المستمرة لا تسمح باتساع الفارق بين التكلفة التاريخية والقيمة الحالية للمخزون وهذا في ظل أن المستويات العامة للأسعار مستقرة هي الأخرى وإذا حدث لها ارتفاع فإن هذا الارتفاع يكون ارتفاعا عاديا، وفي حالة حدوث قفزات سريعة في المستويات العامة للأسعار فإن الفارق بين التكلفة التاريخية والقيمة الحالية للمخزون سيكون كبير على عكس الحالة الأولى، وعليه من غير الطبيعي الاعتماد على التكلفة التاريخية كأساس لتقييم المخزون، وهذا بسبب عدم تعديل إجمالي القيمة النقدية للمخزون حيث يمكن أن يؤدي ذلك إلى انخفاض في قيمة المخزون المادية وبالتالي حدوث خسائر مادية ناجمة عن هذا الانخفاض، وفي حالة انخفاض في قيمة الوحدة النقدية فإن المخزون يظهر في قائمة المركز المالي بقيمة منخفضة، لذا يلزم تخصيص مخصصات من أجل الانخفاض في قيمة المخزون في حالة كانت قيمة الجرد أقل من التكلفة التاريخية له.¹

5- الأثر المحاسبي على حقوق الملكية:

تمثل حقوق الملكية التي تظهر في قائمة المركز المالي كل التزامات التي تقع على عاتق المؤسسة وهذه الالتزامات لصالح ذوي حقوق الملكية وكمثال عنها حسابات رأس المال، والاحتياطات والنتائج، المحققة من طرف المؤسسة وغيرها من الحسابات، فحقوق الملكية كغيرها من الحسابات التي تظهر في قائمة المركز المالي

¹ - سعود جابر العامري، محاسبة التضخم، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 91 (بتصرف).

هي الأخرى تتأثر بالتضخم، فعند انخفاض قيمة الوحدات النقدية وما ينتج عنها من انخفاض قوتها الشرائية فإن حسابات حقوق الملكية تظهر بقيمة لا تعبر عن القيمة الحقيقية لها، وبالتالي هذه القيمة التاريخية التي سجلت في قائمة المركز المالي لا تعبر عن حقوق المساهمين والشركاء في المؤسسة بصورة صادقة، كونها تظهر الدفاتر المحاسبية بقيمتها التاريخية التي أصلاً تكون بعيدة كل البعد عن القيمة الحقيقية لهذه الحسابات.

المطلب الثاني: أثر التضخم على قائمة الدخل

للتضخم مجموعة من الآثار التي تنعكس على مختلف القوائم المالية، وقائمة الدخل هي الأخرى تتأثر بالتضخم، فعندما يتم تجاهل التغير في المستويات العامة للأسعار يؤدي ذلك إلى تأثيرات في عناصر قائمة الدخل، وبالتالي عند عرض هذه القائمة تكون المعلومات بعيدة عن الواقع الحقيقي الذي تمثله المؤسسة.

1- الأثر المحاسبي على معدل الاستثمار:

إن إعداد قائمة الدخل من دون الأخذ بعين الاعتبار التضخم يؤدي بصفة مباشرة وبصفة حتمية إلى ظهور معدلات استثمار غير صحيحة لا يمكن الاعتماد عليها في عملية التخطيط والتوقع للمستقبل، وبالتالي التأثير سلباً على الأهداف الإستراتيجية المستقبلية للمؤسسة، وهذا راجع بالأساس لكون الأرباح التي يمكن للمؤسسة أن تحققها والتي تظهر في قائمة الدخل بالتحديد يتم إظهارها وعرضها بصورة لا تعبر عن الأرباح المحققة فعلياً، كما أن قيمة الأصول والخصوم تظهر بقيم تكون هي أيضاً بعيدة عن الصورة الحقيقية التي تكون المؤسسة تمثلها، وبالتالي فإن قيمة رأس المال يظهر بقيمة غير حقيقية،¹ فعند عدم الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في مستويات الأسعار فإن هذا يؤدي إلى عدم صحة معدلات الاستثمار والأهداف الإستراتيجية التي تضعها

¹ - خيرت ضيف، مذكرات في تطور الفكر المحاسبي، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1978، ص 234 (بتصرف).

المؤسسة وهذا يرجع لعدم قدرة قائمة الدخل على عرض وإظهار الأرباح بصورة صادقة ومعبرة عن الواقع، وكما أن قيم الأصول ورأس المال هي الأخرى يتم عرضها في قائمة المركز المالي لا تكون معروضة بمعلومات صادقة، الأمر الذي سينعكس على معدلات الاستثمار وبالتالي المساس بالأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

لمعرفة مدى تأثير التغيرات في المستوى العام للأسعار على معدل الاستثمار، تم إجراء دراسة على مجموعة من المؤسسات وتم تعديل البنود إلى التكلفة التاريخية المعدلة وعدم الاعتماد على التكلفة التاريخية في التسجيل المحاسبي، فأظهرت نتائج هذه الدراسة أن في جميع المؤسسات قيد الدراسة أن معدل العائد على حقوق الملكية عرض بقيم منخفضة وأقل مقارنة بالأرقام التي كانت تسجل عند عرض القوائم المالية بالاعتماد على التكلفة التاريخية.¹

وعند الحديث عن الأسواق المالية فإن النتيجة والتأثير على البنود والعناصر المعرضة في قائمة الدخل الخاصة بعدم سلامة معدلات الاستثمار عند عدم الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في مستويات الأسعار هي تقريبا نفس النتائج والملاحظات.

فعند عدم قيام المستثمرين في الأسهم المالية في استبعاد التضخم فإنهم سيفشلون في التنبؤ بنمو عائد الأرباح المستقبلية للسهم،² وعند عدم التنبؤ بالعوائد الصحيحة والمضبوطة للأسهم المالية بصورة مباشرة يؤدي هذا الفشل في كيفية ووقت ومعدلات الاستثمار المناسبة للمؤسسة.

¹ - Rosenfield Paul, for inflation A Field Tests, journal of Accounting, Vol 127, Issue 6, Electronic Version, 1969, p46.

² - Chordia Taum, Sivakumar Lakshmanan, Inflation illusion and post – Earnings – Announcement drift, journal of accounting research, Vol 43, Issue 4, 2005, p 521.

إن التأثير على العائد من رأس المال المستثمر من جهة، ومن جهة أخرى على معدل الاستثمار المتوقعة، وهذا بسبب عدم الأخذ بعين الاعتبار يؤدي إلى إظهار أداء الاستثمارات التي قامت بها المؤسسة سابقاً بصورة أفضل من أداء الاستثمارات الحديثة، وهذا بسبب عرض العائد على رأس المال بصورة غير صادقة بعيدة كل البعد عن الحقيقة، ومن شأن هذا الإجراء أن يساهم في اتخاذ قرارات غير سليمة من جانب المستثمرين سواء الحاليين أو حتى المحتملين،¹ وبالتالي عدم تحقيق المؤسسة للأهداف المخططة المسطرة من قبل الإدارة وقد تتجم عن هذه الأخطاء نتائج يمكن أن تصل حتى إلى الإفلاس والتصفية خاصة إذا كانت المؤسسات ناشئة وفتية.

إن عدم الأخذ بعين الاعتبار التغيرات المستمرة في المستويات العامة للأسعار من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في تحديد العائد على رأس المال المستثمر بشكل غير صادق وبالتالي عدم القدرة على تحديد الأرباح الحقيقية التي تمكنت المؤسسة من تحقيقها،² ولتبسيط الفكرة أكثر، يتم عرض العائد على رأس المال المستثمر والأرباح بصورة غير صادقة - كما تمت الإشارة له سابقاً - لأنه عند عملية الحساب فإن المعادلة عبارة عن نسبة، حيث يتم المغالاة في البسط المتمثل في الربح الصافي، ويقابله التقليل في المقام الذي هو عبارة عن الأصول بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية، وبالتالي استحالة الوصول إلى نتيجة صحيحة وصادقة تكون معبرة عن الواقع الحقيقي الذي تنشط فيه المؤسسة.

¹ - أحمد شحاتة، خيرت ضيف، تطور الفكر المحاسبي، دار النهضة العربية بيروت، لبنان، 1995، ص 272 (بتصرف).

² - أحمد شحاتة، خيرت ضيف، المرجع سبق ذكره، 272 (بتصرف).

2- الأثر المحاسبي على أسعار البيع:

إن استعمال مبدأ أو طريقة التكلفة التاريخية (عن الاعتماد في تحديد القيمة الحقيقية) يحتوي إجراءات غير ملائمة في التكلفة المخصصة للإنتاج التي تعكس مستويات الإيرادات في الفترة السابقة بأسعار سابقة وتكون ممثلة في الحقيقة للأسعار الجارية الأمر الذي سينعكس على سعر البيع حيث يتم تحديده ليمثل التضحية الاقتصادية الحقيقية التي تقدمها المؤسسة،¹ وبالتالي عند الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية فإن هذا الإجراء من شأنه الانعكاس على تحديد القيمة الحقيقية لسعر البيع الذي بواسطته تتمكن المؤسسات خاصة تلك التي تهدف إلى تعظيم الأرباح إلى أقصى قدر ممكن. وإذا كان سعر البيع بهذه الأهمية داخل المؤسسة فقد وجب تحديده بطريقة صحيحة وصادقة لكي تتمكن المؤسسة من خلاله من تغطية التكاليف المختلفة وأيضاً تمكنها من تحقيق الأرباح، وبواسطة هذه الأخيرة تستطيع وضع خطط وأهداف إستراتيجية مستقبلية لذا كان لزاماً على المؤسسة أن تعتمد على طرق محاسبية تستطيع من خلالها تحقيق الأرباح الحقيقية وصادقة لنشاطها.

3- الأثر المحاسبي على سداد ضرائب على أرباح صورية:

إن اعداد الأرباح التي حققتها المؤسسة في ظل الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية من شأنه أن يؤدي إلى تحديد وعاء ضريبي بشكل جزئي على رأس مال المؤسسة الأمر الذي ينعكس بالسلب على أداء المؤسسة لأن هذا الإخضاع يعرض رأس المال إلى التخفيض مما قد يؤدي إلى وضع المؤسسة في وضعية خطيرة،² إن عدم الأخذ بعين الاعتبار التغيرات المستمرة في الأسعار من شأنه فرض الضريبة على رأس المال وبالتالي المساس

¹ - Hughes Lui, Zhang Ming sham, Inflation foreign Exchange and parsimonious Equity Valuation, University of California, los Angeles, 2005, p 33.

² - أحمد شحاتة، خيرت ضيف، المرجع سبق ذكره، ص 271 (بتصرف).

به وإخضاعه للتخفيض وكما هو معلوم إذا تم تخفيض رأس المال خاصة إذا حصل ذلك عدة مرات فمن شأن ذلك تعرض المؤسسة إلى الخطر وإمكانية إفلاسها وتصفيتها مستقبلاً، خاصة إذا كانت العملية متكررة ومستمرة.

4- الأثر المحاسبي على أرباح المؤسسة:

عند تسجيل ارتفاع في المستويات العامة للأسعار ومع الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية فإن هذه العملية من شأنها أن تعرض أرباح صورية وليست حقيقية في القوائم المالية والحديث هنا على قائمة الدخل بالتحديد، حيث بالاعتماد على هذا المبدأ فإن الأرباح التي يتم عرضها في قائمة الدخل تكون معبر عنها بوحدة النقد السائدة خلال العام، في حين أن المصروفات التي تظهر ضمن القائمة تكون معبر عنها بوحدة نقدية غير متماثلة، فهي عبارة عن خليط من الوحدات النقدية لفترات سابقة والحالية السائدة خلال العام، أما بالنسبة لتلك المشاريع التي تعتمد في تكوين أرباحها عن طريق السلع والخدمات فهي الأخرى داخلة في إلزامية عملية التعديل والتصحيح، ويستخدم في هذا الغرض الأرقام القياسية سواء الأرقام القياسية العامة أو الخاصة لتعديل كل مفردة من المصروفات والإيرادات الخاصة بالمؤسسة، وهذا بهدف القياس الصحيح لصافي الأرباح الحقيقية وليست الأرباح الصورية.¹

عند دراسة الأرباح الحقيقية لابد من معرفة معناها الحقيقي، فالأرباح الحقيقية يقصد بها الابتعاد عن استخدام وحدات نقدية ذات قيم متغيرة، ويستلزم في عملية تحديد الأرباح أن تكون هذه الأخيرة مبنية على مجموعة من السلع والخدمات التي يتم تقديمها من قبل المؤسسة، فعند الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية فهذا الإجراء من

¹ - خيرت ضيف، المرجع سبق ذكره، ص 231 (بتصرف).

شأنه عرض الأرباح في قائمة الدخل بالاعتماد على نتائج مقارنة الإيرادات والمصاريف التي تظهر بوحدات نقدية غير متماثلة.

إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية من شأنه أن يساهم في الحصول على فروقات عديدة وواضحة في الإيرادات وهذا عند مقارنة القوائم المالية التي يتم عرضها بالاعتماد على هذا المعيار وتلك القوائم التي يتم تعديلها وتصحيحها بالاعتماد على الأرقام القياسية العامة أو الخاصة.¹

كما يمكن القول إنه في ظل الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية فإن الأرباح التي يتم عرضها في قائمة الدخل تكون أرباح مبالغ فيها، وهذا راجع أساساً لكون أن الأرباح الحقيقية والصادقة التي حققتها المؤسسة لا يمكن تحديدها وعرضها ضمن القوائم المالية (لتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة) التي يتم إعدادها وفقاً لهذا المبدأ وهذا بسبب الفجوات التضخمية.²

إن الحديث عن الأرباح الحقيقية لابد من ربطها مباشرة بالأهمية الكبيرة لها داخل المؤسسة، فالاعتماد عليها يتم اتخاذ وتحديد كل الخطط والأهداف الإستراتيجية سواء قصيرة المدى أو تلك الأهداف والخطط بعيدة المدى، وبالتالي ربط المؤسسة واستمراريتها وعدم تعرضها لفرضية الإفلاس والتصفية بالأرباح والإيرادات التي تحققها، لذا كان من الضروري أن يتم عرض هذه الأرباح في القوائم المالية بصورة صادقة ومعبرة عن الواقع والوضعية

¹ - Staub us George, The Effects of price – level restatements on Earnings, Accounting Review, Vol 51, Issue 3, 1976, p 586.

²– Colthurst Winter, Accounting for Inflation in Capital Investment: Accounting and business Research, Vol 16, Issue 65, 1986, p 41.

الحقيقية للمؤسسة ويكون هذا بالأخذ بعين الاعتبار التضخم، وهذا لتزويد مختلف المستخدمين للقوائم المالية بالمعلومات والبيانات الحقيقية الصادقة.

يتم قياس الإيرادات التي حققتها المؤسسة والمصاريف التي أخرجتها المؤسسة بهدف تحقيق هذه الإيرادات، هذه المصاريف تكون معبر عنها بوحدات نقدية غير متماثلة من حيث القوة الشرائية لها، حيث تكون خليط بين الوحدات النقدية السائدة وتلك الوحدات خلال الفترات السابقة، وعند مقابلة الإيرادات مع هذه المصاريف للحصول على الأرباح الصافية نجد أن هذه الأخيرة معروضة في قائمة الدخل بمعلومات لا دلالة ولامعنى لها،¹ فهي تعبر عن الأرباح الحقيقية التي تمكنت المؤسسة من تحقيقها، وبالتالي عرض هذه الأرباح سيكون بصفة صورية وليست حقيقية صادقة.

عند عرض الأرباح في القوائم المالية بصورة صورية وليس بصورة حقيقية هذا من شأنه أن يساهم في مجموعة من المشاكل التي من شأنها التأثير بالسلب على أنشطة المؤسسة، وهي صعوبة تحديد الدخل المكتسب والمحقق فعلياً، وكذلك صعوبة توزيع تلك الأرباح على مختلف المستخدمين من أصحاب الأرباح الصورية على مختلف المستخدمين من أصحاب الأسهم والمالكين ومصلحة الضرائب وغيرهم من المستخدمين.²

بما أن الأرباح التي ستوزع على أصحابها المختلفين سواء داخليين كالمالكين أو الخارجيين كالدولة متمثلة في مصلحة الضرائب، وهذه الأرباح كما تمت الإشارة له سابقاً أنها غير حقيقية وهي أرباح معروضة بصورة صورية

¹ - أحمد شحاتة، خيرت ضيف، المرجع سبق ذكره، ص 263 (بتصرف).

² - Kozol Erich, price changes, money Value and profit distribution within the frame work of financial accounting, international journal of accounting, Vol 2, Issue 01, 1966, p 01.

وغير صادقة، هذا حتما سيؤدي إلى المساس برأس المال المؤسسة وبالتخفيض لا بالزيادة وهذا ما قد يؤدي إلى فرضية الإفلاس أو التصفية في المستقبل والتالي زوال المؤسسة.

عند دراسة بعض المشروعات والمؤسسات الفرعية التي سواء تكون تابعة للشركة الأم التي تنشط خارج الإقليم المحلي، أو تلك المؤسسات المختصة بالتصدير والاستيراد، يتم إظهار وحساب نتيجة عملياتهم وأنشطتهم المختلفة بالعملة المحلية وهذا بتوصيات معايير المحاسبة الدولية، وتظهر هذه الأرباح مع الأخذ بعين الاعتبار سعر الصرف الذي يتغير هو الآخر ولا يكون سعر ثابت، وعند الأخذ بعين الاعتبار التفاوت في أسعار الصرف يتم عرض مختلف القوائم مالية بما فيها قائمة الدخل للشركة الأم أو للفروع التابعة لها بوحدة نقدية متماثلة، وهذا الإجراء لا يتم الاعتماد عليه بصفة كبيرة عند إعداد وتعديل القوائم المالية المختلفة حتى يتم عرضها بوحدة نقدية متماثلة وذات مقروئية ومصداقية، وهذا الاختلاف الذي لا نجد له تفسيرات علمية محاسبية.

5- الأثر المحاسبي على عملية التوقع والتجانس والمقارنة:

إن استخدام المحاسب في عملية القياس المحاسبي لوحدة نقدية لا يمكن اعتبارها وحدة قياس ثابتة، وهذا لكون أن القيم التي تظهر في قائمة الدخل في ظل الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية لا يمكن أن تظهر مجمل التكاليف وهذا راجع لعدم قدرتها على تجميعها رياضيا بطريقة ذات دلالة ومصداقية، وبالتالي لا يمكن أن تحدد إجمالي التكاليف التي تم إخراجها من ذمة المؤسسة، وإذا كانت عملية القياس المحاسبي قد تم إعدادها بالاعتماد على وحدة نقدية ثابتة لا يمكن إجراء المقارنة بين القوة الشرائية للوحدات النقدية وبالتالي لا يمكن إثبات الإيرادات والمصاريف التي أخرجت فعليا، هذا بالنسبة للفترة الحالية أما للفترة المقبلة فلا يمكن خلالها التوقع بإجمالي

الإيرادات والتكاليف المتوقع إخراجها من ذمة المؤسسة،¹ كما يمكن أن تساهم عدم تجانس المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في مختلف القوائم المالية وهذا راجع لكون هذه المعلومات حدثت عبر فترات زمنية مختلفة فهي خليط بين الفترة الحالية السائدة والفترات السابقة، وإذا كانت المعلومات المحاسبية غير متجانسة معروضة ضمن القوائم المالية وبالتالي فإن هذه المعلومات هي غير قابلة للمقارنة، الأمر الذي ينتج عنه نتائج غير صادقة تكون غير معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، مما يؤدي كذلك إلى صعوبة تحديد النتيجة الحقيقية التي حققتها المؤسسة، وكذلك صعوبة في التوقع بالنتائج للسنوات اللاحقة.

ولعل من بين أهداف المؤسسة هي حساب وتحديد نتيجة صادقة ومن خلالها التمكن من إجراء عملية المقارنة، يجب أن تكون قيم المتغيرات الموضوعة في الدراسة مقاسة بنفس الوحدات، كما يجب أن يتم إعداد هذه المتغيرات المختلفة بنفس الطريقة في الفترات الزمنية المتتالية من أجل عدم تغيير في طبيعتها وصفاتها،² وهذا يكون بهدف التعرف على التغيرات التي تحدث على مختلف البيانات والمعلومات من أجل إمكانية التوقع بها في الفترة المقبلة، وحتى تصبح القوائم المالية صادقة وقابلة للمقارنة ونستطيع من خلالها التوقع للفترات المقبلة، يجب أن يتم تعديل وتصحيح هذه القوائم وهذا باستخدام جملة من التوصيات التي تصدر من معايير المحاسبة الدولية عن طريق استخدام جملة من النماذج والطرق المحاسبية الكفيلة بذلك.³

تعد مشكلة عدم التجانس في البيانات والمعلومات المحاسبية المعروضة على مستوى القوائم المالية وهذا راجع أساسا لكون أن هذه البيانات والمعلومات ليست وليدة الفترة السائدة الحالية بل هي خليط بين مختلف الفترات

¹ - إسماعيل علي، مرجع سبق ذكره، ص 04 (بتصرف).

² - عبد العزيز هيك، مبادئ في الإحصاء التطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1985، ص 223 (بتصرف).

³ - إسماعيل علي، المرجع السابق ذكره، ص 05 (بتصرف).

سواء السابقة أو الحالية، وإذا حدث وعرضت هذه المعلومات في القوائم المالية، فهذا من شأنه أن يساهم في عدم إمكانية المقارنة الصحيحة، الأمر الذي ينتج عنه عرض نتيجة نشاط المؤسسة وهي في الحقيقة ستكون نتائج غير صادقة وغير معبرة عن الوضعية الحقيقية لها، وكما هو معلوم أن مختلف المستخدمين يعتمدون على النتيجة لبناء وإعداد مختلف الأهداف والخطط سواء على المدى القريب أم البعيد، الأمر الذي سيؤدي إلى خطط وتوقعات خائطة من شأنها التأثير سلباً على المؤسسة، وإذا كانت هذه النتيجة غير صادقة وبالتالي سينتج عنها صعوبة في التوقع الصحيح بالنتائج للفترات القادمة، وإذا حصل واستمرت مثل هذه الأخطاء فهذا من شأنه أن يؤدي إلى إمكانية المساس برأس المال وبالتالي إمكانية حدوث فرضية الإفلاس والذوال للمؤسسة، لذا من الضروري إجراء عملياً التصحيح والتعديل للقوائم المالية عن طريق الاعتماد على مختلف توصيات معايير المحاسبة الدولية التي وضحت كيفية التعامل والإعداد للقوائم المالية في فترات التضخم.

المطلب الثالث: المعيار المحاسبي الدولي التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع رقم (29)

قبل التطرق لموضوع أثر التضخم على مختلف القوائم المالية، لابد من الإشارة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (29) الخاص بالتقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، كون أن هذا المعيار يطالب بتعديل القوائم المالية خاصة مع وجود فجوات تضخمية في الاقتصاديات.

1- الإطار النظري للمعيار المحاسبي الدولي رقم (29):

عند دراسة المعيار المحاسبي الدولي رقم (29) نجد أن هذا المعيار لم يتطرق إلى تعريف التضخم، ولكنه يقوم بتحديد الخصائص العامة للاقتصاد ذات التضخم المرتفع، ويمكن الحديث على هذه الخصائص الذي تكلم وحددها المعيار المحاسبي الدولي رقم (29) على النحو التالي:¹

- عندما يفضل معظم الناس حفظ الثروة في أصول غير نقدية أو بعملة أجنبية مستقرة نسبياً وفي حالة توفر مبالغ بالعملة المحلية يتم بصفة مباشرة تحويله إلى عملة أجنبية مستقرة، وذلك من أجل المحافظة على القدرة الشرائية للفرد.

- عندما يتم الاعتماد على تسعير السلع والخدمات على أساس عملات أجنبية بدلاً من العملات المحلية.

- عندما تكون الأسعار والأجور وأسعار الفائدة مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالرقم القياسي للأسعار.

- عندما تصل معدلات التضخم المتراكمة خلال فترة تقدر بثلاث سنوات إلى نسبة 100% أو أكثر.

- عندما يتم تسعير المبيعات والمشتريات الآجلة حتى لو كانت فترة الائتمان قصيرة بمبالغ تتضمن التعويض عن الخسارة المستقبلية المتوقعة للثوة الشرائية للعملة المحلية.

¹ - جمعة حميدات، محمد أبوا نصار، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007 ص

- كما تم الإشارة له سالفا فإن هذا المعيار رقم (29) لم يقدم تعريفا واضحا للتضخم بل حدد مجموعة من العناصر والإشارات التي إذا توفرت في اقتصاد ما فإنه بالضرورة على هذا الاقتصاد أنه يحتوي على فجوات ومعدلات تضخمية.

2- نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (29):

لايمكن التكلم عن نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (29) دون ربطه بكيفية تطبيق هذا المعيار، فالمعيار المحاسبي رقم (29) يتم تطبيقه على القوائم المالية الأساسية والرئيسية، بما في ذلك القوائم المالية الموحدة لأي مؤسسة تقدم قوائمها بعملة اقتصاد ذو تضخم مرتفع جدا، كما أن هذا المعيار حدد مجموعة من الإجراءات الخاصة بتعديل المعلومات الموجودة على مستوى القوائم المالية في مستويات تضخم مرتفع.

3- هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم (29):

يهدف المعيار المحاسبي رقم (29) إلى توضيح كيفية إعادة عرض القوائم المالية ومختلف التقارير المالية التي تعبر عن الأحداث الاقتصادية للمنشأة تعمل في ظل اقتصاد يعاني من ارتفاع مفرط في معدل التضخم، وبالتالي تمكين مختلف المستخدمين سواء الداخليين أو الخارجيين من الحصول على صورة حقيقية وصادقة تكون معبرة حقيقيا على الوضعية الخاصة بالشركات في ظل اقتصاديات تضخم.¹

¹ - جمعة حميدات، محمد أبوا نصار، الرجوع السابق ذكره، ص 486 (بتصرف).

المبحث الثاني: التكلفة التاريخية المعدلة لتعديل القوائم المالية في ظل وجود التضخم

تبنى المحاسبة على مجموعة من المبادئ والقواعد تم الاتفاق عليها أكاديميا وكذلك عمليا ناتجة عن الواقع الحقيقي القائم على مهنة المحاسبة، ومن أهم هذه المبادئ يوجد مبدأ التكلفة التاريخية الذي يعتبر أحد المبادئ الذي مازالت معظم النظريات المحاسبية تعترف به كأساس للقياس المحاسبي وأهم قاعدة لهذا المبدأ هي ثبات وحدة النقد، وهذا ما أثار انتقادات العديد من المهتمين بالمحاسبة ومن أبرزهم معايير المحاسبة الدولية، كون أن هذه القاعدة تصبح غير صحيحة في ظل الارتفاعات في المستويات العامة للأسعار، بسبب ما يترتب عنها من تغير في قيمة وحدة النقد بسبب هذه التغيرات في الأسعار، ويصبح التأثير أكبر خاصة عند وجود فجوات تضخمية هذا من شأنه التأثير سلبيا على المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها على مستوى مخلف القوائم المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، وبالتالي تصبح القوائم المالية المعروضة غير صادقة وغير صحيحة، لذا وجدت اقتراحات وتوصيات لمعايير المحاسبة الدولية تعالج هذه الأخطاء وتطالب بتعديلات للقوائم المالية وسيتم في هذا المبحث التطرق لهذه التوصيات.

المطلب الأول: تقييم مبدأ التكلفة التاريخية

قبل الشروع في عملية تقييم مبدأ التكلفة التاريخية، من إيجابيات وسلبيات لهذا المبدأ، من الضروري التطرق كمرحلة أولى لتعريف هذا المبدأ.

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين التكلفة التاريخية على أنها المبالغ المقاسة أو الأسهم أو الخدمات التي تم إنجازها أو حتى تلك الالتزامات التي قدمت مقابل الحصول على سلع وخدمات.¹

يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على أن مكونات الأصول يتم معالجتها محاسبيا في القوائم المالية بتكلفتها فقط وهذا عند تاريخ الاقتناء، ويتم حساب إجمالي تكاليف الشراء مضاف إليها مصاريف أخرى مرتبطة بعملية الشراء، وبعبارة أخرى يمكن القول أن مبدأ التكلفة التاريخية هي تلك التكاليف التي تخرجها المؤسسة من ذمتها المالية بهدف الحصول على أصل معين فإن قيمة هذا الأصل يعبر عنها بهذه التكلفة وهذا عند تاريخ الشراء كون أن المبدأ يقوم على فرضية ثبات وحدة النقد، الأمر الذي لا يمكن تحقيقه في ظل وجود تضخم بسبب تغير في الوحدات النقدية وبعبارة أخرى تصبح التكلفة غير مطابقة للسعر الحقيقي الحالي في السوق.

كما يمكن القول بأنه في ظل الاعتماد في القياس المحاسبي على مبدأ التكلفة التاريخية، فإن كل أصول وخصوم المؤسسة التي تظهر في قائمة المركز المالي وكذلك كل التكاليف والإيرادات التي يتم الإفصاح عنها ضمن قائمة الدخل، فإنه يتم قياسها بالتكلفة التي تم إخراجها عند تاريخ الشراء، على وجود شرط أساسي وهو شرط ثبات وحدة النقد عند عملية القياس المحاسبي أو التغيير القليل الذي يمكن القياس المحاسبي أو التغيير القليل الذي يمكن أن يتجاهل محاسبيا كونه تغير طفيف لا يؤثر في عملية القياس، لكن هذه الفرضية لا يمكن تحقيقها دائما وهذا راجع للتغيرات التي قد تحدث في المستويات العامة للأسعار التي ينتج عنها بصفة حتمية تغير في

¹ - فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية،

مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، ص.20

قيمة وحدة النقد، وبالتالي تصبح قاعدة ثبات وحدة النقد التي تقوم عليها التكلفة التاريخية غير صالحة في هذه التغيرات مما يؤدي إلى عدم مصداقية القوائم المالية.

2- تقييم مبدأ التكلفة التاريخية:

سيتم في هذا الجزء التطرق لتقييم مبدأ التكلفة التاريخية من خلال مبررات وإيجابيات تطبيق هذا المبدأ وكذلك انتقادات وسلبيات الاعتماد في عملية القياس على هذا المبدأ.

1.2- مبررات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية:

بالرغم من الانتقادات الكثيرة التي وجهت لمبدأ التكلفة التاريخية إلا أن الكثير من المهتمين بمجال المحاسبة يعتبرون هذا المبدأ أفضل طريقة يمكن الاعتماد عليها لتقييم وقياس العناصر المختلفة الموجودة في قائمة المركز المالي من خلال الأصول والخصوم، وكذلك عناصر الموجودة في قائمة الدخل من خلال المصاريف والإيرادات المختلفة التي تخرجها وتحصل عليها المؤسسة من خلال أنشطتها المختلفة، ويعتقد أصحاب المدافعين على هذا المبدأ أنه عند الاعتماد عليه في عملية القياس والتقييم سنصل إلى عرض قوائم مالية صادقة، ويمكن ذكر بعض من أهم مبررات الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية على النحو التالي:

- مبدأ القياس المحاسبي لمختلف العناصر المحاسبية يقوم على وحدة النقد الثابتة، الأمر الذي يؤدي بصفة حتمية إلى تجاهل أي تغير قد ينتج في قيم الأصول والخصوم بسبب الفجوات التضخمية.

- يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على فرضية استمرارية المؤسسة في مختلف أنشطتها.

- تقوم التكلفة التاريخية على فرضية أن لا داعي لاستخدام القيم الجارية إلا في حالة تصفية المؤسسة.

- يقوم مبدأ التكلفة التاريخية من أجل تحديد قيمة الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليفها ولا تقوم على أساس مقارنة الأصول الصافية أول وآخر الفترة المالية.¹
- إن تحقق الإيرادات يكون بشرط عدم الاعتراف بأن تغيرات في قيمة الأصول والخصوم إلا إذا تحققت فعلياً.
- عند الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية يتم تجاهل ارتفاع قيم الأصول في السوق وهذا لأن قيم هذه الأصول سيتم عرضها في القوائم المالية بقيمة منخفضة، وهذا راجع للاعتماد على مبدأ محاسبي هو الحيطة والحذر.
- أهم مبدأ قائم في التكلفة التاريخية هو إثبات ينص على أن الأصول والخصوم التي يتم عرضها ضمن القوائم المالية فهي بالأساس تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى، وهذا بغض النظر على أي تغيرات في المستويات العامة للأسعار.²
- التكلفة التاريخية لا تقيس التغير في القيمة الحالية لأنها يمكن اعتبارها محاسبة تكاليف فعلية، تركز على تلك الأرباح التي تحققت فعلياً ولا تركز على الدخل الناتج عن التغيرات في قيم الأصول.
- يرى المدافعين على مبدأ التكلفة التاريخية أنه النموذج الرئيسي في الحياة العملية في مهنة المحاسبة كونه كان ولا يزال معتمد وأثبت فعاليته منذ سنين عديدة لدى مختلف مستخدمي القوائم المالية.
- لقد تم الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي منذ القدم وهذا بفضل الموثوقية التي تتصف بها، الأمر الذي ينعكس على مخرجات القوائم المالية.

¹ - يوسف جربوع، النظرية المحاسبية، من دون دار نشر، غزة، فلسطين، 2001، ص 02.

² - عباس الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، طبعة 01، 1990، ص 314.

(بتصرف)

تتوافق التكلفة التاريخية مع الكثير من المبادئ المحاسبية التي يتم الاعتماد عليها في إعداد مختلف القوائم المالية وعرضها لمختلف المستخدمين.

2.2- عيوب تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية:

بالرغم من كون أن مبدأ التكلفة التاريخية هو الأكثر استعمالاً وانتشاراً في مهنة المحاسبة خاصة في الجانب الميداني من قبل العديد من المحاسبين والمهنيين، فهذا لم يمنع من وجود انتقادات من المهتمين بميدان المحاسبة من مهنيين وأكاديميين وجهوا العديد من الانتقادات معتبرين وجود الكثير من القصور والعيوب في هذا المبدأ يمكن التطرق لها في النقاط على النحو التالي:

- يؤدي الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي إلى الوصول إلى معلومات غير سليمة.
- من أهم المبادئ التي تقوم عليها التكلفة التاريخية هي إلزامية حدوث تبادل مادي حقيقي من طرف إلى طرف آخر لتسجيله في مختلف الدفاتر المحاسبية، وإذ لم يحدث تبادل مادي لا يسجل وهذا غير صائب، فبهذا الاجراء سيتم استبعاد العديد من العمليات والقيم المحاسبية كالأصول المعنوية والعناصر غير ملموسة التي توجد في المؤسسات كشهرة المحل، العلامات التجارية ونظام المعلومات وغيره.
- أهم مبدأ تقوم عليه التكلفة التاريخية هو اعتماد القياس المحاسبي على وحدة الثبات النقدي، وهذا من شأنه أن يساهم في ظهور مشاكل في وحدة القياس وهذا راجع وحدة القياس نفسها بها العديد من التقصيرات.
- إن مبدأ القياس المعتمد في التكلفة التاريخية يقتصر على العملات المالية فقط، ويتجاهل هذا المبدأ الأحداث الأخرى التي تقوم بها المؤسسة والتي لا يمكن أن تقاس بالوحدات النقدية كالعلاقات الاجتماعية داخل المؤسسة.

- إن الاعتماد على ثبات وحدة النقد في القياس المحاسبي من شأنه أن يؤدي إلى تعارض مع بعض المبادئ المحاسبية مثل مبدأ الثبات والتماثل، وقد يساهم في عدم عرض المعلومات المحاسبية في القوائم المالية غير صحيحة، وهذا بسبب التغيرات التي قد تحصل على القوة الشرائية للنقد، وهذا راجع بالأساس لارتفاع المستوى العام للأسعار.

- إن عملية مقابلة الإيرادات مع التكاليف الخارجة من ذمة المؤسسة التي تم قياسها على أساس قيم تاريخية تحتوي على خليط من القيم الحالية والقيم السابقة، أما الإيرادات هي بالأصل تتمثل بالقيم الجارية الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى عرض الأرباح بصورة غير صادقة.

- إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية قد يؤدي إلى عرض الأرباح في قائمة الدخل بصورة مبالغ فيها، من شأن ذلك أن يؤدي إلى المساس برأس المال، كدفع ضرائب على أرباح في الحقيقة أنها لم تحقق فعلياً، عدم قدرة المؤسسة على تسديد ديونها لمختلف الدائنين كالموردين والبنوك و غيرها.

- إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية يساهم في الحصول على نتائج قياس خاطئة ويمكن ارجاع سبب ذلك عند مقارنة الدخل المحقق في دورات مالية سابقة مع الدخل الحالي المترتب عن الأنشطة العادية للمؤسسة.

3- التوقف على اعتماد التكلفة التاريخية في ظل وجود فجوات تضخمية:

هناك العديد من الدراسات والتوصيات التي يتبناها ويدعوا لها الأكاديميين وحتى المهنيين وهي عدم الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية كوحدة للقياس المحاسبي خاصة في ظل اقتصاديات التضخم، حيث يصبح هذا المبدأ غير فعال في ظل وجود فجوات تضخمية كون أن الاعتماد عليه يساهم في عرض القوائم المالية للمؤسسة

بصورة غير صادقة، ويمكن تلخيص أبرز الأسباب التي تفسر عدم الاعتماد على هذا المبدأ في القياس أثناء التضخم في النقاط على النحو التالي:

- في ظل وجود التضخم فإن إعداد القوائم المالية بالاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية إجراء لا يسمح بإعطاء قيم صادقة معبرة عن الوضعية المالية التي تعيشها المؤسسة والتي تظهر في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.
- إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود فجوات تضخمية يصبح اعتماداً غير مبرر، كون أن هذا الإجراء من شأنه أن يساهم في عرض معلومات ضمن القوائم المالية المختلفة غير صادقة وغير شفافة.
- إن إعداد القوائم المالية مع تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في عملية القياس في ظل وجود التضخم يؤدي إلى فروقات في الأرباح، كون أن الأرباح التي تظهر في القوائم المالية في ظل هذا المبدأ تكون أكبر من تلك الأرباح التي يتم عرضها ضمن القوائم المالية المعدة وفقاً بالتكلفة الجارية، وبعبارة أخرى يمكن القول بأن الأرباح التي تظهر في القوائم التقليدية تكون أرباح وهمية وليست حقيقية، وهذا بفضل مقابلة الإيرادات المقاسة بالقيمة الجارية من بعض التكاليف المقاسة سابقاً أي تظهر بالقيمة التاريخية.
- إن إدراج إيرادات وأرباح ضمن القوائم المالية وعرضها في ظل التوجه نحو الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية هي في الحقيقة أرباح مظلمة لمختلف المستخدمين ذوي العلاقة بالمؤسسة، إن كانوا داخليين سيتم توزيع أرباح عليهم وفي الحقيقة هذه الأرباح لم تحقق وهذا من شأنه المساس من رأس المال، وإذ كانوا خارجيين كالمستثمرين المحتملين سيتم استدراجهم ودعوتهم للاستثمار في المؤسسة بأرقام ومعطيات غير صادقة وغير حقيقية، وفي كلتا الحالتين ستتضرر المؤسسة وقد ينخفض رأس مالها، مما يضع المؤسسة في احتمالية الإفلاس والتوقف عن النشاط في المستقبل وعدم قدرتها على الالتزام بدورها قد يعرضها للتصفية.

- وعند التحدث عن توصيات معايير المحاسبة الدولية في هذا السياق، وجد تقرير صادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في تقريره رقم 633 الذي يطلب من الشركات المساهمة وحتى مختلف الشركات الأخرى، أن تفصح على أثر التغيرات في المستويات العامة للأسعار، ضمن القوائم المالية المختلفة.
- إن التقرير رقم 33 الصادر على (FASB) لم يدعوا إلى تغيير المبادئ المحاسبية المعترف بها بل دعا إلى ضرورة الاهتمام بصفة مباشرة بعملية الإفصاح على المعلومات المحاسبية، إذ طالب التقرير بضرورة الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالدخل وفقاً للتكلفة الجارية، كما دعا هذا التقرير إلى ضرورة الإفصاح سواء الإفصاح المتعلق بالأرباح أو الخسائر للقوة الشرائية لصافي العناصر النقدية لإظهار الدخل الحقيقي، هذا الأخير يجب أن يكون معروض بالاعتماد في قياسه على وحدة نقد متجانسة.

المطلب الثاني: نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية كوحدة للقياس المحاسبي في ظل التغيرات في المستويات العامة للأسعار، يؤدي إلى عرض معلومات ضمن مختلف القوائم المالية بصورة غير صحيحة ولا تمثل الواقع، ومع تواصل عدم قدرة هذا المبدأ على التماشي مع هذه التغيرات ظهرت العديد من الانتقادات للمبدأ، التي تدعو للاعتماد على مبادئ وطرق محاسبية ذات مصداقية أكثر، مرتكزة في ذلك على القصور والمحدودية في المعلومات المحاسبية في المؤسسة التي يتم عرضها في القوائم المالية في ظل التضخم، ومن أبرز هذه التوصيات نجد اقتراحات معايير المحاسبة الدولية التي تقترح جملة من الطرق والنماذج المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على مختلف هذه المعلومات، وبالتالي هذه النماذج تأخذ بعين الاعتبار التضخم عند إعداد مختلف

القوائم المالية، ومن بين أبرز هذه النماذج التي تم اقتراحها من معايير المحاسبة الدولية لتكون نموذج بديل لنموذج التكلفة التاريخية، هذا النموذج يعرف بالتكلفة التاريخية المعدلة.

1- تعريف التكلفة التاريخية المعدلة:

يطلق البعض على نموذج التكلفة التاريخية نموذج وحدة النقد الثابتة القيمة، ويتم تعديل وحدة القياس المحاسبي التي يتم اعتمادها بمعامل تعديل يتغير مع تغير معدل التضخم وذلك قصد تثبيت قيمتها الشرائية كخطوة لا بد منها لإلغاء تحيز القياس التي تتضمنه البيانات المحاسبية المعدة حسب مدخل التكلفة التاريخية، ويتم استخدام الأرقام القياسية للتغيرات التي تحدث على المستويات العامة للأسعار لتعديل البيانات المقاسة على أساس التكلفة التاريخية.¹

وعند الحديث عن معايير المحاسبة الدولية يوجد معيار محاسبي رقم (33) الذي تم إصداره عن لجنة معايير المحاسبة المالية الأمريكية، قام هذا المعيار بتعريف طريقة التكلفة التاريخية المعدلة على أنها تلك الطريقة المعتمدة لتقدير عناصر القوائم المالية المختلفة بوحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية.²

وكما تم تعريف نموذج التكلفة التاريخية على أنها تلك الزيادات والتخفيضات التي تحدث في المستويات العامة للأسعار الخاصة بالسلع والخدمات في الاقتصاد الوطني، والزيادة في هذه المستويات ينتج عنها التضخم أما

¹ - محمد أمين بربري موزارين، القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 19، الجزائر، جانفي 2018، ص ص 60-61.

² - Financial Accounting Standard Board, Statement of Financial accounting standards n° 33, "Financial Reporting and changing prices, Connecticut: FASB, September, 1979, p10.

الانخفاض يؤدي إلى ظهور الانكماش، والهدف من استخدام نموذج التكلفة التاريخية هو إظهار كافة العناصر المعروضة في القوائم المالية بنفس القوة الشرائية.¹

يمكن القول أن طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة، هي من الطرق المعتمد عليها في عملية القياس المحاسبي، والهدف من اعتمادها هو تعديل مختلف القوائم المالية التي تم إعدادها سابقا بالاعتماد على نموذج التكلفة التاريخية، وذلك عن طريق تعديل جملة من العناصر والمعلومات المحاسبية، والتي توجد ضمن الأصول والخصوم والإيرادات والتكاليف، مع ضرورة توفر شرط أساسي وهو استخدام وحدات نقدية لها قوة شرائية موحدة، والهدف من اعتماد على نموذج التكلفة التاريخية المعدلة هو تعديل وتصحيح القوائم المالية، وهذا من أجل تزويد مختلف المستخدمين الداخليين أو الخارجيين للتمكن من اتخاذ مختلف القرارات التي تهم المؤسسة، وذلك لما توفره هذه الطريقة من عرض مختلف القوائم المالية بصورة صادقة وحقيقية، وتحديد الربح التي تم تحقيقه من طرف المؤسسة فعليا.

تقوم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة على تعديل في قيم أصول وخصوم المؤسسة وذلك بالاعتماد بالأساس على وحدة النقد ذات قوة شرائية متساوية، وتكون هذه الوحدة مرتبطة بصفة مباشرة مع التغير في المستوى العام للأسعار، هذه الأخيرة يتم الاعتماد عليها كأساس لتعديل التكلفة التاريخية، والهدف منها معالجة التغيرات التي حدثت في مختلف البنود المعروضة ضمن القوائم المالية المختلفة الخاصة بالقوة الشرائية للنقود.

ويمكن كتابة صيغة المعادلة التي تحسب التكلفة التاريخية المعدلة على النحو التالي:

¹ - Stango Keith, Williams Jan, Intermediate Accounting, Third Edition Library of congress Catalog, 1989, p139.

التكلفة التاريخية المعدل = التكلفة التاريخية * الرقم القياسي العام للأسعار

2- أسس تعديل القوائم المالية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية المعدلة:

إن عملية تعديل القوائم المالية في ظل الاعتماد على طريقة التكلفة التاريخية المعدلة يستلزم ضرورة توفر

مجموعة من الشروط للقيام بعملية التعديل بطريقة صحيحة يمكن ذكرها على النحو التالي:¹

- توفير جملة من القوائم المالية التي تم إعدادها على أساس التكلفة التاريخية؛

- توفير جملة من الأرقام القياسية العامة المكونة للفترة الزمنية المتعلقة بإعداد القوائم المالية؛

- تحويل البيانات التي تم إعدادها على أساس التكلفة التاريخية إلى بيانات تاريخية معدة أساس بوحدة نقدية

ذات قوة شرائية متساوية وعامة، لكونها أكثر ارتباطاً بالواقع الفعلي الذي تنتمي له المؤسسة.

ويتم التعديل الخاص بالقوائم المالية اعتماداً على المعادلة على النحو التالي:

الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية

القيمة المعدلة للبند = القيمة التاريخية *

الرقم القياسي في تاريخ تسجيل البند

إن عملية تحويل البيانات المعدة على أساس التكلفة التاريخية إلى بيانات معدة بالاعتماد على وحدات نقدية

ذات قوة شرائية عامة، يستلزم توفر معلومات مرتبطة بالأرقام القياسية من تاريخ الحصول على الأصل إلى

¹ - رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003، ص 78 (بتصرف).

تاريخ تعديل القوائم المالية، وإذا حدث ولم تتوفر الأرقام القياسية في تاريخ الحصول على الأصل المراد تعديله، يتم الاعتماد بصفة آلية على الرقم القياسي لربع السنة التي نشأ فيها الأصل، وإذا حدث ولم تتوفر الأرقام التي تتعلق بربع السنة أيضاً، يتم الاعتماد في عملية التعديل على الوسط الحسابي للرقم القياسي بين بداية وآخر السنة.

1.2- التمييز بين التعديل الدوري وغير الدوري:

عند إجراء عملية التعديل بالاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية يجب التمييز بين نوعين من التعديل: الأول تعديل دوري أو ما يطلق عليه بالتعديل المستمر ويقوم هذا النوع من التعديل على إعادة تعديل القوائم المالية بوحدة النقد ذات قوة شرائية عامة وهذا عند نهاية كل دورة مالية، يمكن ترجمة هذا النوع من التعديل وفقاً للمعادلة على النحو التالي:

الرقم القياسي الحالي

$$\text{قيمة البند المعدل} = \text{قيمة البند المعدل سابقاً} *$$

الرقم القياسي السابق في سنة المقارنة.

أما النوع الثاني من التعديل وهو التعديل غير دوري فيعتمد بالأساس على تعديل القوائم المالية بتواريخ غير منتظمة، ويكون هذا التعديل بالأساس على تعديل القوائم المالية بتواريخ غير منتظمة، وكذلك عندما تزداد الفروقات بين القوة الشرائية التاريخية والقوة الشرائية الحالية، يمكن الاعتماد على هذا النوع إذا كان الاقتصاد يسجل معدلات تضخم ضعيفة عند ذلك يكفي حساب أثر التضخم مرة واحدة خلال عدة سنوات لأن هذه

المعدلات تكون ضعيفة ولا تؤدي إلى اتساع الفارق بين ما هو مسجل بالاعتماد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و ما هو فعلي يترجم الواقع الحقيقي الذي تنتمي إليه المؤسسة.

المطلب الثالث: تعديل قائمة المركز المالي

يجب أن تتم عملية تعديل قائمة المركز المالي بطريقة شاملة تغطي كل عناصر القائمة، فإذا حدث وتمت عملية التعديل بصورة جزئية هذا من شأنه الإفصاح عن أثر تغير القوة الشرائية لمجموعة عناصر، تكون غير معبرة وغير صادقة، أما إذا كان التعديل شاملاً فهذا سيؤدي حتماً إلى عرض قوائم مالية ذات موضوعية.

1- تعديل قائمة المركز المالي:

إن تعديل قائمة المركز المالي يتطلب جملة من الإجراءات والأسس الضرورية التي يجب توفرها قبل الشروع في عملية التعديل.

1.1- إجراءات تعديل قائمة المركز المالي:

يمكن ذكر إجراءات وخطوات تعديل قائمة المركز المالي على النحو التالي:¹

- تحديد العناصر النقدية وغير النقدية لكل من الأصول والخصوم؛
- عرض العناصر النقدية بقيم إسمية، كونها معبر عنها بوحدات نقدية جارية؛
- يجب تعديل العناصر غير النقدية بالقوة الشرائية وهذا منذ تاريخ شرائها؛

¹ - محمد المبروك أ بوزرد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مطابع الدار الهندية، القاهرة، مصر، 2005، ص 407.

- يتم حساب الأرباح المحتجزة كمتتم حسابي لجميع المبالغ الأخرى التي يعاد عرضها ضمن القائمة؛
- إذا كان الهدف من وراء تعديل قائمة المركز المالي للسنوات السابقة من أجل مقارنتها مع السنة الحالية، هنا يستلزم عند إجراء عملية التعديل تعديل كافة العناصر سواء النقدية أو غير النقدية من أجل عرضها بوحدات نقدية حالية.

2.1- التمييز بين العناصر النقدية والعناصر الغير نقدية:

يستلزم عند الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة كأساس لتعديل القوائم المالية ضرورة التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية، وذلك راجع لاختلاف معالجة كل منهما، ويمكن تعريف كل من العناصر النقدية والعناصر غير النقدية على النحو التالي:¹

1.2.1- العناصر النقدية:

تحتوي العناصر النقدية على البنود النقدية السائلة أو المتوقع تحويلها إلى نقود في مدة زمنية قصيرة ويمكن ذكر بعضها: حساب الدينين، أوراق القبض، أوراق الدفع، البنك.

2.2.1- العناصر غير النقدية:

تحتوي العناصر الغير نقدية على البنود ضمن مجموعة الأصول المتداولة باستثناء البنود النقدية بالإضافة إلى حقوق الملكية استثناء الأسهم الممتازة.

¹ - كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 327، (بتصرف).

ويمكن توضيح التمييز بين العناصر النقدية غير النقدية من خلال الجدول على النحو التالي:

الجدول رقم (19): التمييز بين العناصر النقدية والعناصر الغير نقدية

البند	نقدي	غير نقدي
- النقدية المتاحة، ودائع تحت الطلب وودائع لأجل، مطلوبات على أوراق مالية، عملات أجنبية.	X	
- الأسهم العادية		X
- الأسهم الممتازة والسندات	X	
- أوراق قبض والحسابات المشكوك فيها	X	
- مخزونات سلعية مباعة سلفاً بأسعار محددة	X	
- باقي أنواع حسابات المخزونات السلعية		X
- قروض ممنوعة للعاملين	X	
- رهونات قرض التحصيل	X	
- مصاريف مقدمة (إيجار... إلخ)		X
- أوراق قبض طويلة الأجل	X	
- ودائع يعاد استردادها مرة أخرى	X	
- سلفيات لشركات تابعة لا تدخل ضمن القوائم الموحدة	X	
- حقوق ملكية في شركات تابعة غير مجمعة		X

X		- المعدات والتجهيزات والاهتلاكات
X		- التزامات الشراء
	X	- تسبقا إلى موردين (ليست على عقود محددة السعر)
	X	- مستحقات الضريبة على الدخل المؤجلة.
X		- براءات اختراع، علامات تجارية، شهرة محب واصل غير ملموسة
	X	- أخرى.
	X	- حسابا الدفع ومصاريف مستحقة
	X	- توزيعات أرباح نقدية قابلة للصرف.
X		- التزامات قابلة للصرف بعملات أجنبية
	X	- التزامات مبيعات على عقود محددة السعر
	X	- نسب مقدمات من العملاء على عقود ليست محددة السعر
	X	- خسائر على التزامات مشتريات
	X	- ودائع مستردة
X		- سندات مستحقة الدفع، وديون طويلة الأجل وما يرتبط بها من
	X	خصومات وعلاوات.
X		- التزامات في ظل ضمانات المنتجات
	X	- التزامات ضرائب الدخل المؤجلة
X		- اعتمادات ضريبة لاستثمارات مؤجلة

		- التزامات الودائع في المؤسسات المالية
--	--	--

المصدر: حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة الدولية، دار نشر، القاهرة، مصر، 2002، ص 311 - 313 (بتصرف).

3.1- تعديل العناصر غير النقدية:

يمكن تصنيف العناصر الغير نقدية المعروضة في قائمة المركز المالي على الأصول الثابتة الداخلة في عملية الإنتاج، مثل: الأراضي، المباني، معدات وأدوات وغيرها، كما تمثل أيضا جزء من الأصول المتوالة مثل: المخزونات وغيرها، وجميع العناصر النقدية يتم معالجتها محاسبيا مع فرضية على أساس أنها لا تحقق مكسبا أو خسارة في القوة الشرائية العامة مع انخفاض أو ارتفاع في المستوى العام للأسعار، فأسعار العناصر غير النقدية يتناسب تغيرها طردا مع تغير المستوى العام للأسعار، ولا يمكن عندئذ حدوث أي مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية الخاصة بها، لكن هذه الفرضية مع العناصر الغير نقدية غير صحيحة دائما، فالمؤسسات التي تمتلك عناصر غير نقدية هذه العناصر بصورة حتمية ستتغير قوتها الشرائية سواء بالربح أو بالخسارة إذا حصل وحدث تغير في المستويات العامة للأسعار، ويكون التغير بنسب تختلف عن معدل التغير في المستويات العامة للأسعار، وبالتالي يمكن القول أن التغيرات في أرباح أو خسائر العناصر غير النقدية هي عبارة عن مزيج بين التغيرات في أسعارها هذه العناصر وكذلك التغيرات في المستويات العامة للأسعار.

إن عملية تعديل العناصر غير النقدية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار والتغيرات في القوة الشرائية العامة، هذا التعديل من شأنه المحافظة على رأس المال المؤسسة.

وعند الحديث عن تعديل العناصر الغير نقدية في قائمة المركز المالي يمكن التمييز بين نوعين من التعديل، تعديل غير دولي ويكون هذا التعديل اختياري بالنسبة للمؤسسة تقوم به عن طريق اختيار تواريخ مناسبة للمؤسسة حسب الطاقات الموجودة وكذلك حسب توفر الكفاءات المحاسبية للقيام بالتعديل، وكذلك يرجع للتغيرات الحاصلة في المستويات العامة للأسعار، وإذا حصل وكان هناك تغيرات طفيفة معناه أن معدلة التضخم الذي يتم تسجيله في الاقتصاد الوطني هو معدل طفيف يمكن التحكم به، وبالتالي فعملية التعديل تصبح غير ضرورية، ويتم القيام بها مرة كل عدة دورات مالية، أما النوع الثاني من التعديل فهو التعديل الدوري، الذي توم به المؤسسة بصورة دورية مع تحديد تواريخ منتظمة، وهذا النوع من التعديل يتم إعادة تقييم القوائم المالية عند نهاية كل سنة مالية وفقا للقوة الشرائية العامة، وهذا النوع يمكن للدولة أن تتدخل بسلطاتها وتفرضها بصورة إجبارية على المؤسسة.

1.3.1- تعديل الأصول الثابتة:

كما تمت الإشارة له سابقا بأن الأصول الثابتة هي الممتلكات التي تملكها المؤسسة وتدخل في عملية الإنتاج كالمباني ومعدات نقل وتجهيزات وغيرها، هذه الأصول الثابتة تكون المؤسسة ملزمة بتعديلها، عن طريق الاعتماد على الأرقام القياسية لسنتي الأساس والمقارنة، مع ضرورة توفر معلومة تاريخ نشأة الأصل وتكلفة هذا الأصل الحقيقية.

2.3.1- تعديل اهتلاك الأصول الثابتة:

يتم عرض جميع الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي بقيمتها الصافية، والمقصود بالقيمة الصافية للأصول الثابتة هو أنه عند إعداد قائمة المركز المالي فإن القيمة الخاصة بالأصول المالية تكون مطروحة منها

الاهتلاكات المجمعة، وكما تم الإشارة له أن عملية تعديل الأصول الثابتة يتم مع مراعاة القوة الشرائية العامة للأصول والتغيرات الحاصلة في المستويات العامة للأسعار، فإنه عند تعديل الاهتلاكات المجمعة يجب أن تكون بتطبيق طريقة موحدة من أجل الحصول على معلومات محاسبية معروضة ضمن قائمة المركز المالي بوحدات نقدية جارية.

1.3.3- تعديل حسابات المخزون:

كما تم التطرق إليه في الجدول رقم (19) عند التمييز بين العناصر النقدية وغير النقدية يوجد جزء من حسابات المخزونات يكون معني من عملية التعديل، فهذه الحسابات الخاصة بالمخزونات تتأثر هي الأخرى بالتغيرات في المستويات العامة للأسعار، وعند الحديث عن عنصر نجاعة تعديل حسابات المخزونات فإنه بصورة آلية لا يمكن إهمال الطريقة المتبعة في تقييم المخزون، فإذا كانت المؤسسة تعتمد في عملية تقييمها لمخزونها على طريقة الوارد الأخير الصادر الأول فإن قيمة المبيعات وتكلفتها التي تظهر في قائمة المركز المالي تكون قريبة من التكلفة التاريخية المعدلة على أساس التغير في المستويات العامة للأسعار، في حين تكون قيمة المخزون المتبقي في آخر المدة قيمة لا تتناسب مع التغير في المستوى العام للأسعار في نفس المدة، الأمر الذي يستلزم إجراء عملية تعديل في حسابات المخزونات، هذا التعديل يجب أن يكون متناسب مع التغيرات التي تحدث في المستويات العامة للأسعار.

أما إذا كانت المؤسسة تعتمد في عملية تقييم المخزونات على طريقة الوارد الأول الصادر الأول، فإن تكلفة المخزونات المتبقية في مخازن المؤسسة في نهاية الفترة يكون بشكل قريب من الأسعار الحالية، وعليه لا يمكن تشكيل فارق بين التكلفة التاريخية للمخزونات التي سبق وتم عرضها وتسجيلها في قائمة المركز المالي وبين

التكلفة التاريخية المعدلة، وإذا كان هناك فارق فإن هذا الفارق سيكون طفيف ولا يؤثر بصورة كبيرة على مصداقية قائمة المركز المالي، هذا الإجراء يكون عند دراسة تكلفة المخزونات المتبقية في مخازن المؤسسة، لكن عند دراسة تكلفة المبيعات فمن الواجب تعديلها، كون أن تكلفة المبيعات هي عبارة عن مزيج بين وحدات نقدية غير متجانسة، ينتج عن هذه الوحدات النقدية غير المتجانسة عدم مقابلة المؤسسة لإيراداتها الجارية مع مصاريفها الجارية، حيث يتم تقابل أقدم المصاريف بالإيرادات الجارية، الأمر الذي من شأنه قد يساهم في عرض الأرباح بصورة غير صادقة.

4.3.1- تعديل حسابات الخصوم:

عند الحديث عن عملية تعديل الخصوم وهو الجزء الأيسر الذي يظهر في قائمة المركز المالي، فإن عملية التعديل في هذا الجانب ستخص حسابات الديون وحسابات الأموال الخاصة.

أهم مصدر لتمويل الأصول الخاصة بالمؤسسة في جانب الخصوم هو حساب الأموال الخاصة، هذه الأخيرة لا يتم تعديلها كما يتم تعديل باقي بنود قائمة المركز المالي، وهذا راجع بالأساس لكون أن الأموال الخاصة سيتم تعديلها بصورة تلقائية وهذا بعد تعدي بنود عناصر قائمة المركز المالي التي تستلزم التعديل، وقيمة الأموال الخاصة الجديدة التي ستظهر في قائمة المركز المالي ستكون معبر عنها عن طريق دمج فروقات التعديل الناتجة ويكون دمج هذه الفروقات في حساب لرأس المال الخاص بالمؤسسة.

أما الجزء الثاني الذي يعتبر عنصر أساسي في قائمة المركز المالي هو حسابات الديون، هذه الأخيرة تنقسم إلى قسمين ديون قصيرة الأجل تكون موجهة لتمويل دورة الاستغلال، والقسم الثاني هو ديون طويلة الأجل

موجهة لتمويل أصول المؤسسة الثابتة، وعند حدوث تغيرات في المستويات العامة للأسعار فإن هذه التغيرات تؤثر على الديون قصيرة الأجل والديون طويلة الأجل.

المطلب الرابع: تعديل قائمة الدخل

يتم إعداد قائمة الدخل عن طريق مقابلة الإيرادات مع التكاليف التي خرجت من ذمة المؤسسة لتحصيل هذه الإيرادات، هذا الإجراء من شأنه معرفة الوضعية المالية للمؤسسة ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة، وبالتالي اعتمادا على هذه القائمة يمكن تحديد قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها من عدمه، فيتم تعديل قائمة الدخل نظرا للأهمية البالغة التي تمثلها هذه القائمة في حياة المؤسسة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يتم تعديل قائمة الدخل مباشرة بعد تعديل قائمة المركز المالي، وهذا نظرا لكون أن تكلفة البضاعة المباعة تعتمد على المخزون المعدل المعروف في قائمة المركز المالي في حسابها، وكذلك الاهتلاكات أيضا تم حسابها بعد تعديل الأصول الثابتة، ولهذه الأسباب يستلزم تعديل قائمة الدخل وهذا من أجل عرض هذه الأخيرة النتائج المحققة فعليا سواء أرباح أو خسائر بصورة صادقة ومعبرة عن الواقع الحقيقي.

ولتعديل قائمة الدخل يجب الأخذ بعين الاعتبار توقيت حدوث عملية تحصيل الإيرادات وإخراج المصاريف، فإذا كانت العملية تتم بصورة منتظمة على مدار الدورة المالية، فيمكن حينها القول أن عملية تحصيل الإيرادات وإخراج التكاليف قد حدثت عندما كان لم يكن هناك تغيرات في المستويات العامة للأسعار وإن حدثت تغيرات طفيفة لا يمكن أن تساهم في اتساع الفارق بين القيمة التاريخية والقيمة الحالية، وعليه في هذه الحالة لا يجب تعديل قائمة الدخل، أما إذا كانت عملية تحصيل والإيرادات وإخراج التكاليف قد تمت بصورة غير منتظمة، وبالتالي يعني هناك تغيرات كبيرة في المستويات العامة للأسعار، هذه التغيرات ستسمح باتساع الفارق بين

القيمة التاريخية والقيمة الجارية الحالية، في هذه الحالة تكون المؤسسة ملزمة بتعديل قائمة الدخل، وبالتالي تعديل المبيعات والمشتريات وتتعدى عملية التعديل حتى لقيمة المخزونات في بداية ونهاية المدة.

ويتم تعديل العناصر المذكورة سابقا بالاعتماد على المعادلة على النحو التالي:

تكلفة المبيعات = مخزون أول المدة المعدل + المشتريات المعدلة - مخزون آخر المدة المعدل.

المطلب الخامس: تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

تعتبر طريقة التكلفة التاريخية المعدلة من أبرز الطرق المحاسبية المستخدمة من أجل معالجة آثار التضخم عند إعداد مختلف القوائم المالية، وإن الاعتماد على هذه الطريقة عند حدوث التضخم سيجعل عملية عرض القوائم المالية بصورة صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية التي تعيشها المؤسسة، وبالتالي جعل هذه القوائم تكون ذات دلالة وقابلية للمقارنة والتحليل، الأمر الذي سيسمح لمختلف مستخدمي القوائم المالية سواء كانوا داخليين أو خارجيين باتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

وهذه الطريقة على غرار معظم الطرق المحاسبية أحدثت جدلا وسط المهتمين بالمحاسبة بين مؤيد وداعم للطريقة، وبين رافض ومعارض لها وكل طرف له مجموعة من الآراء والأفكار التي يدعم بها رأيه، وسيتم في هذا المطلب تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة، وهذا من خلال التطرق لأهم إيجابيات وسلبيات طريقة التكلفة التاريخية المعدلة.

1- إيجابيات التكلفة التاريخية المعدلة:

- إن الاعتماد على طريقة التكلفة التاريخية المعدلة من شأنه تقديم معلومات واقعية تكون هذه المعلومات ملائمة لمختلف الأغراض التي تهتم المؤسسة، كما تسمح بقياس الأرباح والخسائر الخاصة بالقوة الشرائية، هذه الأخيرة تساهم هذه الطريقة أيضا في معرفة القوة الشرائية الأزمة لاستبدال الأصول.¹

- إن إجراء تعديل القوائم المالية سيؤدي إلى عرض هذه القوائم بصورة ملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة والتمكن من الرقابة عليها.

- تسمح بإعطاء معلومات معبرة عن الواقع الحقيقي فيما يخص حسابات التكاليف المختلفة وكذا التمكن من تحديد السعر الأنسب للمؤسسة.

- من خلال التطبيق الفعلي لطريقة التكلفة التاريخية المعدلة يمكن تقييم عمل أداء الإدارة وقدرتها على اتخاذ مختلف القرارات التي تهتم المؤسسة سواء على المدى القصير أو وضع خطط إستراتيجية تكون على المدى الطويل.

- تساهم هذه الطريقة في استبعاد أثر التضخم على القوائم المالية وذلك عن طريق عرضها للمعلومات بصورة صحيحة وصادقة.

- تسهيل عملية إجراء المقارنة بين مختلف المؤسسات التي اقتنت أصول خلال فترات زمنية مختلفة.

¹- Miller Elwood, What's wrong with price – level Accounting, Harvard Business review, Vol 56, Issue 6, 1978, p 113 – 114.

- تعد طريقة التكلفة التاريخية المعدلة سهلة التطبيق، حيث تستدعي الحصول على أرقام قياسية عامة فقط من أجل القيام بعملية التعديل، وتعتمد هذه الطريقة على وحدات شرائية عامة بدلا من وحدات ذات قوة متغيرة.
- إن أبرز انتقاد وجه لمبدأ التكلفة التاريخية هو عدم الأخذ بعين الاعتبار ظاهرة التغير في المستويات العامة للأسعار، وهذا يعد خطأ محاسبي، وما يميز التكلفة التاريخية المعدلة أنها تجنبت هذا الخطأ وتأخذ هذه التغيرات بعين الاعتبار عند تسجيل المعلومات في مختلف القوائم المالية،
- إن تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة لا يعد خروجاً على المبدأ المحاسبي للتكلفة التاريخية بل إنه يمثل التطبيق الصحيح له، بالتالي عرض مختلف القوائم المالية بطرق سلمية وذات مصداقية وموثوقية.
- إن تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة من شأنه المحافظة على رأس مال المؤسسة وليس المحافظة على رأس مال الإسمي فقط، وكذلك تساهم أيضا في حل مشكلة استبدال الأصول التي تظهر بشكل بارز عند الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية.

2- سلبيات طريقة التكلفة التاريخية المعدلة:

رغم الإيجابيات الكثيرة التي تتمتع بها التكلفة التاريخية المعدلة إلا أن ذلك لم يمنع من وجود العديد من الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة، هذه الانتقادات نابعة بالأساس من السلبيات والعيوب التي تحتويها طريقة التكلفة التاريخية المعدلة.

- إن المعلومات التي تعرضها طريقة التكلفة التاريخية ضمن القوائم المالية تكون غير صحيحة بالنسبة للدخل الأصلي، فمثلاً عند الشركات ذات المديونية الأكبر تبدو الوضعية المالية لها جيدة وهذا لا يعني بالضرورة أن المؤسسة في وضعية جيدة.¹
- إن من بين أبرز الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة التاريخية المعدلة هو فرضية تساوي أثر التضخم على جميع المؤسسات بنفس المقدار وعلى جميع أنواع الأصول والخصوم.
- إن الاعتماد على هذه الطريقة قد يساهم في عدم فهم طبيعة المعلومات المحاسبية وعدم القدرة على التفرقة بينها وبين تلك المعدة على أساس التكلفة التاريخية.
- إن طريقة التكلفة التاريخية المعدلة تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المستويات العامة للأسعار، ولا تفعل ذلك بالنسبة للتغيرات في المستويات الخاصة للأسعار.
- إن الاعتماد على هذه الطريقة من شأنه أن يؤدي إلى الخلط بين النتائج سواء الأرباح أو الخسائر سواء الظاهرة أو الوهمية الناتجة عن عملية حيازة الأصول أو الالتزامات النقدية أو الغير النقدية.²
- يرى المنتقدين لهذه الطريقة أنه ليس من المنطقي فرض سياسة سعرية واحدة على المستهلك.

¹ - Weil Roman, Davidson Sidney, Inflation Accounting what will General price – level Adjusted statement Show, Financial Analysts journal, Vol 31, Issue 1, p 215.

² - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، مضة، 2011، ص 400 (بتصرف).

- تعتمد طريقة التكلفة التاريخية المعدلة على رقم قياسي واحد وهذا من أجل إجراء عملية التعديل، هذا الإجراء من شأنه ان يساهم في عرض معلومات محاسبية بصورة غير صادقة وبالتالي عدم الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات المهمة بالنسبة للمؤسسة.

المبحث الثالث: التكلفة الجارية كطريقة لتعديل القوائم المالية في ظل وجود التضخم

إن الاعتماد على طريقة التكلفة التاريخية المعدلة كأساس لمعالجة مختلف القوائم المالية في ظل وجود التضخم، واعتماد هذه الطريقة على التغيرات في المستويات العامة للأسعار، قد عرض هذه الطريقة لجملة من الانتقادات، كون أن هذه الطريقة تهتم بتعديل البيانات الخاصة بالبنود غير النقدية وفقا للتغيرات في المستويات العامة للأسعار أما في الواقع فهذا ليس قابل للتطبيق دائما، فيمكن أن تحدث تغيرات على المستوى الخاص للأسعار لجملة من الاعتبارات كالتغيرات التي قد تحدثها المؤسسة على المنتج الخاص بها كالتحسينات، أو تغير أذواق المستهلكين، أو ربما المؤسسة قامت بتغيير سياستها التسويقية لمنتجاتها، وهذه الأسباب المذكورة وغيرها يمكن تصنيفها ضمن الأسباب التي لها علاقة بالطلب على المنتج الخاص بالمؤسسة، هذه الأسباب سينتج عنها تغيرات على مستوى أسعار هذه السلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة، هذه التغيرات إما ترفع أو تخفض من أسعار السلع والخدمات المعنية من دون الأخذ بعين الاعتبار أسعار جميع السلع والخدمات الموجودة على مستوى الأسواق.

إن تغير أسعار السلع والخدمات الخاصة بالمؤسسة ليس من الضروري أن يصاحبه ارتفاع في أسعار السلع والخدمات المعروضة على مستوى مختلف الأسواق، وانطلاقا من هذه الفرضيات تم بناء مجموعة من الانتقادات لمبدأ التكلفة التاريخية المعدلة، أصحاب هذه الانتقادات لم يتوقفوا عند انتقادهم فقط، بل اقترحوا جملة من

الأساليب والطرق المحاسبية الكفيلة بالقياس عند وجود اقتصاد تضخمي، ومن بين هذه الطرق الكفيلة المقترحة، طريقة التكلفة الجارية: التي يعد أهم مبدأ تقوم عليه هو اعتماد أساس للقياس متمثل في الأسعار الجارية على أسعار السوق أو صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق¹، وهذه الطريقة يطلق عليها أيضا التكلفة التاريخية المعدلة بالتغيرات بالمستويات الخاصة للأسعار.

المطلب الأول: أسس طريقة التكلفة الجارية

تقوم طريقة التكلفة الجارية على أساس مجموعة من الأسس والمميزات الخاصة بها كطريقة للقياس المحاسبي في ظل وجود فجوات تضخمية في الاقتصاد يمكن ذكرها على النحو التالي :

- إن الاعتماد على طريقة التكلفة الجارية من شأنه أن يساهم في تعديل البيانات التاريخية المعدة أساسا على المستوى العام للأسعار لتعدل على أساس المستوى الخاص للأسعار، وهذا ما يأخذنا للقول أن التكلفة الجارية إنما هي في الحقيقة عبارة عن بديل للقياس المحاسبي التاريخي، يتم اعتماد هذا التعديل وإثباته في مختلف القوائم المالية حيث يتم اعتماد القيم الجديدة الجارية، وهذه الأخيرة إنما هي بديل الهدف منه هو الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الخاصة في الأسعار.²

- إن الاعتماد على مبدأ التكلفة الجارية من شأنه أن يساهم في تعديل القوائم المالية على أساس الأسعار الخاصة وليس بالاعتماد على التغيرات في المستويات العامة للأسعار، أي بعبارة أخرى فإن طريقة التكلفة الجارية تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في الأسعار الخاصة لكل نوع من عناصر قائمة المركز المالي.

¹ - كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص 415.

² - رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 111. (بتصرف).

- إن تطبيق طريقة التكلفة الجارية من شأنه أن يؤدي إلى الخروج من أبرز مبادئ التكلفة التاريخية وأهم مبدأ تخرج عليه هو مبدأ للتكلفة التاريخية وهو مبدأ تحقيق الإيراد بالبيع عن طريق التعبير عن التغيرات الخاصة في الأسعار الخاصة بأصول المؤسسة، الأمر الذي سيساهم في عدم وقوع المؤسسة في أخطاء الناتجة عن تأجيل الاعتراف بهذه التغيرات بغية التخلص منها.

- إن طريقة التكلفة الجارية تعمل على تعديل بنود العناصر غير النقدية وتبقى بنود العناصر النقدية من دون تعديل كون هذه الأخيرة يتم عرضها في القوائم المالية على أساس الأسعار الخاصة نادرا ما تتغير من وقت لآخر، وهذا على عكس ما تقوم به طريقة التكلفة التاريخية المعدلة التي تعتمد على التغيرات العامة في الأسعار التي تعدل البنود غير النقدية وأما البنود النقدية فتقوم بحساب مكاسب أو خسائر القيمة لها، لأن عند تطبيق التكلفة الجارية لا يتم أصلا حساب مكاسب أو خسائر البنود النقدية لأنها لا تظهر.¹

- إذا طبقت المؤسسة طريقة التكلفة الجارية فإنها ستعتمد على قوائم أسعار التي تنتشر عن طريق مؤسسات منتجة للأصل وهذا عند قيامها بتحديد القيمة الجارية للأصل الذي تنوي المؤسسة تعديله، أو تعتمد المؤسسة على تحديد القيمة الجارية للأصل عن طريق إعادة تقييم الأصل المراد تعديله كل دورة مالية جديدة.

- إن من بين الأساليب المحاسبية المقترحة أيضا لاستبعاد أثر التضخم عن إعداد القوائم المالية هو ما يعرف بمحاسبة القيم الجارية المعدلة، التي تعتمد على تغيرات المستويات النسبية للأسعار هو ليس المستويات الخاصة لها و هذا كأساس لتعديل عناصر القوائم المالية، وينتج على اعتماد مثل هذه الطريقة استبعاد أثر التضخم النقدي، أي بعبارة أخرى عند تطبيق التكلفة الجارية المعدلة يتم استبعاد أثر تغير القوة الشرائية للنقود، وتضمن

¹ - رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 112. (بتصرف).

هذه الطريقة عدم الوقوع في أخطاء الخاصة بالتوقيت والقياس على حد سواء، وتعد هذه الطريقة من أبرز الطرق المعتمدة إذا أرادت المؤسسة تجنب أخطاء خاصة بالقياس والتوقيت.

المطلب الثاني: طرق التكلفة الجارية

بعد جملة الانتقادات التي تم توجيهها لطريقة التكلفة التاريخية المعدلة التي تقوم على أساس التغيرات التي تطرأ على المستويات العامة للأسعار، وما يترتب عليها من تعديل للبند والعناصر النقدية وغير النقدية، ظهرت طريقة جديدة تهتم بمعالجة واستبعاد أثر التضخم عند إعداد القوائم المالية المختلفة الخاصة بالمؤسسة، هذه الطريقة تعرف عند المهتمين بعلم المحاسبة بطريقة التكلفة الجارية، هذه الأخيرة تعتمد عند معالجة المعلومات والبند المحاسبية المعروضة ضمن القوائم المالية للمؤسسة على التغيرات الخاصة للأسعار، وأهم فرضية تقوم عليها هذه الطريقة أنه لا يمكن تعميم ارتفاع أسعار السلع والخدمات على جميع السلع والخدمات الموجودة على مستوى الأسواق، فقد يحدث تغير في الأسعار النسبية الخاصة بسلع وخدمات معينة لأسباب تخص هذه السلع والخدمات فقط من دون غيرها من السلع، وفي العموم هذه الأسباب تكون مرتبطة معظمها بالطلب على السلعة والخدمة المعنية وكذلك الكميات المعروضة منها، وبعد اعتماد هذه الطريقة ظهرت مجموعة من الأدبيات المحاسبية التي تعبر عن طريق التكلفة أو القيمة الجارية، هذه الأدبيات تعمل على تسهيل كيفية تطبيق هذه الطريقة على أرض الواقع، ويمكن ذكر هذه الأدبيات المحاسبية على طريق التطرق لمختلف طرق القيمة أو التكلفة الجارية.

1- طريقة القيمة الحالية:

تعتمد طريقة القيمة الحالية على صافي تنبؤات الإيرادات التي تنوي المؤسسة تحقيقها في المستقبل، هذا المستقبل تحدد مداه المؤسسة إذا ما كان على المدى القصير أو المدى الطويل، هذه التنبؤات الخاصة بالإيرادات تخص الأصول التي تكون في حيازة المؤسسة خلال حمايتهم الإنتاجية، وهذا ما يعرف محاسبيا بقاعدة المحافظة على القيمة الاقتصادية للأصل، هذه الإيرادات المتوقعة تحقيقها من طرف حيازة الأصل، يتم تحديدها عن طريق وضع معدل خصم لتخصم هذه التدفقات النقدية، والمبالغ التي سيتم الحصول عليها وتجميعها هي القيمة الحالية لهذا الأصل، والملاحظ على طريقة القيمة الحالية أنها قد لا تصلح أو لا تتناسب كل عناصر أصول المؤسسة الثابتة لعدة اعتبارات، يمكن ذكر أهم هذه الاعتبارات هو عدم التأكد من قيمة التدفقات النقدية التي تنتج عند استغلال هذه الأصول الثابتة، بينما تكون طريقة القيمة الحالية سهلة التطبيق وتكون التقديرات والتنبؤات الخاصة بالأصول معلومة وشبه مؤكدة، إذا ما تعلقت الدراسة والتنبؤات بالأصول المتبقية خاصة تلك المتعلقة كسندات القرض والأصول المؤجرة، هذه الأنواع من الأصول ما يميزها عن بعض أنواع الأصول الثابتة هي أنها يمكن للمؤسسة من تحديد قيمة تدفقاتها في المستقبل.

وللتمكن من اعتماد هذه الطريقة والقدرة على تطبيقها على أرض الواقع لابد من توفر جملة من الشروط يمكن ذكر أهمها على النحو التالي:¹

- التمكن من التنبؤ بالتدفقات النقدية التي قد تتحقق من خلال حيازة الأصول.

¹ - الحاج عرابة، باهية زعيم، دور القيمة العادلة في الحفاظ على رأس المال والتوجه نحو القيمة العادلة،، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 - 25 نوفمبر 2014، ص 13 (بتصرف).

- لا بد من حصر التدفقات النقدية التي تتوقع المؤسسة الحصول عليها من حيازة الأصول خلال كل دورة مالية مستقلة وهذا من خلال حياة الأصل في حياته الإنتاجية.
- ومن بين الشروط كذلك التي يجب توفرها لتمكن من تطبيق طريقة القيمة الحالية هو القدرة على توقع عدد السنوات التي يبقى فيها الأصل في حيازة المؤسسة من جهة ومن جهة أخرى بقاءه صالحاً للاستخدام.
- ويمكن سرد أخذ شرط يستلزم توفره لنجاح تطبيق القيمة الحالية هو التمكن من تحديد معدل التضخم المناسب والأمنع للمؤسسة.
- وإذا استطاعت المؤسسة أن تقوم بتوفير الشروط السالفة الذكر بشكل علمي وموضوعي فهذا من شأنه أن يساهم بشكل كبير من تسهيل تطبيق طريقة القيمة الحالية المعادلة على النحو التالي: ¹

التدفقات النقدية في الفترة (الإيراد)

القيمة الحالية =

$$(1 + \text{معدل الخصم})^t$$

T = عدد السنوات.

¹ - سهام سليطين، مشكلات المحاسبة عن الإهلاك في ظروف تغير الأسعار، رسالة ماجستير منشورة، كلية الإقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2001، ص 208.

وإذا حصل وتعذر على المؤسسة القيام بتطبيق طريقة القيمة الحالية لأسباب أو لأخرى، فإن طريقة التكلفة الحالية طرق أخرى يمكن من خلالها أيضا معالجة عناصر بنود القوائم المالية، وهذه الطرق مثل طريقة صافي القيمة البيعية وطريقة أخرى تسمى طريقة تكلفة الاستبدال.

2- طريقة صافي القيمة البيعية:

تعتبر طريقة صافي القيمة البيعية عن سعر بين الأصل الذي في حيازة المؤسسة في الفترة الحالية مطروح منه جميع المصاريف المتعلقة ببيع هذا الأصل ولا يستخدم تكلفة شراء هذا الأصل، ويطلق على هذه الطريقة أيضا الطريقة القابلة للتحقق والتي تقوم على فكرة أساسية وهي قيم المخرجات التي تعتبر المنفعة الكامنة في الأصول التي تنوي المؤسسة بيعها.¹

إن طريقة صافي القيمة البيعية أو ما يطلق عليها سعر الخروج الجاري هي المبلغ الذي يمكن للمؤسسة أن تحصل عليه جراء بيع أصل ما خاص بها في السوق، هذا المبلغ المتحصل عليه لا بد من التخلص من المصاريف التي أخرجتها المؤسسة من ذمتها بغية إنجاح عملية البيع، فطريقة صافي القيمة البيعية تقوم بالأساس على عملية إعادة تقييم الأصول بقيمتها البيعية الصافية والجارية.

وإذا حصل ولم تتمكن المؤسسة من إمكانية تحديد هذه القيمة بشكل مباشر من خلال الأسعار المتواجدة في السوق، فعندئذ أمام المؤسسة حلول أخرى يمكنها الاعتماد عليها، ويمكن ذكر بعض الحلول المقترحة على النحو التالي:²

¹ - الحاج عرابية، باهية نعيم، مرجع سبق ذكره، ص 12 (بتصرف).

² - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سب ذكره، ص 403 (بتصرف).

- بمقدور المؤسسة الاعتماد على الأرقام القياسية الخاصة للأسعار هذه الأرقام إما منشورة من قبل هيئات خارجية بشرط تكون هذه الهيئات مستقلة أو يتم تحديدها من طرف المؤسسة نفسها.
- كما يمكن للمؤسسة في هذه الحالة الاعتماد على الكفاءات والخبراء التي تعمل ضمن حدودها، أو الاعتماد على الكفاءات والخبرات المهنية الناشطة خارج أسوارها في تحديد التقديرات المناسبة والصحيحة.
- إن الاعتماد على هذه الطريقة في الحقيقة على أرض الواقع نادر الاستخدام خاصة فيما يتعلق بالأصول الثابتة بمجموعة من الاعتبارات والأسباب، إلا أنها في نفس الوقت تعد من بين الطرق المناسبة والملائمة في عملية تقويم الأصول المتداولة، والذي تكون في الغالب المؤسسة تحصلت عليه بغية بيعه بالأساس.
- إن الملاحظ في الواقع المحاسبي يجد أن من أكثر الطرق استخداما هي طريقة صافي القيمة البيعية، والتي يعتبرها الكثير كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية، كونها أكثر انسجاما وموضوعية، وعند تطبيق هذه الطريقة فإنه يتم تعديل المعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي وذلك عن طريق تقييم جميع أصول المؤسسة الثابتة وهذا على أساس القيمة الحالية، أما بالنسبة للأصول المتداولة فهي لا تحتاج إلى تعديل أصلا بالاعتماد على طريقة صافي القيمة البيعية، وبالنسبة لمشكلة أرباح أو خسائر الأصول والخصوم النقدية التي قد تحدث نتيجة تغير في القوة العامة للنقود، فهذا المشكلة لا تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار.

3- طريقة تكلفة الاستبدال:

تعددت وتنوعت التعاريف الواردة في طريق تكلفة الاستبدال، فيمكن القول إن تكلفة الاستبدال هي تلك التكلفة الجارية لأصل معين أي السعر الذي يجب دفعه من أجل استبدال هذا الأصل.¹

كما يوجد تعريف لطريقة تكلفة الاستبدال: هي ذلك المبلغ الذي يجب على المؤسسة أن تدفعه وتخرجه من ذمتها المالية بغية الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود² كما تمت الإشارة له أن هناك تعدد كبير في تقديم تعريف لطريقة تكلفة الاستبدال، فيمكن القول أن هذه الطريقة هي بمثابة التكلفة الجارية لأصل معين يكون بحيازة المؤسسة ويدخل ضمن طاقتها الإنتاجية، فهي تمثل التكلفة الأقل التي ستدفعها المؤسسة للحصول واقتناء أصل معين يكون بديل للأصل الذي في حيازة المؤسسة في الفترة الحالية، مع وجوب توفر شرط وهو استطاعة هذا الأصل من إنتاج توفير طاقة إنتاجية سواء سلع أو خدمات إنتاجية مماثلة للأصل الممتلك من قبل المؤسسة والتي تنوي تعويضه.

وإذا أرادت المؤسسة أن تتمكن من تسهيل تطبيق طريقة تكلفة الاستبدال على أرض الواقع، فعليها أن توفر مجموعة من الشروط لتسهيل تطبيقها، وهي نفس الظروف التي تمر على طريقة صافي القيمة البيعية كما تم الإشارة له سابقاً.

ويمكن ذكر الشروط والأسس التي يجب توفرها لتسهيل تطبيق طريقة تكلفة الاستبدال على النحو التالي:

- يجب أن يكون للمؤسسة الاستقلالية التامة والحرية المطلقة باتخاذ قرارات تخص البيع والشراء في الأسواق.

¹ - Gilbert le cointre, la comptabilité d'inflation ; Edition bordas, p13

² - حسين قاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 238 (بتصرف).

- يجب على المؤسسة إذا أرادت نجاح طريقة تكلفة الاستبدال أن تضمن عند شراء أصل معين بغية استبداله بالأصل الذي في حيازتها في الفترة الحالية، وأن لا تكون هناك تكاليف متعلقة بعملية الشراء أو البيع الخاصة بالأصل الجديد سواء تكاليف متعلقة بالتوصيل أو التركيب.

- أما الشرط الثالث الذي يجب توفره لنجاح طريقة تكلفة الاستبدال فهو ضرورة توفر عدد كبير من الأصول المماثلة على مستوى السوق، مع وجوب وجود معلومات تفصيلية على الأسعار سواء الأسعار المتعلقة بالأصول الجديدة أو تلك المستعملة.

ماتمت الإشارة له سابقا من شروط ضرورية من أجل تطبيق طريقة تكلفة الاستبدال داخل المؤسسة يعد نظريا بشكل كبير فعند بداية القيام بتطبيقها تصبح هذه الشروط صعبة التحقق، لأن المؤسسة ليس بمقدورها توفير شروط هي في الأصل لا تتحكم فيها، فإذا ما تعلق الأمر ببعض أنواع السلع والمخزونات التي يتم بيعها على حالتها من دون تغيير أو إضافة، فهنا المؤسسة باستطاعتها تحقيق تساوي التكلفة الخاصة بالأصل الجديد للأصل المراد استبداله، أما إذا كانت المؤسسة بصدد استبدال أصل من أصولها الثابتة كالمعدات والتجهيزات، ففي هذه الحالة المؤسسة تكون غير قادرة على أن تساوي التكاليفتين، لأن سعر الاستبدال يكون غير متحكم فيه من طرف المؤسسة وإنما يتحدد في ظل ظروف السوق، لأسباب عدة كوجود العديد من المنافسين، أو وجود عدد كبير من المشترين وغيرها من الأسباب التي لا تستطيع المؤسسة التحكم بها.

وأوضحت العديد من الدراسات المحاسبية المتعلقة بطريقة تكلفة الاستبدال، أنه يوجد اتجاهين إثنين مرتبطين باستبدال عناصر الأصول، حيث يعتمد الاتجاه الأول أسعار السوق، والاتجاه الثاني يعتمد على الأرقام القياسية الخاصة، أي أن طريقة تكلفة الاستبدال تجمع بين عنصرين أساسيين العنصر الأول يمثل مبدأ التكلفة التاريخية

المعدلة، وأما العنصر الثاني فيمثل مبدأ القيمة الجارية، وانطلاقاً من هذا يعتبر العديد من المهتمين بعلم المحاسبة أن طريقة تكلفة الاستبدال هي الأفضل بين طرق القيمة الجارية، ويعتبرونها أفضل بديل متاح لطريقة التكلفة التاريخية المعدلة، وبالاعتماد على طريقة تكلفة الاستبدال فإنه يتم تعديل عناصر قائمة المركز المالي على أساس القيمة الاستبدالية، وتشمل عملية التعديل غير النقدية فقط منها، أما بالنسبة للعناصر النقدية لا يتم تعديلها وفق لهذه الطريقة، أما المكاسب أو الخسائر المتعلقة بالأصول والخصوم النقدية التي تنتج جراء تغير القوة الشرائية للنقود سواء بالارتفاع أو بالانخفاض فهي بالاعتماد هذه الطريقة لا يتم أخذها بعين الاعتبار.

المطلب الثالث: تطبيق تكلفة الاستبدال لتعديل قائمة المركز المالي

بعد جملة من الانتقادات التي وجهت لطريقة التكلفة التاريخية المعدلة لأساس لتقييم القوائم المالية في ظل وجود فجوات تضخمية، تم اقتراح طريقة جديدة تعمل على معالجة التضخم واستبعاده عند إعداد مختلف القوائم المالية، هذه الطريقة هي طريقة القيمة الجارية، حيث تتكون هذه الأخيرة من مجموعة من الطرق التي تسهل تعديل هذه القوائم في ظل وجود التضخم وهذا ما سيتم التطرق له في هذا المطلب.

1- تعديل الأصول الثابتة:

في المرحلة الأولى من ظهور طريقة تكلفة الاستبدال كان عمل هذه الطريقة مقتصرًا فقط على معالجة الأصول الثابتة للمؤسسة، وهذا بغية تحديد التكاليف التي يتم اقتطاعها من الأرباح والخسائر لغرض توفير المبلغ اللازم لمقابلة تكلفة استبدال الأصل الثابت، وعند الاعتماد على هذه الطريقة وعند حدوث ارتفاع الأسعار فإن تكلفة الاستبدال هي الأخرى ترتفع ويتم معالجة هذا الارتفاع محاسبياً عن طريق تحميل كل دورة مالية تكاليف تكون مساوية لتكاليف الاستبدال لهذه الدورة، وإذا حدث وعرفت الأسعار ارتفاعاً كل مرة وكل سنة، فإن الأقساط

المتراكمة التي تقتطعها المؤسسة لا تساوي تكلفة الاستبدال، وهذه تعتبر مشكلة أمام المؤسسة، ولتجاوز هذه المشكلة كان لزوماً على المؤسسة أن تعالجها عن طريق الاهتلاكات، حيث يتم طرح الإهلاك السابق من القيمة المتبقية لتكلفة الاستبدال، وأما القيمة المتبقية لتكلفة الاستبدال فسيتم تقسيمها على ما تبقى من العمر الإنتاجي للأصل المراد استبداله، وهذا بسبب توجيه انتقادات لهذه الطريقة، على أنها طريقة غير عادلة حيث يتم تحميل الدورات المقبلة لفروقات المخصصات عن الدورات السابقة، وإذا حصل وإن تم حدوث استبدال الأصل فإن الأقسام المتراكمة التي تم تخصيصها فهي ستكون بقيمة تفوق قيمة الأصل المراد استبداله، وإذا لم يتم الاعتماد على الحل الذي تم اقتراحه لتجاوز المؤسسة مشكلة عدم تساوي تكلفة الاستبدال، فإنه سيجعل مخصصات الاهتلاك المتراكمة أقل من تكلفة استبدال الأصل، والحل المحاسبي المقترح لمعالجة هذه الفروقات هو ترصيد حسابات الأصل الجديد مع حسابات رأس المال.

2- تعديل حسابات الاهتلاكات والمخزونات:

إن الاعتماد على طريقة تكلفة الاستبدال في معالجة حسابات المخزون والاهتلاك من شأنه أن يقودنا لحساب تكلفة المبيعات بالرجوع إلى أسعار المخزونات عند تاريخ البيع وليس عند تاريخ الشراء، أما الفارق الذي سيتشكل فيتم ترحيله إلى حساب الاحتياطات، وما يعاب على طريقة تكلفة الاستبدال في معالجة حسابات المخزونات والاهتلاكات، أنه في حالة ارتفاع الأسعار فإن الأقسام والمخصصات التي تم إعدادها تكون غير كافية وغير مساوية لتكلفة شراء الأصل الجديد، وهذا في حالة حدوث ارتفاع في الأسعار، أما في حالة حدوث العكس أي حالة انخفاض في الأسعار، ففي هذه الحالة تواجه المؤسسة مشكلة أخرى وهي مشكلة تغطية القيمة المتبقية للأصول المتداولة وخاصة المتعلقة بالمخزونات.

وعن تطبيق تكلفة الاستبدال كطريقة لمعالجة القوائم المالية، وخاصة عند تعديل الحسابات المخزونات والاهتلاكات فمن شأنه تحقيق جملة من المميزات والخصائص سواء على الصعيد المعرفي العلمي أو على الصعيد العلمي التطبيقي، يمكن سرد هذه الخصائص والمميزات على النحو التالي:

- عند حدوث عملية استبدال الأصل الذي في حيازة المؤسسة بأصل جديد، فإن أقساط الإهلاك المتراكمة تكون مساوية لقيمة الأصل الجديد، لكنه في المقابل يكون بقيمة تفوق قيمة الأصل القديم، هذه المشكلة يمكن حلها عن طريق المعالجة المحاسبية لهذا الفرق وهذا عن طريق حساب فارق بين القيمة الإسمية للأصل القديم وبين الأصل المراد استبداله، وترصيد هذا الفارق الذي نشأ مع حسابات رأس المال، وعند قيام المؤسسة بمعالجة الفارق بين القيمة الدفترية والقيمة المخصصة للأصل المعين محاسبيا وترصيد أحد حسابات رأس المال فإنها في هذه الحالة تكون قد قامت بمعالجة واستبعاد أثر التضخم من رأس مال المؤسسة بصفة آلية.

- عند الاعتماد على طريقة تكلفة الاستبدال في معالجة أثر التضخم ستتحقق الموثوقية في تحديد الربح، حيث يتم عرض في قائمة الدخل مخصصات الاهتلاكات على أساس القيمة الاستبدالية للأصل، عند تطبيق هذه الطريقة من شأنها عرض الأرباح بصورة ذات موثوقية الذي تحققه المؤسسة من دون التركيز على المركز المالي للمؤسسة الذي يبقى مسجلا في القوائم المالية بالقيمة الإسمية للأصول والمخزونات، وعند حدوث فجوات تضخمية وبالا اعتماد على هذه الطريقة فإنه سينتج عنها تخفيض في قيمة الأرباح.

- يسمح تطبيق طريقة القيمة الجارية بتحديد الأرباح والخسائر الناتجة عن حيازة الأصول غير النقدية، حيث تقوم هذه الطريقة على تحديد التغيرات التي تحدث على أسعار كل أصل على حدى ويتم تسجيله وفقا لهذه

الطريقة على أساس قيمته الجارية بغية استبدال أصل جديد فيكون بنفس الطاقة الإنتاجية للأصل القديم، وبالاكتفاء على هذه الطريقة فإنه لا يتم الأخذ بعين الاعتبار الأرباح والخسائر حيازة الأصول النقدية.

المطلب الرابع: تقييم طريقة القيمة الجارية

بعد الانتقادات التي وجهت لطريقة التكلفة التاريخية المعدلة بسبب بعض السلبيات التي تحتويها محاسبيها، تم اقتراح طريقة جديدة هي طريقة القيمة الجارية، التي يعتبرها الكثير من المهتمين بعلم المحاسبة من مهنيين أو أكاديميين أنها من أفضل الطرق المحاسبية المتاحة في ظل وجود اقتصاد تضخمي في معالجة وتعديل بنود عناصر القوائم المالية المختلفة، حيث قد تؤثر الفجوات التضخمية على مصداقية القوائم المالية، لكن بالاكتفاء على طريقة القيم الجارية سيتم استبعاد أثره، الأمر الذي سينعكس إيجابيا على صحة وموثوقية القوائم المالية، أي تحديد الوضعية الحقيقية التي تعيشها المؤسسة، وتصبح هذه القوائم عندئذ ذات دلالة وقابلة للمقارنة وإجراء عملية التحليل، وانطلاقا من المعلومات المحاسبية التي تعرض فيها يتم بناء واتخاذ مختلف القرارات، وكما هو معلوم أن أي طريقة محاسبية لها جملة من الإيجابيات والسلبيات وهذه الإيجابيات والسلبيات ظهرت نظرا لوجود من يدعم هذه الطريقة ومن يعارضها، الأمر الذي أحدث خلافا بين المهتمين بعلم المحاسبة.

وفي هذا المطلب سيتم التطرق إلى تقييم طريقة القيمة الجارية وما لها من إيجابيات ومن سلبيات.

1- إيجابيات طريقة القيمة الجارية:

- إن طريقة القيمة الجارية تعد أفضل بديل لمبدأ التكلفة التاريخية، يساهم الاكتفاء على هذه الطريقة في عرض معلومات ضمن القوائم المالية بطريقة صادقة وغير مضللة.

- يمكن اعتبار أهم ميزة تتميز بها طريقة القيمة الجارية أنها تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في أسعار الأصول، أو إذا حدث ارتفاعاً في جميع الأصول يكون بمقدار متفاوت بين هذه الأصول.
- عند الاعتماد على طريقة القيمة الجارية فإن المؤسسة تقوم بعرض الأصول الثابتة والمتداولة بالتكلفة الاستبدالية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، والجزء الأيسر أي جهة الخصوم وفقاً لهذه الطريقة فإنه يتم عرضها بالتكلفة التاريخية لها.
- من المميزات التي تتميز بها طريقة القيمة الجارية أن لها كفاءة عالية في معالجة الأصول غير النقدية في ظل وجود فجوات تضخمية، حيث تحدد قيمتها بطريقة فعالة.
- إن الاعتماد على هذه الطريقة يسهل من تحديد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن حيازة الأصول غير نقدية بدرجة دقيقة ومفصلة.
- بالاعتماد على طريقة القيمة الجارية فإن القوائم المالية التي تعرضها المؤسسة تكون ذات مصداقية وقابلة للتحليل والمقارنة، وعليه يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات سواء من المستخدمين الداخليين أو الخارجيين.

2- سلبيات القيمة الجارية:

- إن الاعتماد على طريقة القيمة الجارية في تحديد أرباح أو خسائر ناتجة عن حيازة الأصول غير النقدية فقط، وبالمقابل لا تأخذ بعين الاعتبار الأرباح والخسائر الناتجة عن الأصول النقدية.

- إن من بين السلبيات التي تتمثل في هذه الطريقة هي الصعوبة في الحصول على التكلفة الجارية لبعض عناصر القوائم المالية، فمثلاً عدم وجود سوق للأصول التي يراد تحديد تكلفته الجارية، أو قد تقع المؤسسة في موقف أنها لا تجد أصل يكون مماثل للأصل المراد استبداله، وهذا ما يؤدي بها إلى التقدير الشخصي.
- إذا حصل وأصبحت المؤسسة تعتمد على التقدير الشخصي فهذا من شأنه أن يساهم في عدم الموضوعية للمعلومات التي تعرض ضمن القوائم المالية، خاصة في حالة تحديد المؤسسة لصافي القيمة البيعية.
- إن من السلبيات التي وجهت لطريقة القيمة الجارية أنها لا تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المستويات العامة.
- إن من بين السلبيات التي تحتويها طريقة القيمة الجارية وهي عدم قدرة المؤسسة في كل مرة على تحديد التكلفة الاستبدالية للأصل، فقد تجد المؤسسة صعوبة وعدم قدرة على إيجاد أصل جديد له جميع المميزات التي يحتوي عليها أصلها التي تريد استبداله.

خلاصة الفصل الثالث:

تمثل القوائم المالية مخرجات النظام المحاسبي وهي عناصر مهمة جدا ولها دور كبير في اتخاذ القرارات التي تهم المؤسسة، إذ تعتبر القوائم المالية بمثابة الصورة التي تعبر عن الوضعية الحقيقية التي تعيش فيها المؤسسة، لذا كان لزاماً أن تكون هذه القوائم معروضة ومعدة بشكل موضوعي وصادق، ولكي تكون المعلومات المعروضة فيها صادقة وذات موضوعية يستلزم صحة المبادئ المحاسبية المعتمدة من قبل المؤسسة في اعدادها لقوائمها المالية. وفي ظل وجود فجوات تضخمية التي أصبحت معظم دول العالم لأسباب تختلف من دولة إلى أخرى، أصبحت القواعد والمبادئ المحاسبية خاصة مبدأ التكلفة التاريخية تعاني من جملة من الانتقادات والنقائص، خاصة ما يتعلق بخاصيتي الموضوعية والملائمة الخاصة بالمعلومات المحاسبية المعروضة ضمن مختلف هذه القوائم، ففي ظل وجود التضخم فإن القوائم المالية المعروضة تكون غير صادقة وغير شفافة ولا يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات، الأمر الذي أدى إلى تدخل هيئات وجمعيات دولية خاصة لجنة معايير المحاسبة الدولية، هذه الأخيرة اقترحت مجموعة من الطرق والقواعد المحاسبية لمعالجة القوائم المالية في ظل وجود التضخم، على غرار طريقة التكلفة التاريخية المعدلة وطريقة التكلفة الجارية، وهذه تمثل طرق بديلة تعمل على استبعاد التضخم عند اعداد القوائم المالية.

وتعتبر طريقة التكلفة التاريخية المعدلة أكثر الطرق موضوعية وموثوقة، كونها تبقى على أساس القياسي التاريخي كمبدأ وتقوم بإجراء معالجة عليه، بهدف تغيير القوة الشرائية لتصبح قوة شرائية عامة عند معالجة القوائم المالية.

أما بالنسبة لطريقة التكلفة الجارية فهي بالأساس تقوم على معالجة العناصر غير النقدية بالاعتماد على التغيرات الخاصة للأسعار وهذا عكس طريقة التكلفة التاريخية المعدلة التي تعتمد على التغيرات العامة في الأسعار.

قامت معايير المحاسبة الدولية باقتراح جملة من المبادئ والطرق المحاسبية التي تتميز كل طريقة بخاصية مميزة، التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الجارية وغيرها من الطرق، وعند الوقوف على تقييم هذين المدخلين يمكن القول أن لِكِلِيهِمَا مجموعة من الايجابيات وكذلك يحتويان على مجموعة السلبيات، رغم أن النتائج التي تتحقق جراء تطبيقهما في ظل وجود التضخم تؤدي إلى عرض القوائم المالية بصورة ذات مصداقية وموضوعية أفضل من تلك المعتمدة على مبدأ التكلفة التاريخية، وبالتالي يمكن الاعتماد على هذه النتائج من أجل اتخاذ القرارات التي تخص المؤسسة، وبالرجوع إلى سلبيات كل مدخل يمكن القول أن مجال الدراسة لا يزال مفتوحاً للمهتمين بموضوع معالجة القوائم المالية في ظل وجود التضخم.

الفصل الرابع

دراسة تطبيقية للمركب الصناعي

التجاري الحضنة - المسيلة

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية للمركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة

تمهيد

تعتبر مؤسسة رياض سطيف من بين المؤسسات الرائدة في الجزائر، حيث تنشط في مجال الطحن، وذلك من خلال مجموعة من المؤسسات التابعة لها والفروع التي قامت بإنشائها وتطويرها عبر مراحل مختلفة، وتعتبر مؤسسة رياض سطيف كغيرها من المؤسسات التي تهدف جاهدة لتحقيق الاستمرارية والبقاء وضمان التطور الذي يضمن لها مواكبة كافة التغيرات التي تمس الاقتصاد الوطني، ومن بين دلالات هذه الجهود قيام المؤسسة بإنشاء عدة مؤسسات عبر مختلف ولايات الوطن، ومن بينها المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة، وقد كان لزاما على هذه الفروع أن تقوم بتقديم معلومات مالية تتميز بدرجة عالية من المصادقية والشفافية، وهذا من أجل عرض وتقديم مختلف القوائم المالية للمؤسسة الأم وكذلك للفروع بصورة تعكس الوضعية الحقيقية التي تنشط فيها المؤسسة وفروعها، الأمر الذي سيسمح حتما من اتخاذ قرارات صائبة ومناسبة من مختلف مستخدمي القوائم المالية داخليين كانوا أو خارجيين.

ومما يثير الجدل أن مركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة يعتمد كغيره من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر على مبدأ التكلفة التاريخية في قياسه لعناصره المحاسبية، وهذا بالرغم من الانتقادات الموجهة لهذا المبدأ خاصة عدم أخذه بعين الاعتبار تغيرات معدلات التضخم وبالتالي فإن القوائم المالية المعدة وفقا لهذا المبدأ لا تعبر عن حقيقة الشركة نظرا لتحيز القياس الذي لا يأخذ التضخم وتغير الأسعار بعين الاعتبار، وبالتالي فإن تعديل القوائم المالية يعتبر ضرورة وخطوة حتمية وهذا بهدف التقييم والافصاح عن المعلومات المحاسبية بصورة صادقة وصحيحة الأمر الذي سينعكس إيجابيا على عملية اتخاذ القرار، ومن بين الأساليب المعتمدة في ذلك ما يعرف بمبدأ التكلفة التاريخية المعدلة الذي يعتبر من بين الطرق والأليات القابلة للتطبيق

في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهذا راجع للأداء الضعيف وهشاشة المنظومة الاقتصادية الجزائرية، كما أن غياب الإحصائيات في الكثير من الأحيان كان سببا أساسيا في عدم تطبيق آليات أخرى للتعديل.

إن عملية الإفصاح عن القوائم المالية بصورة صادقة وتحليلها يهتم مستخدمي هذه القوائم سواء الداخليين والخارجيين، وفي هذا الفصل سيتم الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة، وذلك انطلاقا من المعلومات المفصّل عنها على مستوى القوائم المالية للمؤسسة موضع دراسة حالة الذي تم اعدادها بالاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية، ليكون بعدها عملية التعديل الخاصة بالقوائم المالية وفقا للآلية المعتمدة في دراسة حالة وهي المبدأ والطريقة المنصوص عليها من قبل معايير المحاسبة الدولية وهذا من أجل الإفصاح على القوائم المالية بصورة صحيحة والتمكن من اجراء عملية المقارنة قبل التعديل وبعد التعديل.

المبحث الأول: تقديم عام للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

كغيره من المؤسسات الجزائرية كان المركب الصناعي التجاري الحضنة -المسيلة- ملزما بتطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من 1 جانفي 2010، خاصة أن هذا الأخير تم تحريره انطلاقا من الاعتماد على توصيات معايير المحاسبة الدولية، بعد أن كان يطبق المخطط المحاسبي الوطني منذ نشأته حتى هذا التاريخ، ولم يكن الانتقال للنظام المحاسبي المالي بالعملية السهلة، لما له من آثار مباشرة على المعلومات والتقارير المالية المنتجة والمعروضة أمام مختلف المستخدمين بشكل خاص والتنظيم المهني والمحاسبي داخل المؤسسة بشكل عام، حيث تطلب الأمر جهودا كبيرة من أجل إنجاز هذه العملية.

المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة الأصل رياض سطيف

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات، وفي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطحن وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن، غير أن دورها في تلك الفترة كان مقتصرًا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته، وكذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق من الوطن، وفي سنة 1982 إثر إعادة هيكلة للمؤسسة الوطنية للدقيق والطحن "سمباك" انبثقت منها خمسة مؤسسات رئيسة موزعة على التراب الوطني، ودورها تغطية الولايات المجاورة لها في توزيع مختلف منتجاتها، وهذه المؤسسات هي:

- مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس.
- مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة.
- مؤسسة الرياض بتيارت.
- مؤسسة الرياض بقسنطينة.

- مؤسسة الرياض بسطيف.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 367/32 بتاريخ 1982/11/27 أنشئت المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف "الرياض"، ثم انتقلت إلى الاستقلالية ابتداء من 1990/04/02 واتخذت شكل المؤسسة مساهمة برأس مال 5.000.000.000 دج، حيث نجد تركيبة رأسمالها الاجتماعي تتكون من:

80%: المؤسسة القابضة العمومية الزراعية الغذائية.

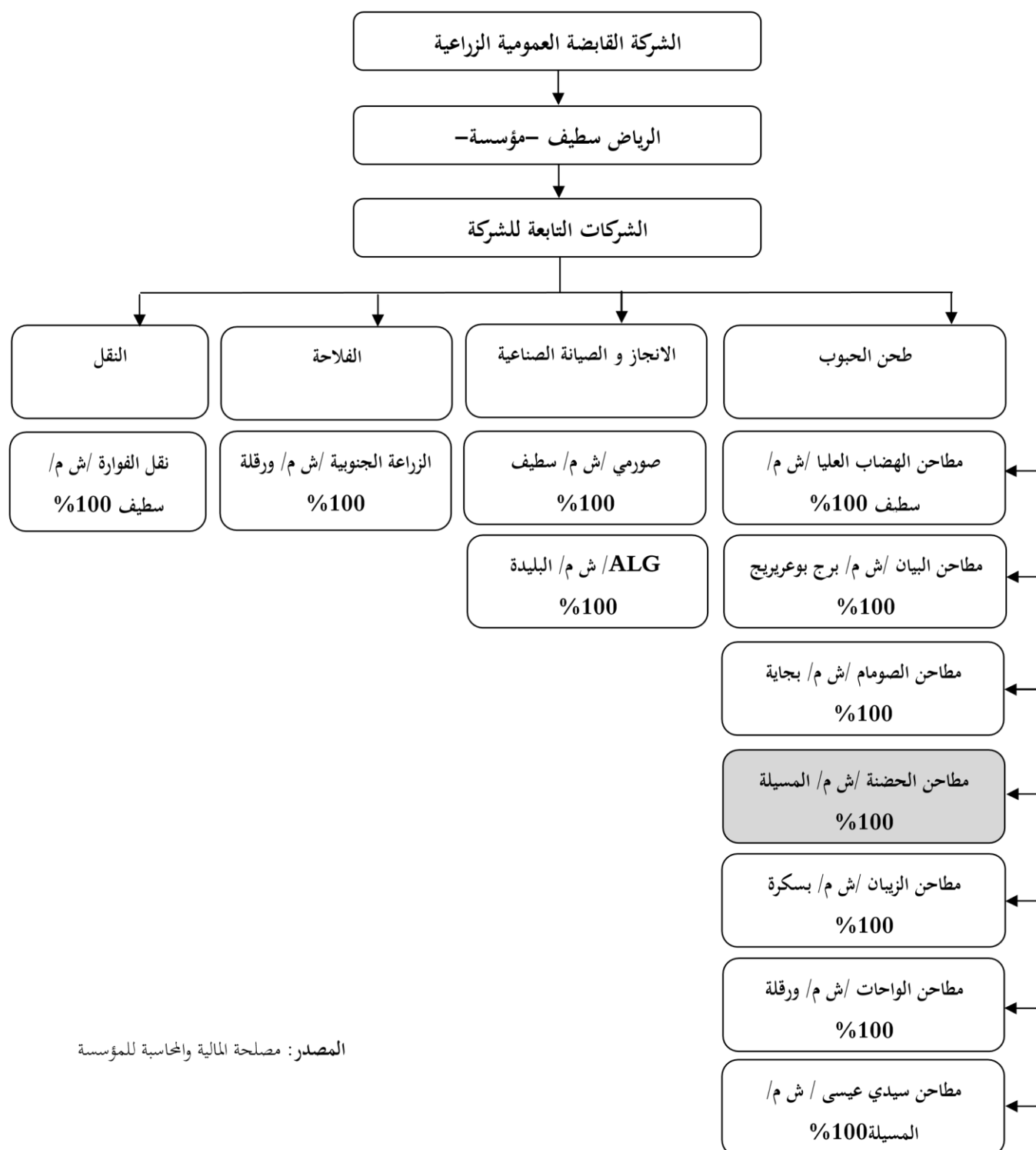
11%: المؤسسات المالية والبنوك وشركات التأمين.

09%: أشخاص طبيعيين.

المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة للمؤسسة.

يكن النشاط الأساسي مع رياض سطيف في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللين) وإنتاج وتسويق المواد المشتقة والدقيق والعجائن الغذائية والكسكسي، ويمتلك المجمع عدة وحدات موزعة على عدة ولايات منها (سطيف، المسيلة، برج بوعريريج، بجاية، بسكرة، ورقلة)، ويمكن توضيح اختصاصات المؤسسات التابعة لرياض سطيف في الشكل رقم (21) التالي:

الشكل رقم (21): يوضح الهيكل التنظيمي لمجمع رياض سطيف



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة للمؤسسة

المطلب الثاني: لمحة تعريفية عن المركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

سيتم في هذا المطلب التطرق لتعريف المركب الصناعي التجاري الحضنة المسيلة، وذلك عن طريق دراسة أهم النقاط الأساسية التي تمكن من اعطاء لمحة تعريفية عن المركب الصناعي والتجاري الحضنة.

1- نشأة المؤسسة :

بدأ بناء مطاحن الحضنة بالمسيلة سنة 1980، حيث تم تشغيلها لأول مرة سنة 1981، وفي أول أكتوبر 1997 تم تحويل وحدة الرياض بالمسيلة إلى مؤسسة تابعة لرياض سطيف في شكل مؤسسة مساهمة "مطاحن الحضنة"، وتبلغ مساحتها الإجمالية 30.775 م² منها 12.555 م² مغطاة، وقد بلغ رقم أعمالها لسنة 2010 مبلغ 1.449.460.000 دج.

وتتقسم مطاحن الحضنة إلى قسمين واحد قديم والآخر جديد:

بالنسبة للقسم القديم يتكون من مسمدة ومطحنة واحدة، حيث تم إنجازها من طرف المؤسسة السويسرية "بيبلر" بتكلفة إنجاز قدرت بـ 220.915480.55 دج وتم تشغيلها سنة 1981.

والقسم الجديد يتكون من مسمدة جديدة منجزة من طرف المؤسسة الإيطالية " غولفيتو " بتكلفة مشروع وصلت إلى: 563.986.110.84 دج وتم تشغيلها سنة 1993.

-المقر الاجتماعي:

تقع مطاحن الحضنة بالمسيلة على بعد 20 كلم عن وسط المدينة على جهة الجاني الشرقي على الطريق الرابط بين ولاية برج بوعرييج وولاية المسيلة، حيث يمر العديد من المسافرين عبر هذا الطريق وهذا ما ينعكس بالإيجاب على المؤسسة فتصبح بذلك معروفة أكثر فأكثر.

صندوق بريد رقم 11 المسيلة. - الهاتف: 035.55.16.86 / 035.55.39.88

هاتف / فاكس: 035.55.00.60 - السجل التجاري: 38 ب. 562030

المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة للمؤسسة

2- أهداف المؤسسة:

تتشط المؤسسة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من داخل تراب الولاية لهذا فإن المؤسسة تسعى إلى تحقيق

أهداف مستقبلية من أهم هذه الأهداف:

تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين البيع والتكلفة النهائية.

زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الانتاج وتحسين نوعيتها.

محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.

التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة.

سد حاجات المستهلك من مادتي السميد والفريضة.

المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني.

خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة.

الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه.

محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية.

محاولة القضاء على المشاكل الزائدة داخل المؤسسة مثل: مشاكل الإنتاج، والتوزيع والاتصال.

الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة بالمسيلة

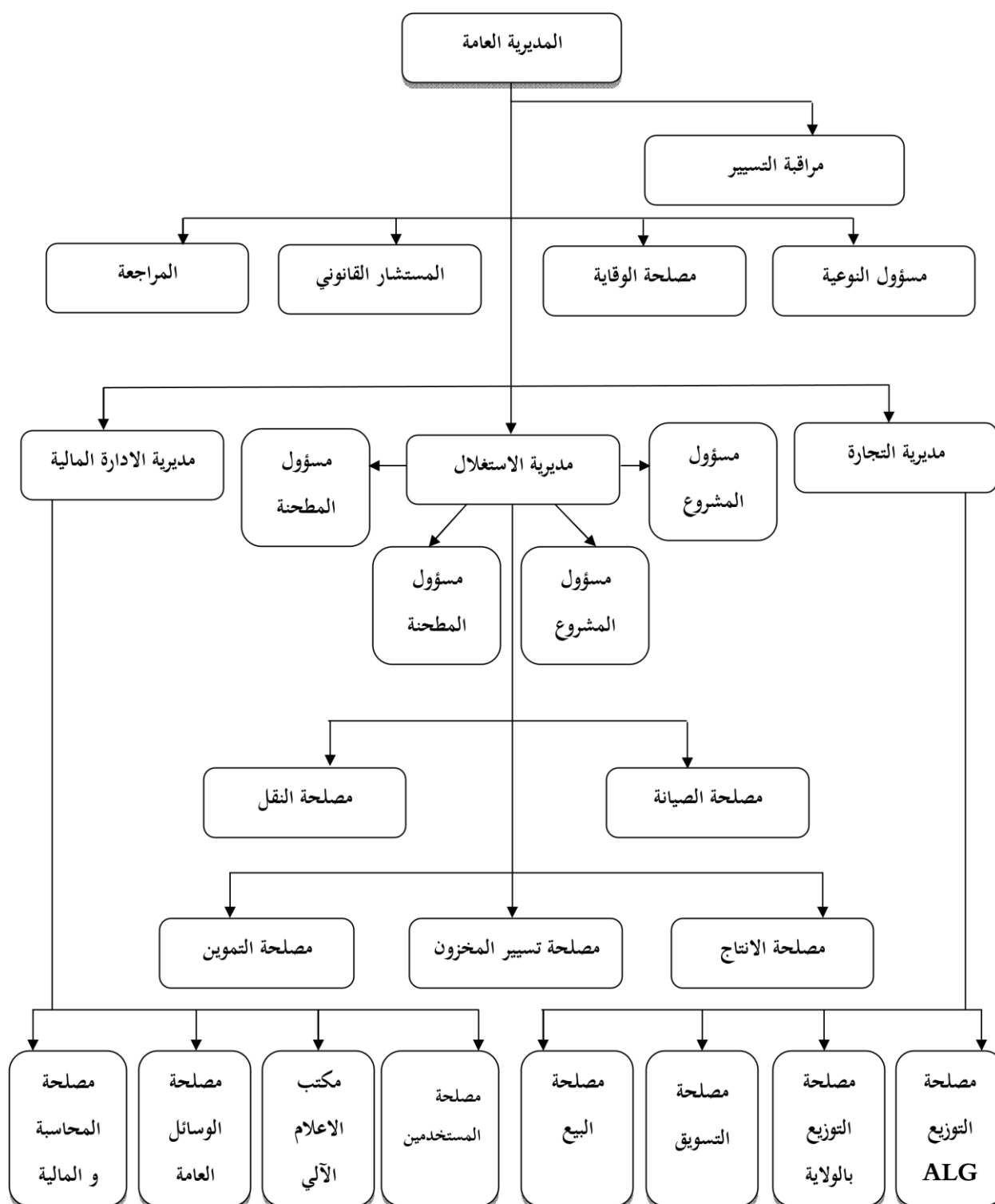
يعتبر الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلى وسيلة للإعلام يمكن من خلاله معرفة تقسيم العمل والتركيب الإداري

لدوائر ومصالح وفروع المؤسسة وهو ما يساعدنا على تحديد الاختصاصات، المسؤوليات ومهام كل دائرة من

هذه الدوائر حتى تستخلص فكرة عامة على هذه المؤسسة، ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للوحدة من خلال

الشكل التالي:

الشكل رقم (22): الهيكل التنظيمي للمركب الصناعي التجاري الحضنة



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة للمؤسسة

شرح مختلف الوظائف بالمؤسسة

أولاً- المديرية العامة:

يشرف على تسييرها الرئيس المدير العام للوحدة، مهمته الأساسية هي التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة

ولهذا تركز له عدة مهام أهمها:

الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة.

يعتبر الواجهة الأولى للوحدة.

التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع.

يقوم بالربط بين جميع الدوائر، والأقسام الداخلية وينسق بينه.

يقوم المدير العام يومياً بإعلام الرئيس المدير العام للمؤسسة الأم.

وتشمل المديرية العامة:

1- مراقبة التسيير: تتكون من فرد واحد يقوم بدور نائب المدير ويعتبر الذراع الأيمن له، وله عدة مهام وهي:

-التحضير للاجتماعات والمشاركة فيها.

-هو أمين مجلس الإدارة والذراع الأيمن للمدير ويستلم البريد المتعلق بالإدارة ويقوم بالرد عليه.

-إعداد التقارير وإصدارها سواء تلك الموجهة للمؤسسة الأم أو الموجهة للوزارة الوصية.

-تقديم الاستشارة للمدير فيما يخص القرارات المتعلقة بزيادة الإنتاج.

-يقدم دراسة تقييمية للإدارة فيما يخص مبيعات المؤسسة على عدة سنوات.

-إعداد مختلف الموازنات التقديرية ومراقبتها باستمرار.

- اكتشاف الانحرافات ومحاولة تصحيحها.
 - إعداد لوحة القيادة لمختلف الأنشطة في المؤسسة.
 - تقديم النصح والاستشارة للمصالح الأخرى.
 - جمع المعلومات المتعلقة بالنشاط وتحليلها وتبويبها لاستخدامها فيما بعد في إعداد الوازنات.
 - تقديم شرح للإدارة لأسباب الانحراف إن وجدت وتقديم شرح للإيجابيات إن لم توجد انحرافات.
- 2- مصلحة الوقاية والأمن:** ومهمتها حماية المؤسسة داخليا وكذا الوقاية الخاصة من ناحية الحرائق والسرقة وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من كل الأخطار.
- 3- الاستشارة القانونية:** حيث يقوم المدير العام باستشارته أو مناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو المكلف بالمنازعات التي تدخل فيها المؤسسة سواء كانت بين المؤسسة ومورديها أو زبائنها أو داخل المؤسسة ومورديها أو زبائنها أو داخل المؤسسة.
- 4- مسؤول النوعية:** حيث يهتم بنوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة دوليا سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في سير العملية الإنتاجية والخدمية، الكمية والتغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة والمقدار.
- 5- المراجعة:** يعمل لمصالح المؤسسة، تتمثل مهامه في المراقبة الداخلية لأعمال المصالح والمديريات وكذلك يعمل على التوجيه بالإضافة إلى إعطاء تقارير للرئيس المدير العام حول أعماله.

ثانيا: مديرية الاستغلال:

تتمثل مهمتها في تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالاستغلال وتشمل المصالح التالية وهي:

مصلحة التموين: وهذه المصلحة خاصة بدخول المواد واللوازم الخاصة بالعملية وتنقسم إلى فرعين هما:

فرع التغيير وشراء الحبوب: ومهمته شراء الحبوب وتغيير النوعية.

فرع المشتريات: وهذا الفرع خاص بتسجيل كل عمليات الشراء.

مصلحة الإنتاج: مهمتها مختصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمنتج

نهائي مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية وتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج

والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها المحددة عملياً، كما تعمل على استمرارية الإنتاج وذلك

بتخصيص أفواج عمل تعمل بالتناوب طيلة 24 ساعة، ولهذا تعتبر من أهم المصالح وتنقسم هذه المصلحة إلى

مصنعين هما:

أ- مصنع التحويل رقم: (01) يضم آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية قدرها: 5500 خلال 24

ساعة.

ب- مصنع التحويل رقم: (02) يضم آلات تحويل القمح الصلب واللين إلى سميد وفريضة على الترتيب بطاقة

إنتاجية قدرها: 5100 قنطار من القمح الصلب 5100 من القمح اللين خلال 24 ساعة.

2-1- الطاقات الإنتاجية :

السميد: 30630 قنطار في اليوم (سميد ممتاز ب: 64% نسبة استخلاص).

الدقيق (الفريضة): 1.080 قنطار في اليوم (دقيق خبز ب: 72% نسبة استخلاص)

كما أن مصلحة الإنتاج تتفرع إل ثلاثة فروع:

- فرع محاسبة المواد.

- فرع الطحن والإنتاج.

- فرع الشحن والتوضيب.

مصلحة الصيانة: وهذه المصلحة مهمتها إصلاح العطل بآلات الإنتاج وتشغيل هذه الأجهزة 2/سا/24سا وتتفرع هذه المصلحة إلى:

فرع الإلكترونيات: ومهمته صيانة الأجهزة الكهربائية.

فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحنة والشاحنات.

مصلحة تسيير المخزونات: تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي تسجيل حركة المخزون والقيام بعملية الجرد الشهرية والسنوية وتتفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في:

- فرع الاستقبال وتخزين الحبوب.

- فرع تسيير مخزونات الأكياس.

- فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

مصلحة النقل: تقوم هذه المصلحة بعمليات شحن ونقل المنتجات إلى الزبائن المسجلين في دفاتر التوريد.

المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة للمؤسسة

ثالثا: مديرية الإدارة المالية:

ومهمتها خاصة بشؤون الإدارة والعمليات المالية والتنسيق بين مصالحها والمتمثلة في:

مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر من أهم النشاطات حيث إن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع المالية والصندوق.

- فرع المحاسبة العامة.

- فرع محاسبة المبيعات.

- فرع المحاسبات.

مصلحة الموارد البشرية: لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تم بتسيير وإدارة الشؤون الإدارية للعمال وكيفية تنظيم الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع تسيير المستخدمين.

- فرع الخدمات الاجتماعية.

مصلحة الإعلام الآلي: يعمل هذا المكتب بتسيير كل ما يتعلق بوسائل الاعلام الآلي ومتطلباته.

مصلحة الوسائل العامة: من مهامها:

- متابعة جميع الأشغال التابعة للوحدة.

- المتابعة الميدانية للاستثمارات.

رابعا: مديرية التجارة: ومهمتها تتعلق بكل ما له علاقة بالتجارة والمعاملات التجارية كإبرام العقود مع المتعاملين

وكذا القيام بدراسة معمقة للسوق ووضع الميزانيات التقديرية على أساسها، وتسويق وبيع المنتجات سواء لنقاط

البيع التابعة لها أو البيع مباشرة من الوحدة عن طريق الفوترة، والتنسيق بين مصالحها تتفرع إلى:

- مصلحة التوزيع بالجزائر.

- مصلحة البيع.

- مصلحة التوزيع في الولاية.

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لوحدة المركب الصناعي الحضنة المسيلة للفترة (2015-2019)

تعتبر القوائم المالية من أهم الأدوات والطرق التي يتمكن من خلالها ذوي العلاقة بالمؤسسة سواء الداخليين أو الخارجيين بالمؤسسة من تقييم أدائها والقدرة على اتخاذ القرارات المختلفة قصيرة الأجل أو طويلة الأجل، ومن خلال هذا المبحث سيتم عرض القوائم المالية للمركب الصناعي التجاري الحضنة - المسيلة خلال الفترة 2015 - 2019، حيث أن هذه المؤسسة تقوم بإعداد القوائم المالية مثلها مثل باقي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك حسب النظام المحاسبي المالي وطبيعة الأنشطة التي تقوم بها، فقائمة المركز المالي تتكون من جانبين جانب الأصول ويعرف بجانب الاستخدامات، أما الجانب الثاني هو جانب الخصوم ويعرف أيضا بجانب الموارد المالية التي تكون ضمن تصرف المؤسسة.

المطلب الأول: عرض قائمة المركز المالي لسنة 2015

تقوم وحدة المركب الصناعي والتجاري المسيلة بإعداد قائمة المركز المالي كغيرها من المؤسسات الناشطة في بيئة الأعمال الجزائرية، وذلك بما ينص عليه النظام المحاسبي المالي، وكما هو معلوم فإن قائمة المركز المالي تتكون من جانبين، جانب أيمن يعرف بالأصول الذي يوضع فيه ممتلكات المؤسسة، وجانب أيسر يعرض فيه الخصوم أي الموارد المالية التي تحت تصرف المؤسسة.

أولا: عرض جانب الأصول لسنة 2015:

والذي سيتم التطرق إليها عن طريق تمثيلها في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): يوضح جانب الأصول لقائمة المركز المالي لوحدة المركب الصناعي والتجاري الحضنة

المسيلة في: 2015/12/31

2015			الأصول
المبلغ الصافي	اهتلاكات مؤونات	المبلغ الإجمالي	
			الأصول غير الجارية فارق الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
	115653.49	115653.49	تثبيتات معنوية
1327713717.24	1782778086.35	3110491803.59	تثبيتات عينية
255898153.36		255898153.36	أراضي
897103027.84	554497240.71	1451600268.55	مباني
131750436.82	1093069082.7	1224819519.52	تركيب المعدات التقنية والأدوات الصناعية
42962099.22	135211762.94	178173862.16	تثبيتات عينية أخرى
-	-	-	تثبيتات في شكل امتيازات
674359524.57	-	674359524.57	تثبيتات الجاري إنجازها
18800.00	-	18800.00	تثبيتات مالية
-	-	-	سندات موضوعة موضع معادلة
-	-	-	مساهمات أخرى ومدينون آخرون
		-	سندات أخرى مثبتة
118800.00	-	218800.00	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية

112189183.13		112189183.13	ضرائب مؤجلة على الأصل
2014281244.94	1782893739.8	3797174964.78	مجموع الأصول غير الجارية
148014999.3	2970509.58	150985508.93	أصول جارية منتجات قيد التنفيذ
81754845.29	-	81754845.29	مواد أولية ولوازم
57491091.95	2970509.58	60461601.53	لوازم أخرى
8769062.11	-	8769062.11	المخزونات من المنتوجات
-	-	-	مخزونات أخرى
71065387.19	329809055.46	400874442.65	المدينون والأصول المماثلة
-	-	-	ديون على الضرائب الزراعية
30173316.97	329809055.46	359982372.43	الزبائن
12602457.06		12602457.06	المدينون الآخرون
28289613.16	-	28289613.16	الضرائب ومشابهها
-	-	-	المدينون والأصول المماثلة
-	-	-	المتاحات وما شبيهها
752702532.36	-	752702532.36	الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
752702532.36	-	752702532.36	الخزينة
971782918.90	332779565.04	1304562483.94	مجموع الأصول الجارية
2986064143.84	2115673304.88	5101737448.72	المجموع العام للأصول

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

ثانيا: عرض جانب الخصوم لسنة 2015:

والتي يتم التطرق إليها عن طريق تمثيلها في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): يوضح جانب الخصوم لقائمة المركز المالي لوحدة المركب الصناعي والتجاري الحضنة

المسيلة في: 2015/12/31

2015	الخصوم
	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
1449460000.00	رأس مال تم إصداره
-	رأس مال غير مستعان به
203292170.74	علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة
-	فوارق إعادة التقييم
-	فارق المعادلة
161321002.93	نتيجة صافية نتيجة صافية في حصة المجمع
-	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
-	حصة الشركة المدمجة
-	حصة ذوي الأقلية
-	حسابات الارتباط بين الوحدات
1814073173.67	مجموع الاموال الخاصة
	<u>الخصوم غير الجارية</u>

365773383.94	قروض وديون مالية
-	ديون أخرى غير جارية
-	المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة
56136812.02	المؤونات للأعباء (الضرائب-تجديد التثبيات)
509130.85	الضرائب المؤجلة على الخصوم
413419326.81	مجموع الخصوم غير الجارية
-	<u>الخصوم الجارية</u>
-	سندات الخزينة
-	ديون على الضرائب الزراعية
640000000.00	ديون ضمن المجموعة
799948.40	موردو المواد الأولية
16603449.85	موردون آخرون وحسابات ملحقة
45831988.95	ضرائب
55336256.16	ديون أخرى جارية
-	خزينة سلبية
758571643.36	مجموع الخصوم الجارية
2986064143.84	مجموع عام للخصوم

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الثاني: عرض قائمة الدخل لسنة 2015:

تعتبر قائمة الدخل الوسيلة التي يمكن من خلالها معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة خلال الدورة المالية، فانطلاقاً من هذه القائمة يمكن تحديد كيفية سير مختلف أنشطة المؤسسة خلال السنة.

الجدول رقم (04): يوضح قائمة الدخل لوحدة المركب الصناعي والتجاري الحضنة المسيلة في:

2015/12/31

حسابات النتائج	2015
رقم الأعمال	2332024449.40
مبيعات من البضائع	246686.69
مبيعات من المنتجات التامة	2327278450.08
مبيعات المنتجات الأخرى	596917.40
الخدمات الأخرى	3902395.23
تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التنفيذ	5076288.65
الإنتاج المثبت	-
إعانات الاستغلال	1572090.91
1- انتاج السنة المالية	2338672828.96
المشتريات المستهلكة	-1906594822.87
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-38490780.55
2- استهلاك السنة المالية	-1945085603.42

393587225.54	القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
-148693504.06	أعباء المستخدمين
5686059.00	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
239207662.48	4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
61151662.67	المنتجات العملياتية الأخرى
-1094874.46	الأعباء العملياتية الأخرى
-39192676.62	مخصصات الاهتلاك والمؤونات
-395921252.00	مخصصات عن خسائر القيمة والمؤونات
333761105.75	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
233911627.82	5- النتيجة العملياتية
475348.96	المنتجات المالية
-5439536.20	الأعباء المالية
4964187.24	6- النتيجة المالية
228947440.58	7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)
-45316286.00	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
-10151.65	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
-22300000.00	مشاركة العمال للاستفادة

2734060946.34	مجموع منتجات الأنشطة العادية
2572739943.41	مجموع أعباء الأنشطة العادية
161321002.93	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)
-	العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
-	9- النتيجة غير العادية
161321002.93	10- النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الثالث: عرض قائمة المركز المالي لسنة 2016

تقوم وحدة المركب الصناعي والتجاري المسيلة بإعداد قائمة المركز المالي كغيرها من المؤسسات الناشطة في بيئة الأعمال الجزائرية، وذلك بما ينص عليه النظام المحاسبي المالي، وكما هو معلوم فإن قائمة المركز المالي تتكون من جانبين، جانب أيمن يعرف بالأصول التي يوضع فيه ممتلكات المؤسسة، وجانب أيسر يعرض فيه الخصوم أي الموارد المالية التي تحت تصرف المؤسسة.

أولا: عرض جانب الأصول لسنة 2016:

والتي سيتم التطرق إليها عن طريق تمثيلها في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): يوضح جانب الاصول لقائمة المركز المالي لوحدة المركب الصناعي والتجاري الحضنة

المسيلة في: 2016/12/31

2016			الأصول
المبلغ الصافي	مؤونات اهتلاكات	المبلغ الإجمالي	
			الأصول غير الجارية فارق الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
	115653.49	115653.49	تثبيتات معنوية
			تثبيتات عينية
255898153.36		255898153.36	أراضي
887613811.41	573193603.58	1460807414.99	المباني
-	-	-	تركيب المعدات التقنية والأدوات الصناعية
161844301.05	129433446.8	1291277747.91	تثبيتات عينية أخرى
-	-	-	تثبيتات في شكل امتيازات
640287863.14	-	640287863.14	تثبيتات الجاري إنجازها
18800.00	-	18800.00	تثبيتات مالية
-	-	-	سندات موضوعة موضع معادلة
-	-	-	مساهمات أخرى ومدينون آخرون
		-	سندات أخرى مثبتة
118800.00	-	218800.00	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
11663933.17	-	11663933.17	ضرائب مؤجلة على الأصل

1957326862.13	702742703.93	3660069566.06	مجموع الأصول غير الجارية
			أصول جارية
			منتجات قيد التنفيذ
172367222.08	2674952.89	175042174.97	
-	-	-	مواد أولية ولوازم
-	-	-	لوازم أخرى
-	-	-	المخزونات من المنتوجات
-	-	-	مخزونات أخرى
-	-	-	المدينون والأصول المماثلة
-	-	-	ديون على الضرائب الزراعية
37390501.38	329209055.46	366599556.84	الزبائن
40080352.29		40080352.29	المدينون الآخرون
-	-	-	الضرائب ومشابهها
-	-	-	المدينون والأصول المماثلة
-	-	-	المتاحات وما شابهها
-	-	-	الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
1090864366.63	-	1090864366.63	الخزينة
1340702442.38	331884008.35	1672586450.73	مجموع الأصول الجارية
3298029304.51	1034626712.28	5332656016.79	المجموع العام للأصول

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

ثانيا: عرض جانب الخصوم لسنة 2016:

والتي سيتم التطرق إليها عن طريق تمثيلها في الجدول التالي:

جدول رقم (06): يوضح جانب الخصوم لقائمة المركز المالي لوحدة المركب الصناعي والتجاري الحضنة

المسيلة في: 2016/12/31

2016	الخصوم
	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
-	رأس مال تم إصداره
-	رأس مال غير مستعان به
-	علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة
-	فوارق إعادة التقييم
-	فارق المعادلة
320018795.62	نتيجة صافية نتيجة صافية في حصة المجمع
1796561073.67	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
-	حصة الشركة المدمجة
-	حصة ذوي الأقلية
-	حسابات الارتباط بين الوحدات
2116579869.29	المجموع
	<u>الخصوم غير الجارية</u>

365773383.94	قروض وديون مالية
-	ديون أخرى غير جارية
-	المؤونات للمعاشات والالتزامات المماثلة
515979660.80	المؤونات للأعباء (الضرائب-تجديد التثبيات)
1527392.54	الضرائب المؤجلة على الخصوم
409898743.28	مجموع الخصوم غير الجارية
	<u>الخصوم الجارية</u>
-	سندات الخزينة
-	ديون على الضرائب الزراعية
-	ديون ضمن المجموعة
-	موردو المواد الأولية
88672734.79	موردون وحسابات ملحقة
1309830.86	ضرائب
681568126.29	ديون أخرى جارية
-	خزينة الخصوم
771550691.94	مجموع الخصوم الجارية
3298029304.31	مجموع عام للخصوم

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

التعليق:

من الملاحظ من خلال قائمة المركز المالي لوحدة المركب الصناعي الحضنة لسنتي 2015 و 2016 أن هناك تغير في الأصول الثابتة بالنقصان كان مقداره 56954382.81 دج، كما أن هناك تغير حدث في الأصول الجارية بالزيادة بمقدار قدر بـ 368919523.48 دج، وهذا راجع لنقصان في حسابات الخزينة وحسابات الزبائن وهذا ما يدل على أن هناك تغيرات حصلت في المبيعات.

أما بالنسبة لجانب الخصوم هناك تغير طرأ في الخصوم الغير الجارية بالنقصان بمقدار 3520583.53 دج، الأمر الذي يمكن ارجاع سببه لعدم وجود تغير في قيمة القروض.

أما بخصوص الخصوم الجارية فلقد عرفت نقصان بمقدار 348672900.08 دج، الأمر الذي يرجع إلى خروج أموال كتسديد ديون الموردين.

المطلب الرابع: عرض قائمة الدخل لسنة 2016

تعتبر قائمة الدخل الوسيلة التي يمكن من خلالها معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة خلال الدورة المالية، فانطلاقاً من هذه القائمة يمكن تحديد كيفية سير مختلف أنشطة المؤسسة خلال السنة. والتي سيتم التطرق إليها عن طريق تمثيلها في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): يوضح قائمة الدخل لوحد المركب الصناعي والتجاري الحضنة المسيلة في:

2016/12/31

حسابات النتائج	2016
رقم الأعمال	2866220558.42
مبيعات من البضائع	-
مبيعات من المنتجات التامة	2866220558.42
مبيعات المنتجات الأخرى	-
خدمات أخرى	-
تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التصنيع	15237146.49
الإنتاج المثبت	-
إعانات الاستغلال	-
1- إنتاج السنة المالية	2883692334.19
المشتريات المستهلكة	-2328827296.85
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-24632144.91
2- استهلاك السنة المالية	-2353459441.76
القيمة المضافة للاستغلال (2-1)	530232990.43
أعباء المستخدمين	-207601486.99
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	-4236950.00

318 394 553,44	4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
23 126 182,23	المنتجات العملياتية الأخرى
-411 726,37	الأعباء العملياتية الأخرى
-54 888 090,87	مخصصات الاهتلاك والمؤونات
22300000.00	مخصصات عن خسائر القيمة والمؤونات
12 868 361,40	استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
276789 279,83	5- النتيجة العملياتية
173 027,44	المنتجات المالية
-	الأعباء المالية
173 027,44	6- النتيجة المالية
276962 307,27	7- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)
-	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
-1 543 511,65	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
-	مشاركة العمال للاستفادة
2 919 860 003,26	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-2 622 141 207,64	مجموع أعباء الأنشطة العادية
320 018 795,62	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية

العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها)	-
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)	-
9- النتيجة غير العادية	-
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	320 018 795,62

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

التعليق:

أما بالنسبة لقائمة الدخل لوحدة المركب الصناعي الحضنة لسنتي 2015 و 2016 فالملاحظ على هذه القائمة أن هناك نقصان في النتيجة بمقدار 161321002.93 دج، مع ملاحظة في زيادة المبيعات في سنة 2016 الأمر الذي يمكن ارجاع سببه أن زيادة النتيجة قد تم استخدامها لتسديد الديون أو توزيعها في شكل أرباح.

المطلب الخامس: عرض قائمة المركز المالي لسنة 2017

تقوم وحدة المركب الصناعي والتجاري المسيلة بإعداد قائمة المركز المالي كغيرها من المؤسسات الناشطة في بيئة الأعمال الجزائرية، وذلك بما ينص عليه النظام المحاسبي المالي، وكما هو معلوم فإن قائمة المركز المالي تتكون من جانبين، جانب أيمن يعرف بالأصول التي يوضع فيه ممتلكات المؤسسة، وجانب أيسر يعرض فيه الخصوم أي الموارد المالية التي تحت تصرف المؤسسة.

أولاً: عرض جانب الأصول لسنة 2017:

والتي سيتم التطرق إليها عن طريق تمثيلها في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): يوضح قائمة المركز المالي لوحدة المركب الصناعي والتجاري الحضنة المسيلة في:

2017/12/31

2017			الأصول
المبلغ الصافي	اهتلاكات - مؤونات	المبلغ الإجمالي	
			الأصول غير الجارية
			فارق الاقتناء-المنتج الإيجابي أو السلبي
	115653.49	115653.49	تثبيات معنوية
1854702611.05	1760180967.13	3614883578.18	تثبيات عينية
255898153.36		255898153.36	أراضي
871709150.15	590221767.36	1461930917.51	المباني
-	-	-	تركيب المعدات التقنية والأدوات الصناعية
727095307.54	1169959199.77	1897054507.31	تثبيات عينية أخرى
-	-	-	تثبيات في شكل امتيازات
59577408.84	-	59577408.84	تثبيات الجاري إنجازها
18800.00	-	18800.00	تثبيات مالية
-	-	-	سندات موضوعة موضع معادلة
-	-	-	مساهمات أخرى ومدينون آخرون
		-	سندات أخرى مثبتة
118800.00	-	218800.00	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
111693724.86		111693724.86	ضرائب مؤجلة على الأصل
1925992544.75	1760296620.62	3686289165.37	مجموع الأصول غير الجارية

183693935.83	2674952.89	186368888.72	أصول جارية منتجات قيد التنفيذ
105935417.00	-	105935417.00	مواد أولية ولوازم
6087751.70	-	6087751.70	لوازم أخرى
71670767.13	2674952.89	74345702.02	المخزونات من المنتجات
-	-	-	مخزونات أخرى
-	-	-	المدينون والأصول المماثلة
-	-	-	ديون على الضرائب الزراعية
61304968.49	239179055.46	390484023.95	الزبائن
14579752.70		14579752.70	المدينون الآخرون
14579752.70	-	14579752.70	الضرائب ومشابهها
-	-	-	المدينون والأصول المماثلة
-	-	-	المتاحات وما شبهها
-	-	-	الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
1087445094.92	-	1087445094.92	الخزينة
1348448791.94	331854008.35	1680302800.29	مجموع الأصول الجارية
3274441336.69	2092150628.97	5366591965.66	المجموع العام للأصول

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

ثانيا: عرض جانب الخصوم لسنة 2017:

والتي سيتم التطرق إليها عن طريق تمثيلها في الجدول التالي.

الجدول رقم (09): يوضح جانب الخصوم لقائمة المركز المالي لوحدة المركب الصناعي والتجاري الحضنة

المسيلة في: 2017/12/31

2017	الخصوم
	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
-	رأس مال تم إصداره
-	رأس مال غير مستعان به
-	علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة
-	فوارق إعادة التقييم
-	فارق المعادلة
288088495.05	نتيجة صافية نتيجة صافية في حصة المجمع
1889358864.61	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
-	حصة الشركة المدمجة
-	حصة ذوي الأقلية
-	حسابات الارتباط بين الوحدات
2177447359.66	مجموع الأموال الخاصة
	<u>الخصوم غير الجارية</u>

365773383.94	قروض وديون مالية
-	ديون أخرى غير جارية
-	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
49144821.92	المؤونات للأعباء (الضرائب-تجديد التثبيات)
5095636.77	الضرائب المؤجلة على الخصوم
411013842.63	مجموع الخصوم غير الجارية
	<u>الخصوم الجارية</u>
-	سندات الخزينة
-	ديون على الضرائب الزراعية
365622365.54	ديون ضمن المجموعة
-	موردو المواد الأولية
10249995.83	موردون وحسابات ملحقة
337398.77	ضرائب
309770374.26	ديون أخرى جارية
-	خزينة الخصوم
685980134.40	مجموع الخصوم الجارية
3274441336.69	مجموع عام للخصوم

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

التعليق:

نلاحظ من خلال جدول أصول وحدة المركب الصناعي الحضنة لسنتي 2106 و 2107 أنه هناك تغير في أصول غ الجارية بالنقصان مقدار 00003005 دج وتغير أيضا في الأصول الجارية بالزيادة مقدار 7776039 دج.

وذلك بزيادة حسابات الخزينة وحساب الزبائن وهذا يدل على أن هناك خروج منتجات مع زيادة في المبيعات. أما بالسنة جدول الخصوم هناك تغير وذلك في:

خصوم غير الجارية بالزيادة مقدار 567391 دج مما يكون ارجع في زيادة في القروض.

خصوم جارية بالنقصان مقدار 51171117 دج، هذا يدل على خروج أموال كتسديد ديون للموردين مع الإشارة أن دين الموردين أيضا.

المطلب السادس: عرض قائمة الدخل لسنة 2017

تعتبر قائمة الدخل الوسيلة التي يمكن من خلالها معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة خلال الدورة المالية، فانطلاقا من هذه القائمة يمكن تحديد كيفية سير مختلف أنشطة المؤسسة خلال السنة.

والتي سيتم التطرق إليها عن طريق تمثيلها في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): يوضح قائمة الدخل لوحدة المركب الصناعي والتجاري الحضنة المسيلة في:

2017/12/31

حسابات النتائج	2017
رقم الأعمال	2938072479.46
مبيعات من البضائع	2922857.40
مبيعات من المنتجات التامة	2929861027.62
مبيعات من المنتجات الأخرى	1022417.43
خدمات أخرى	4266177.43
تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التصنيع	-18047988.30
الإنتاج المثبت	737650.25
إعانات الاستغلال	-
1- إنتاج السنة المالية	2920762141.41
المشتريات المستهلكة	-2351214016.38
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-23220330.23
2- استهلاك السنة المالية	-2374434346.61
3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	546327794.80
أعباء المستخدمين	-225213568.76
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	-4466848.00

316647378.04	4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
9830070.00	المنتجات العملياتية الأخرى
-25334.48	الأعباء العملياتية الأخرى
-63769930.20	مخصصات الاهتلاك والمؤونات
-5019722.39	مخصصات عن خسائر القيمة والمؤونات
7502867.27	استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
265165328.24	5- النتيجة العملياتية
26462619.35	المنتجات المالية
-	الأعباء المالية
26462619.35	6- النتيجة المالية
291626947.59	7- النتيجة العاجية قبل الضريبة (6+5)
-	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
-	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
-	مشاركة العمال للاستفادة
2964556698.03	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-2676468202.98	مجموع أعباء الأنشطة العادية
288088495.05	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية

العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)	-
العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)	-
9- النتيجة غير العادية	-
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	288088495.05

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب السابع: عرض قائمة المركز المالي لسنة 2018

تقوم وحدة المركب الصناعي والتجاري المسيلة بإعداد قائمة المركز المالي كغيرها من المؤسسات الناشطة في بيئة الأعمال الجزائرية، وذلك بما ينص عليه النظام المحاسبي المالي، وكما هو معلوم فإن قائمة المركز المالي تتكون من جانبين، جانب أيمن يعرف بالأصول التي يوضع فيه ممتلكات المؤسسة، وجانب أيسر يعرض فيه الخصوم أي الموارد المالية التي تحت تصرف المؤسسة.

أولاً: عرض جانب الأصول لسنة 2018:

والتي سيتم التطرق إليها عن طريق تمثيلها في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): يوضح جانب الأصول لقائمة المركز المالي لوحدة المركب الصناعي والتجاري الحضنة

المسيلة في: 2018/12/31

2018			الأصول
المبلغ الصافي	مؤونات -	المبلغ الإجمالي	
			الأصول غير الجارية
			فارق الاقتناء-المنتج الإيجابي أو السلبي
	115653.49	115653.49	تثبيات معنوية
1795290776.97	1803721235.79	3599012012.76	تثبيات عينية
255898153.36		255898153.36	أراضي
856404069.47	605526848.04	1461930917.51	المباني
-	-	-	تركيب المعدات التقنية والأدوات الصناعية-
682988554.14	1198194387.75	1881182941.89	تثبيات عينية أخرى
-	-	-	تثبيات في شكل امتيازات
95972429.08	-	95972429.08	تثبيات الجاري إنجازها
18800.00	-	18800.00	تثبيات مالية
-	-	-	سندات موضوعة موضع معادلة
-	-	-	مساهمات أخرى ومدينون آخرون
		-	سندات أخرى مثبتة
118800.00	-	218800.00	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
113046217.94		113046217.94	ضرائب مؤجلة على الأصل
1904328223.99	1803836889.28	3708165113.27	مجموع الأصول غير الجارية
			أصول جارية

241191919.40	2674952.89	243866872.29	منتجات قيد التنفيذ
124390565.00	-	124390565.00	مواد أولية ولوازم
21628233.09	-	21628233.09	لوازم أخرى
95173121.31	2674952.89	97848074.20	المخزونات من المنتجات
-	-	-	مخزونات أخرى
-	-	-	المدينون والأصول المماثلة
-	-	-	ديون على الضرائب الزراعية
28130065.58	327358369.37	355488434.95	الزبائن
12869355.95	500306.09	13369662.04	المدينون الآخرون
8434249.59	-	8434249.59	الضرائب ومسابيها
-	-	-	المدينون والأصول المماثلة
-	-	-	المتاحات وما شبيها
-	-	-	الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية - الأخرى
790005723.12	-	790005723.12	الخزينة
1080631313.64	330533628.35	1411164941.99	مجموع الأصول الجارية
2984959537.63	2134370517.63	5119330055.26	المجموع العام للأصول

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

ثانيا: عرض جانب الخصوم لسنة 2018:

والتي سيتم التطرق إليها عن طريق تمثيلها في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): يوضح جانب الخصوم لقائمة المركز المالي لوحدة المركب الصناعي والتجاري الحضنة

المسيلة في: 2018/12/31

2018	الخصوم
	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
-	رأس مال تم إصداره
-	رأس مال غير مستعان به
-	علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة
-	فوارق إعادة التقييم
-	فارق المعادلة
353477806.88	نتيجة صافية نتيجة صافية في حصة المجمع
2246305525.35	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
-	حصة الشركة المدمجة
-	حصة ذوي الأقلية
-	حسابات الارتباط بين الوحدات
2599783332.32	مجموع الأموال الخاصة
	<u>الخصوم غير الجارية</u>

قروض وديون مالية	-
ديون أخرى غير جارية	-
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	-
المؤونات للأعباء (الضرائب-تجديد التثبيات)	56064904.11
الضرائب المؤجلة على الخصوم	8663881.00
مجموع الخصوم غير الجارية	64728785.11
<u>الخصوم الجارية</u>	
سندات الخزينة	-
ديون على الضرائب الزراعية	-
ديون ضمن المجموعة	-
موردو المواد الأولية	-
موردون وحسابات ملحقة	13478083.49
ضرائب	12596.00
ديون أخرى جارية	306956740.80
خزينة الخصوم	-
مجموع الخصوم الجارية	320447420.29
مجموع عام للخصوم	2984959537.63

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

التعليق:

من الملاحظ من خلال قائمة المركز المالي لوحدة المركب الصناعي الحضنة لسنتي 2017 و 2018 أن هناك تغير في الأصول الثابتة بالنقصان كان مقداره 21664320.79 دج، كما أن هناك تغير حدث في الأصول الجارية بالنقصان بمقدار قدر ب 267817478.3 دج، وهذا راجع لنقصان في حسابات الخزينة وحسابات الزبائن وهذا ما يدل على أن هناك زيادة أو نقصان في المبيعات.

أما بالنسبة لجانب الخصوم هناك تغير طرأ في الخصوم الغير الجارية بالنقصان بمقدار 346285057.52 دج، الأمر الذي يمكن ارجاع سببه لتسديد قيمة القروض.

أما بخصوص الخصوم الجارية فلقد عرفت نقصان بمقدار 345532714.11 دج، الأمر الذي يرجع إلى خروج أموال كتسديد ديون الموردين..

المطلب الثامن: عرض قائمة الدخل لسنة 2018:

تعتبر قائمة الدخل الوسيلة التي يمكن من خلالها معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة خلال الدورة المالية، فانطلاقاً من هذه القائمة يمكن تحديد كيفية سير مختلف أنشطة المؤسسة خلال السنة. والتي سيتم التطرق إليها عن طريق تمثيلها في الجدول التالي:

الجدول رقم (13): يوضح قائمة الدخل لوحدة المركب الصناعي والتجاري الحضنة المسيلة في:

2018/12/31

حسابات النتائج	2018
رقم الأعمال	2961232701
مبيعات من البضائع	4087513.73

2940333000	مبيعات من المنتجات التامة
13368000	مبيعات داخل المجموعة
740764.8	مبيعات من المنتجات الأخرى
2703422.8	خدمات أخرى
15645382.48	تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التصنيع
4722583.91	الإنتاج المثبت
2097818.18	إعانات الاستغلال
2983698486	1- إنتاج السنة المالية
-2360716763	المشتريات المستهلكة
-26686185.29	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-2387402948	2- استهلاك السنة المالية
596295535.1	3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
-201679204.8	أعباء المستخدمين
-1291568	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
293324765.3	4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
25335847.54	المنتجات العملياتية الأخرى
-32417.21	الأعباء العملياتية الأخرى

-70751968.33	مخصصات الاهتلاك والمؤونات
-7475459.88	مخصصات عن خسائر القيمة والمؤونات
14276856.1	استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
354677623.6	5- النتيجة العملياتية
1015934.48	المنتجات المالية
-	الأعباء المالية
1015934.48	6- النتيجة المالية
355693558	7- النتيجة العاجية قبل الضريبة (6+5)
-	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
-2215751.15	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
-	مشاركة العمال للاستفادة
3024327124	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-2670849317	مجموع أعباء الأنشطة العادية
353477806.9	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها)

العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)	-
9- النتيجة غير العادية	-
10- النتيجة الصافية للسنة المالية	353477806.9

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

التعليق:

أما بالنسبة لقائمة الدخل لوحدة المركب الصناعي الحضنة لسنتي 2015 و 2016 فالملاحظ على هذه القائمة أن هناك زيادة في النتيجة بمقدار 65389311.85 دج، مع ملاحظة في زيادة المبيعات في سنة 2018 الأمر الذي يمكن ارجاع سببه أن زيادة النتيجة قد تم استخدامها لتسديد الديون أو توزيعها في شكل أرباح.

المطلب التاسع: عرض قائمة المركز المالي لسنة 2019

تقوم وحدة المركب الصناعي والتجاري المسيلة بإعداد قائمة المركز المالي كغيرها من المؤسسات الناشطة في بيئة الأعمال الجزائرية، وذلك بما ينص عليه النظام المحاسبي المالي، وكما هو معلوم فإن قائمة المركز المالي تتكون من جانبين، جانب أيمن يعرف بالأصول التي يوضع فيه ممتلكات المؤسسة، وجانب أيسر يعرض فيه الخصوم أي الموارد المالية التي تحت تصرف المؤسسة.

أولاً: عرض جهة الأصول لسنة 2019:

والتي سيتم التطرق إليها عن طريق تمثيلها في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): يوضح جانب الاصول لقائمة المركز المالي لوحدة المركب الصناعي والتجاري الحضنة

المسيلة في: 2019/12/31

2019			الأصول
المبلغ الصافي	اهتلاكات - مؤونات	المبلغ الإجمالي	
			الأصول غير الجارية
			فارق الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
	115653.49	115653.49	تثبيتات معنوية
1780907419.98	1831911569.95	3612818989.93	تثبيتات عينية
255898153.36		255898153.36	أراضي
841119239.70	620811677.81	1461930917.51	المباني
-	-	-	تركيب المعدات التقنية والأدوات الصناعية
132603618.80	-	132603618.80	تثبيتات عينية أخرى
551286408.12	1211099892.14	1762386300.26	تثبيتات في شكل امتيازات
53450738.43	-	53450738.43	تثبيتات الجارية إنجازها
18800.00	-	18800.00	تثبيتات مالية
-	-	-	سندات موضوعة موضع معادلة
-	-	-	مساهمات أخرى ومدينون آخرون
		-	سندات أخرى مثبتة
118800.00	-	218800.00	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
114823434.75		114823434.75	ضرائب مؤجلة على الأصل
1849200393.16	1832027223.44	3681227616.60	مجموع الأصول غير الجارية
314532407.66	2674952.89	317207360.55	أصول جارية
			منتجات قيد التنفيذ

مواد أولية ولوازم	-	-	-
لوازم أخرى	-	-	-
المخزونات من المنتجات	-	-	-
مخزونات أخرى	-	-	-
المدينون والأصول المماثلة	-	-	-
ديون على الضرائب الزراعية	-	-	-
الزبائن	24210505.04	327108369.37	351318874.41
المدينون الآخرون	25039534.23	500306.09	25539840.32
الضرائب ومسابهها	20046.33	-	20046.33
المدينون والأصول المماثلة	-	-	-
المتاحات وما شبهها	-	-	-
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	-	-	-
الخزينة	758285166.85	-	758285166.85
مجموع الأصول الجارية	1122087660.11	330283628.35	1452371288.46
المجموع العام للأصول	2971288053.27	2162310851.79	5133598905.06

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

ثانيا: عرض جانب الخصوم لسنة 2019:

والتي سيتم التطرق إليها عن طريق تمثيلها في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): يوضح جانب الخصوم لقائمة المركز المالي لوحدة المركب الصناعي والتجاري الحضنة

المسيلة في: 2019/12/31

2019	الخصوم
	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
-	رأس مال تم إصداره
-	رأس مال غير مستعان به
-	علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة
-	فوارق إعادة التقييم
-	فارق المعادلة
357320009.89	نتيجة صافية نتيجة صافية في حصة المجمع
2210690162.80	رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
-	حصة الشركة المدمجة
-	حصة ذوي الأقلية
-	حسابات الارتباط بين الوحدات
2568010172.69	مجموع الأموال الخاصة
	<u>الخصوم غير الجارية</u>

قروض وديون مالية	-
ديون أخرى غير جارية	-
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	-
المؤونات للأعباء (الضرائب-تجديد التثبيات)	56695775.49
الضرائب المؤجلة على الخصوم	12232125.23
مجموع الخصوم غير الجارية	68927900.72
<u>الخصوم الجارية</u>	
سندات الخزينة	-
ديون على الضرائب الزراعية	-
ديون ضمن المجموعة	-
موردو المواد الأولية	-
موردون وحسابات ملحقة	13238070.48
ضرائب	332543.00
ديون أخرى جارية	305547241.15
خزينة الخصوم	-
مجموع الخصوم الجارية	322117854.63
مجموع عام للخصوم	2971288053.27

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

التعليق:

من الملاحظ من خلال قائمة المركز المالي لوحدة المركب الصناعي الحضنة لسنة 2019 في الأصول الثابتة كان مقدارها 1849200393.16 دج، كما أن هناك تغير حدث في الأصول الجارية فلقد بلغ بمقدارها قدر ب: 1122087660.11 دج، وهذا راجع لكون حدوث تغيرات في حسابات الخزينة وحسابات الزبائن وهذا ما يدل على أن هناك زيادة أو نقصان في المبيعات.

أما بالنسبة لجانب الخصوم هناك تغير طرأ في الخصوم الغير الجارية فلقد بلغ مقدارها 68927900.72 دج، الأمر الذي يمكن ارجاع سببه لتراجع في زيادة او نقصان القروض.

أما بخصوص الخصوم الجارية فلقد كانت مقدارها 322117854.63 دج، الأمر الذي يرجع إلى خروج أموال كتسديد ديون الموردين.

المطلب العاشر: عرض قائمة الدخل لسنة 2019:

تعتبر قائمة الدخل الوسيلة التي يمكن من خلالها معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة خلال الدورة المالية، فانطلاقاً من هذه القائمة يمكن تحديد كيفية سير مختلف أنشطة المؤسسة خلال السنة. والتي سيتم التطرق إليها عن طريق تمثيلها في الجدول التالي.

الجدول رقم (16): يوضح قائمة الدخل لوحدة المركب الصناعي والتجاري الحضنة المسيلة في:

2019/12/31

حسابات النتائج	2019
رقم الأعمال	2953914924.52
مبيعات من البضائع	2922857.40

2929861027.62	مبيعات من المنتجات التامة
1022417.43	مبيعات من المنتجات الأخرى
4266177.43	خدمات أخرى
-18047988.30	تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التصنيع
737650.25	الإنتاج المثبت
-	إعانات الاستغلال
2920762141.41	1- إنتاج السنة المالية
-2351214016.38	المشتريات المستهلكة
-23220330.23	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-2374434346.61	2- استهلاك السنة المالية
546327794.80	3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
-225213568.76	أعباء المستخدمين
-4466848.00	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
316647378.04	4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
9830070.00	المنتجات العملياتية الأخرى
-25334.48	الأعباء العملياتية الأخرى
-63769930.20	مخصصات الاهتلاك والمؤونات

-5019722.39	مخصصات عن خسائر القيمة والمؤونات
7502867.27	استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
265165328.24	5- النتيجة العملياتية
26462619.35	المنتوجات المالية
-	الأعباء المالية
26462619.35	6- النتيجة المالية
291626947.59	7- النتيجة العاجية قبل الضريبة (6+5)
-	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
-	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
-	مشاركة العمال للاستفادة
2964556698.03	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-2676468202.98	مجموع أعباء الأنشطة العادية
357320009.89	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها)
-	العناصر غي العادية - الأعباء (يطلب بيانها)

-	9- النتيجة غير العادية
357320009.89	10- النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة.

التعليق:

أما بالنسبة لقائمة الدخل لوحدة المركب الصناعي الحضنة لسنتي 2019 فالملاحظ على هذه القائمة أن هناك انخفاض أو زيادة في النتيجة بمقدار 357320009.89 دج، مع ملاحظة في زيادة المبيعات في سنة 2019 حيث بلغ رقم الأعمال لسنة 2019: 2953914924.52 دج الأمر الذي يمكن ارجاع سببه أن زيادة النتيجة قد تم استخدامها لتسديد الديون أو توزيعها في شكل أرباح.

المبحث الثالث: تعديل القوائم المالية لوحدة المركب الصناعي الحضنة - المسيلة.

إن عملية تعديل القوائم المالية تستلزم الإشارة إلى جملة من الإجراءات والوسائل التي يجب التطرق إليها للقيام بعملية التعديل، وكبداية تعديل القوائم المالية لوحدة المركب الصناعي الحضنة لابد من توفر أولا مجموعة من الأرقام القياسية للأسعار وذلك على المستوى الوطني، والتي يتم إعدادها من قبل الديوان الوطني للإحصائيات، حيث قام هذا الأخير بحساب الأرقام القياسية للأسعار وذلك باستعمال طريقة لاسبير.

إن التنسيق بين الجانب النظري للأطروحة مع الجانب التطبيقي يستلزم الاعتماد على القوائم المالية المقدمة من قبل وحدة المركب الصناعي الحضنة - المسيلة، وإجراء عملية التعديلات للعناصر الواجب تعديلها بما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية، وكذلك الاعتماد على الأرقام القياسية للأسعار، مع الإشارة إلى ضرورة الأخذ بعين الاعتبار العناصر النقدية والعناصر الغير نقدية، وهذا لوجود اختلاف بين هذه العناصر عند القيام بعملية التعديل.

ويتم تعديل عناصر القوائم المالية وفقا للعلاقة على النحو التالي:

القيمة التاريخية المعدلة للبند : قيمة البند التاريخية x الرقم القياسي للأسعار في آخر السنة المعنية بالدراسة

الرقم القياسي للأسعار في سنة الحيازة

المطلب الأول: تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2015

سيتم في هذا المطلب إجراء عملية تعديل المركز المالي، حيث ستم عملية تعديل الجزء الأول من قائمة المركز المالي وهي الأصول، أما في الجزء الثاني ستم عملية تعديل العنصر الثاني من هذه القائمة وهي عناصر الخصوم.

أولاً: تعديل عناصر الأصول والاهتلاكات لسنة: 2015

في الجزء الأول سيتم تعديل قيم الأصول الثابتة بقيمتها الصافية وكذا مخصصات الاهتلاك، حيث تتكون الأصول الخاصة بوحدة المركب الصناعي الحضنة على أصول مادية وأصول معنوية والتي سيتم تعديلها انطلاقاً بالاعتماد على العلاقة التي سبق ذكرها، أما بالنسبة للأصول المتداولة من غير المخزونات لا يتم تعديلها كون أن هذه الأخيرة ظاهرة أصلاً بقيمتها الجارية وهذا مع اعتبارها من البنود النقدية، ونفس الشيء ينطبق على الخصوم المتداولة والتي تعتبر بنوداً نقدية لا يتم تعديلها هي أيضاً.

الجدول رقم (20): تعديل جانب الأصول وقسط الإهلاك لسنة 2015

البيان	سنة الحيازة	القيمة التاريخية	الإهلاك السنوي والمؤونات	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي العام في تاريخ الحيازة	الرقم القياسي العام في تاريخ 2015	الإهلاك السنوي المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
الأصول غير الجارية فارق الاقتناء								
تثبيتات معنوية	2014	115653.49	115653.49		179.5	186.4	120099.22	
تثبيتات عينية	2007	3110491803.59	1782778086.35	13277113717.24	118.2	186.4	281141992.36	20937851073.54
أراضي	2003	255898153.36		255898153.36	105.75	186.4		451058305.30
مباني	2005	1451600268.55	554497240.71	897103027.84	111.47	186.4	927229619.34	1500134604.73
تركيب المعدات التقنية والأدوات الصناعية	2010	1224819519.52	1093069082.7	131750436.82	136.2	186.4	1495947702.02	180310436.29
تثبيتات عينية أخرى	2007	178173862.16	135211769.94	42962099.22	118.2	186.4	213227348.66	67750721.61
تثبيتات في شكل امتيازات								
تثبيتات الجاري إنجازها	2009	674359524.57		674359524.57	131.1	186.4		958814762.62
تثبيتات مالية	2018	18800.00		18800.00	186.4	186.4		18800.00
سندات موضوعة موضع معادلة								

								مساهمات أخرى ومدينون آخرون
								سندات أخرى مثبتة
29647.37		186.4	118.2	18800.00		18800.00	2007	عروض وأصول مالية أخرى غير جارية
12189183.13		186.4	186.4	12189183.13		12189183.13	2015	ضراب مؤجلة على الأصل
24108157534,59	2917666761,6			2014281244.94	1782893739.8	3797174964.78		مجموع الأصول غير جارية
172329768.08	3458482.10	186.4	160.1	148014999.3	2970509.58	150985508.93	2013	أصول الجارية منتجات قيد التنفيذ
84897510.65		186.4	179.5	81754845.29		81754845.29		مواد أولية ولوازم
59701055.9	3084696.29	186.4	179.5	57491091.95	2970509.58	60461601.53	2014	لوازم أخرى
8769062.11		186.4	186.4	8769062.11		8769062.11	2015	المخزونات المنتوجات
								مخزونات أخرى
71065387.19	329809055.46	186.4	186.4	71065387.19	329809055.46	400874442.65	2015	المدينون والأصول المماثلة
								ديون على الضرائب الزراعية
		186.5	186.5			359982372.43	2015	الزبائن
12602457.06		186.4	186.5	12602457.06		12602457.06	2015	المدينون الآخرون
28289613.16		186.4	186.5	28289613.16		28289613.16	2015	الضرائب وما شابهها
								المتاحات ولمشابهها

752702532.36		186.4	186.5	752702532.36		752702532.36	2015	الأصول الموظفة والأصول المالية الجارية
752702532.36		186.4	186.5	752702532.36		752702532.36	2015	الخزينة
1943059918,87	336352233,85			971782918.90	332779565.04	1304562483.94		مجموع الأصول الجارية
26051217453,46	3254018995,45			2986064143.84	2115673304.82	51017377448.72		المجموع العام للأصول

ثانيا: تعديل جانب الخصوم لسنة 2015

سيتم في هذا الجزء إجراء عملية تعديل جانب الخصوم من قائمة المركز المالي لسنة 2015.

الجدول رقم (21) تعديل جانب الخصوم لسنة: 2015

البيان	القيمة التاريخية	معدل التعديل	القيمة المعدلة
رأس المال	1449460000.00	118.2/186.4	2285781252.11
رأس المال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة	203292170.74	118.2/186.4	320589345.39
فارق المعادلة			
نتيجة صافية في حصة المجمع	161321002.93	118.2/186.4	254401310.88
رؤوس أموال خاصة أخرى ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة			
حصة الشركة المدمجة			
حصة ذوي الأقلية			
حسابات الارتباط بين الوحدات			
الأرباح المحتجزة			21766017389.08

24626789297.47	118.2/186.4	1814073173.67	مجموع الأموال الخاصة
576820294.13	118.2/186.4	365773383.94	الخصوم الغير جارية قروض وديون مالية
			ديون أخرى غير جارية
			المؤونة للمعاشات والالتزامات المماثلة
88527087.65	118.2/186.4	56136812.02	المؤونات للأعباء (ضرائب - تجديد)
509130.85	118.4/186.4	509130.85	الضرائب المؤجلة على الخصوم
665856512,63		413419326.81	مجموع الخصوم غير الجارية
			الخصوم الجارية
			سندات الخزينة
			ديون على الضرائب الزراعية
640000000.00	186.4/186.4	640000000.00	ديون ضمن المجموعة
799948.40	186.4/186.4	799948.40	موردو المواد الأولية
16603449.85	186.4/186.4	16603449.85	موردون آخرون وحسابات ملحقة
45831988.95	186.4/186.4	45831988.95	ضرائب
55336256.16	186.4/186.4	55336256.16	ديون أخرى جارية
			خزينة سلبية
758571643,36		758571643.36	مجموع الخصوم الجارية
26051217453.46		2986064143.84	المجموع العام للخصوم

المصدر: من اعداد الطالب.

الملاحظ بعد تحليل قائمة المركز المالي للمؤسسة سنة 2015 أن جميع القيم المحاسبية الصافية التي تم تعديلها الخاصة بالأصول ومخصصات الاهتلاك هي أكبر من القيم التاريخية على التوالي، حيث ارتفعت القيمة التاريخية ومخصصات الاهتلاكات التاريخية على التوالي، حيث ارتفعت القيمة المحاسبية الصافية للتثبيات بعد تعديلها بقيمة 26051217453.46 دج، أما بالنسبة لمخصصات الاهتلاكات قد ارتفعت هي الأخرى بعد تعديلها وبلغت قيمة 3254018995.45 دج، وهذا الارتفاع في القيم المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاكات بعد إجراء عملية التعديل يرجع إلى الارتفاع المستمر في المستويات العامة للأسعار منذ سنوات عديدة فارطة، وعلى هذا ستظهر قيم الأصول في قائمة المركز المالي في نهاية سنة 2015 بقيم محاسبية صافية تكون أقرب إلى قيمها الحالية عند إعداد الحسابات الختامية لهذه المؤسسة.

أما بخصوص جانب الخصوم فقد تم عناصر هذا الجزء بضرب قيمة (الرقم القياسي في سنة الدراسة مقسوم على الرقم القياسي في سنة الحياة)، في حين أن العناصر النقدية لم يتم تعديلها أصلا لأنها ظاهرة بقيمتها الحالية.

أما بالنسبة للفرق المسجل بين إجمالي صافي الأصول بعد إجراء عملية التعديل وإجمالي الخصوم بعد التعديل أيضا فيتم إدراج هذا الفرق الموجود في عنصر الأرباح المحتجزة وهذا ما تنص عليه قواعد وأسس تطبيق هذا المدخل.

المطلب الثاني: تعديل قائمة الدخل لسنة 2015

إن عملية تعديل قائمة الدخل لسنة معينة، لابد بالأخذ بعين الاعتبار حالة الإيرادات والنفقات إذا كانت موزعة بصورة منتظمة أو هي على خلاف ذلك، فإذا كانت الإيرادات والنفقات موزعة بصورة منتظمة فإن عملية التعديل للعناصر المعروضة ضمن قائمة الدخل تكون على النحو التالي :

ضرب القيمة التاريخية لكل بند من البنود ضمن قائمة الدخل من إيرادات ونفقات في الرقم القياسي للأسعار لآخر السنة مقسوم على متوسط الأرقام القياسية للأسعار لنفس السنة، أما إذا كانت حالة الإيرادات والنفقات غير موسعة بصورة منتظمة فإنه سيتم استبدال متوسط الرقم القياسي للأسعار للسنة بالرقم القياسي للأسعار لتاريخ نشأة البند.

تعديل قائمة الدخل لسنة: 2015

إن إيرادات ونفقات المؤسسة موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، وعليه فإن عملية التعديل في هذه الحالة يكون باستعمال العلاقة الأولى كما تم الإشارة له سابقا.

الجدول رقم (22): تعديل قائمة الدخل لسنة 2015

المبلغ المعدل	معدل التعديل	المبلغ	البيان
2332024449.40	186.4/186.4	2332024449.40	رقم الأعمال
246686.96	186.4/186.4	246686.96	مبيعات من البضائع
2327278450.08	186.4/186.4	2327278450.08	مبيعات من المنتجات التامة

596917.40	186.4/186.4	596917.40	مبيعات من المنتجات الأخرى
3902395.23	186.4/186.4	3902395.23	الخدمات الأخرى
5076288.65	186.4/186.4	5076288.65	تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التنفيذ
-		-	الإنتاج المثبت
1572090.91	186.4/186.4	1572090.91	إعانات الاستغلال
2338672828.96	186.4/186.4	2338672828.96	1- إنتاج السنة المالية
-1906594822.87	186.4/186.4	-1906594822.87	المشتريات المستهلكة
-38490780.55	186.4/186.4	-38490780.55	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-1945085603.42	186.4/186.4	-1945085603.42	2- استهلاك السنة المالية
393587225.54	186.4/186.4	393587225.54	3- القيمة المضافة للاستغلال (1- 2)
-148693504.06	186.4/186.4	-148693504.06	أعباء المستخدمين
5686059.00	186.4/186.4	5686059.00	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
239207662.48	186.4/186.4	239207662.48	4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
61151662.67	186.4/186.4	61151662.67	المنتجات العملياتية الأخرى
-1094874.46	186.4/186.4	-1094874.46	الأعباء العملياتية الأخرى

-39192676.62	186.4/186.4	-39192676.62	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات
-395921252.00	186.4/186.4	-395921252.00	مخصصات عن خسائر القيمة والمؤونات
333761105.75	186.4/186.4	333761105.75	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
233911627.82	186.4/186.4	233911627.82	5- النتيجة العملياتية
475348.96	186.4/186.4	475348.96	المنتجات المالية
-5439536.20	186.4/186.4	-5439536.20	الأعباء المالية
4964187.24	186.4/186.4	4964187.24	6- النتيجة المالية
228947440.58	186.4/186.4	228947440.58	07- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)
-45316286.00	186.4/186.4	-45316286.00	الضرائب الواجب دفعها في النتائج العادية
-10151.65	186.4/186.4	-10151.65	الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
-22300000.00	186.4/186.4	-22300000.00	مشاركة العمال للاستفادة
2734060946.34	186.4/186.4	2734060946.34	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-2572739943.41	186.4/186.4	-2572739943.41	مجموع أعباء الأنشطة العادية
161321002.93	186.4/186.4	161321002.93	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
-	-	-	العناصر غير العادية (المنتجات يطلب بيانها)

العناصر غير العادية (الأعباء يطلب بيانها)	-	-	-
9- النتيجة غير العادية	-	-	-
10- النتيجة الصافية للسنة المالية.	161321002.93	161321002.93	161321002.93

المصدر: من إعداد الطالب.

بما أن الإيرادات والمصاريف الخاصة بالمؤسسة موضع الدراسة موزعة بصورة منتظمة خلال أشهر لسنة 2015، فإن عملية التعديل الخاصة بهذه القائمة كانت باستعمال العلاقة بضرب القيمة التاريخية لكل بند من بنود الإيرادات والمصاريف في الرقم القياسي للأسعار لسنة 2015 مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لنفس السنة، وعليه فإن كل بند من بنود قائمة الدخل لسنة 2015 بعد إجراء عملية التعديل تظهر بنفس القيمة الدفترية (التاريخية)، فلاحظ أن جميع بنود قائمة الدخل انطلاقاً من بند رقم الأعمال وصولاً إلى النتيجة الصافية، الأمر الذي يؤدي أيضاً إلى تساوي بين النتيجة النهائية بالقيمة الدفترية والقيمة المعدلة، والتي كانت مساوية ل: 161321002.9 دج، وهذا راجع بالأساس لعدم حدوث تغيرات في بنود كل من الإيرادات والمصاريف.

المطلب الثالث: تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2016

سيتم في المطلب الأول إجراء عملية تعديل قائمة المركز المالي، حيث ستتم عملية تعديل الجزء الأول من قائمة المركز المالي وهي الأصول، أما في الجزء الثاني ستتم عملية تعديل العنصر الثاني من هذه القائمة وهي عناصر الخصوم.

أولاً: تعديل عناصر الأصول والاهتلاكات لسنة 2016:

في الجزء الأول سيتم تعديل قيم الأصول الثابتة بقيمتها الصافية وكذا مخصصات الإهلاك، حيث تتكون الأصول الخاصة بوحدة المركب الصناعي الحضنة من أصول مادية وأصول معنوية التي سيتم تعديلها انطلاقاً بالاعتماد على العلاقة التي سبق ذكرها، أما بالنسبة للأصول المتداولة من غير المخزونات لا يتم تعديلها كون أن هذه الأخيرة ظاهرة أصلاً بقيمتها الجارية وهذا مع اعتبارها من البنود النقدية، نفس الشيء ينطبق على الخصوم المتداولة والتي تعتبر بنود نقدية لا يتم تعديلها هي أيضاً.

الجدول رقم (23): تعديل جانب الأصول وقسط الاهتلاك لسنة 2016

البيان	سنة الحياة	القيمة التاريخية	الإهلاك السنوي والمؤونات	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي العام في تاريخ الحياة	الإهلاك السنوي المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
الأصول غير الجارية فارق الاقتناء							
تثبيتات معنوية	2014	115653.49	115653.49		179.5	1284752.24	199.4
تثبيتات عينية							
أراضي	2003	255898153.36		255898153.66	105.75		199.4
مباني	2005	1460807414.99	573193603.58	887613811.41	111.47	1025341388.3	199.4
تركيب المعدات التقنية والأدوات الصناعية							
تثبيتات عينية أخرى	2007	1291277747.91	129433446.8	161844301.05	118.2	218350501.62	199.4
تثبيتات في شكل امتيازات							
تثبيتات الجاري إنجازها	2009	640287863.14		640287863.14	131.1		199.4
تثبيتات مالية	2016	18800.00		18800.00	199.4		199.4
سندات موضوعة موضع معادلة							
مساهمات أخرى ومدينون آخرون							

								سندات أخرى مثبتة
31715.05		199.4	118.2	18800.00		18800.00	2007	عروض وأصول مالية أخرى غير جارية
1663933.17		199.4	199.4	1663933.17		1663933.17	2016	ضراب مؤجلة على الأصل
17608952124,53	1244976642,16			1957326862.13	702742703.93	3660069566.06		مجموع الأصول غير جارية
184388541.21	2861510.76	199.4	186.4	172367222.08	2674952.89	175042174.97	2015	أصول الجارية منتجات قيد التنفيذ
								مواد أولية ولوازم
								لوازم أخرى
								المخزونات المنتوجات
								مخزونات أخرى
								المدينون والأصول المماثلة
								ديون على الضرائب الزراعية
37390501.38	329209055.46	199.4	199.4	37390501.38	329209055.46	366599556.84	2016	الزبائن
40080352.29		199.4	199.4	40080352.29		40080352.29	2016	المدينون الآخرون
								الضرائب وما شابهها
								المتاحات ولمشابهها
								الأصول الموظفة والأصول المالية الجارية
1090864366.63		199.4	199.4	1090864366.63		1090864366.63	2016	الخزينة

1352723761,51	332070566,22			1340702442.38	331884008.35	1672586450.73		مجموع الأصول الجارية
18961675886.0	1577047208,3			3298029304.51	1034626712.29	5332656016.79		المجموع العام للأصول
4	8							

المصدر: من إعداد الطالب.

ثانيا: تعديل جانب الخصوم لسنة 2016

سيتم في هذا الجزء إجراء عملية تعديل جانب الخصوم من قائمة المركز المالي لسنة 2016.

الجدول رقم (24): تعديل جانب الخصوم لسنة: 2016

البيان	القيمة التاريخية	معدل التعديل	القيمة المعدلة
رأس المال			
رأس المال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة			
فارق المعادلة			
نتيجة صافية في حصة المجمع	320018795.62	118.2/199.4	539862502.93
رؤوس أموال خاصة أخرى ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة	1796561073.67	118.2/199.4	3030746853.55
حصة الشركة المدمجة			
حصة ذوي الأقلية			
حسابات الارتباط بين الوحدات			
الأرباح المحتجزة			13130496422.37
مجموع الأموال الخاصة	2116579869.29		16701105778.85

617049177.30	199.4/118.2	365773383.94	الخصوم الغير جارية قروض وديون مالية
			ديون أخرى غير جارية
			المؤونة للمعاشات والالتزامات المماثلة
870442845.71	199.4/118.2	515979660.80	المؤونات للأعباء (ضرائب - تجديد)
1527392.54	199.4/199.4	1527392.54	الضرائب المؤجلة على الخصوم
1489019415,55		409898743.28	مجموع الخصوم الغير جارية
			الخصوم الجارية
			سندات الخزينة
			ديون على الضرائب الزراعية
			ديون ضمن المجموعة
			موردو المواد الأولية
88672734.79	199.4/199.4	88672734.79	موردون آخرون وحسابات ملحقة
1309830.86	199.4/199.4	1309830.86	ضرائب
681568126.29	199.4/199.4	681568126.29	ديون أخرى جارية
			خزينة سلبية
771550691,64		771550691.64	مجموع الخصوم الجارية
18961675886.04		3298029304.31	المجموع العام للخصوم

المصدر: من اعداد الطالب.

الملاحظ بعد تحليل قائمة المركز المالي للمؤسسة سنة 2016 أن جميع القيم المحاسبية الصافية التي تم تعديلها الخاصة بالأصول ومخصصات الاهتلاك هي أكبر من القيم التاريخية على التوالي، حيث ارتفعت القيمة التاريخية ومخصصات الاهتلاكات التاريخية على التوالي، حيث ارتفعت القيمة المحاسبية الصافية للتبittات بعد تعديلها بقيمة **18961675886.04** دج، أما بالنسبة لمخصصات الاهتلاكات قد ارتفعت هي الأخرى بعد تعديلها وبلغت قيمة **1577047208.38** دج، وهذا الارتفاع في القيم المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاكات بعد إجراء عملية التعديل يرجع إلى الارتفاع المستمر في المستويات العامة للأسعار منذ سنوات عديدة فارطة، وعلى هذا ستظهر قيم الأصول في قائمة المركز المالي في نهاية سنة 2016 بقيم محاسبية صافية تكون أقرب إلى قيمها الحالية عند إعداد الحسابات الختامية لهذه المؤسسة.

أما بخصوص جانب الخصوم فقد تم عناصر هذا الجزء بضرب قيمة (الرقم القياسي في سنة الدراسة مقسوم على الرقم القياسي في سنة الحياة)، في حين أن العناصر النقدية لم يتم تعديلها أصلا لأنها ظاهرة بقيمتها الحالية.

أما بالنسبة للفرق المسجل بين إجمالي صافي الأصول بعد إجراء عملية التعديل وإجمالي الخصوم بعد التعديل أيضا فيتم إدراج هذا الفرق الموجود في عنصر الأرباح المحتجزة وهذا ما تنص عليه قواعد وأسس تطبيق هذا المدخل.

المطلب الرابع: تعديل قائمة الدخل لسنة 2016

إن عملية تعديل قائمة الدخل لسنة معينة، لابد بالأخذ بعين الاعتبار حالة الإيرادات والنفقات إذا كانت موزعة بصورة منتظمة أو هي على خلاف ذلك، فإذا كانت الإيرادات والنفقات موزعة بصورة منتظمة فإن عملية التعديل للعناصر المعروضة ضمن قائمة الدخل تكون على النحو التالي:

ضرب القيمة التاريخية لكل بند من البنود ضمن قائمة الدخل من إيرادات ونفقات في الرقم القياسي للأسعار لآخر السنة مقسوم على متوسط الأرقام القياسية للأسعار لنفس السنة، أما إذا كانت حالة الإيرادات والنفقات غير موسعة بصورة منتظمة فإنه سيتم استبدال متوسط الرقم القياسي للأسعار للسنة بالرقم القياسي للأسعار لتاريخ نشأة البند.

تعديل قائمة الدخل لسنة 2016:

إن إيرادات ونفقات المؤسسة موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، وعليه فإن عملية التعديل في هذه الحالة يكون باستعمال العلاقة الأولى كما تم الإشارة له سابقا.

الجدول رقم (25): تعديل قائمة الدخل لسنة 2016

المبلغ المعدل	معدل التعديل	المبلغ	البيان
2866220558.42	199.4/199.4	2866220558.42	رقم الأعمال
			مبيعات من البضائع
2866220558.42	199.4/199.4	2866220558.42	مبيعات من المنتجات التامة

			مبيعات من المنتجات الأخرى
			الخدمات الأخرى
15237146.49	199.4/199.4	15237146.49	تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التنفيذ
			الإنتاج المثبت
			إعانات الاستغلال
2883692334.19	199.4/199.4	2883692334.19	1- إنتاج السنة المالية
-2328827296.85	199.4/199.4	-2328827296.85	المشتريات المستهلكة
-24632144.91	199.4/199.4	-24632144.91	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-2353459441.76	199.4/199.4	-2353459441.76	2- استهلاك السنة المالية
530232990.43	199.4/199.4	530232990.43	3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
-207601486.99	199.4/199.4	-207601486.99	أعباء المستخدمين
-4236950.00	199.4/199.4	-4236950.00	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
318394553.44	199.4/199.4	318394553.44	4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
23126182.23	199.4/199.4	23126182.23	المنتجات العملياتية الأخرى

-411726.37	199.4/199.4	-411726.37	الأعباء العملياتية الأخرى
-54888090.87	199.4/199.4	-54888090.87	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات
22300000.00	199.4/199.4	22300000.00	مخصصات عن خسائر القيمة والمؤونات
12868361.40	199.4/199.4	12868361.40	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
276789279.83	199.4/199.4	276789279.83	5- النتيجة العملياتية
173027.44	199.4/199.4	173027.44	المنتجات المالية
			الأعباء المالية
173027.44	199.4/199.4	173027.44	6- النتيجة المالية
276962307.27	199.4/199.4	276962307.27	07- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)
			الضرائب الواجب دفعها في النتائج العادية
-1543511.65	199.4/199.4	-1543511.65	الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
			مشاركة العمال للاستفادة
2919860003.26	199.4/199.4	2919860003.26	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-2622141207.64	199.4/199.4	-2622141207.64	مجموع أعباء الأنشطة العادية

320018795.62	199.4/199.4	320018795.62	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غيرال عادية (المنتجات يطلب بيانها)
			العناصر غير العادية (الأعباء يطلب بيانها)
			9- النتيجة الغير عادية
320018795.62	199.4/199.4	320018795.62	10- النتيجة الصافية للسنة المالية.

المصدر: من إعداد الطالب.

بما أن الإيرادات والمصاريف الخاصة بالمؤسسة موضع الدراسة موزعة بصورة منتظمة خلال أشهر لسنة 2016، فإن عملية التعديل الخاصة بهذه القائمة كانت باستعمال العلاقة بضرب القيمة التاريخية لكل بند من بنود الإيرادات والمصاريف في الرقم القياسي للأسعار لسنة 2016 مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لنفس السنة، وعليه فإن كل بند من بنود قائمة الدخل لسنة 2016 بعد إجراء عملية التعديل تظهر بنفس القيمة الدفترية (التاريخية)، فالملاحظ أن جميع بنود قائمة الدخل انطلقا من بند رقم الأعمال وصولا إلى النتيجة الصافية، الأمر الذي يؤدي أيضا إلى تساوي بين النتيجة النهائية بالقيمة الدفترية والقيمة المعدلة، والتي كانت مساوية لـ: 320018795.62دج، وهذا راجع بالأساس لعدم حدوث تغيرات في بنود كل من الإيرادات والمصاريف.

المطلب الخامس: تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2017

سيتم في المطلب الأول إجراء عملية تعديل قائمة المركز المالي، حيث ستتم عملية تعديل الجزء الأول من قائمة المركز المالي وهي الأصول، أما في الجزء الثاني ستتم عملية تعديل العنصر الثاني من هذه القائمة وهي عناصر الخصوم.

أولا: تعديل عناصر الأصول والاهتلاكات لسنة 2017:

في الجزء الأول سيتم تعديل قيم الأصول الثابتة بقيمتها الصافية وكذا مخصصات الإهلاك، حيث تتكون الأصول الخاصة بوحدة المركب الصناعي الحضنة من أصول مادية وأصول معنوية التي سيتم تعديلها انطلاقا بالاعتماد على العلاقة التي سبق ذكرها، أما بالنسبة للأصول المتداولة من غير المخزونات لا يتم تعديلها كون أن هذه الأخيرة ظاهرة أصلا بقيمتها الجارية وهذا مع اعتبارها من البنود النقدية، نفس الشيء ينطبق على الخصوم المتداولة والتي تعتبر بنودا نقدية لا يتم تعديلها هي أيضا.

الجدول رقم (26): تعديل جانب الأصول وقسط الاهتلاك لسنة 2017

البيان	سنة الحياة	القيمة التاريخية	الإهلاك السنوي والمؤونات	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي العام في تاريخ الحياة	الرقم القياسي العام في تاريخ 2017	الإهلاك السنوي المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
الأصول غير الجارية فارق الاقتناء								
تثبيات معنوية	2014	115653.49	115653.49					
تثبيات عينية	2007	3614883578.18	1760180967.13	1854702611.05	118.2	208.6	3106376901.38	3273189210.36
أراضي	2003	255898153.36		255898153.36	105.75	208.6		504778768.7
مباني	2005	1461930917.51	59221767.36	871709150.15	111.47	208.6	1104514763.35	1631277731.41
تركيب المعدات التقنية والأدوات الصناعية								
تثبيات عينية أخرى	2007	1897054507.31	1169959199.77	727095307.54	118.2	208.6	2064750330.55	1283181735.64
تثبيات في شكل امتيازات								
تثبيات الجاري إنجازها	2009	59577408.84		59577408.84	131.1	208.6		94796700.86
تثبيات مالية	2017	18800.00		18800.00	208.6	208.6		18800.00
سندات موضوعة موضع معادلة								
مساهمات أخرى ومدينون آخرون								

								سندات أخرى مثبتة
33178.34		208.6	118.2	18800.00		18800.00	2007	عروض وأصول مالية أخرى غير جارية
11693724.86		208.6	208.6	11693724.86		11693724.86	2017	ضراب مؤجلة على الأصل
6798969850,17	6275641995,28			1925992544.75	1760296620.62	3686289165.37		مجموع الأصول غير جارية
239341380.47	3485291.52	208.6	160.1	183693935.83	2674952.89	186368888.72	2013	أصول الجارية
110823109.25		208.6	199.4	105935417.00		105935417.00	2016	منتجات قيد التنفيذ
6368630.91		208.6	199.4	6087751.70		6087751.70	2016	مواد أولية ولوازم
74977542.74	2798370.97	208.6	199.4	71670767.13	2674952.89	74345702.02	2016	لوازم أخرى
								المخزونات المنتوجات
								مخزونات أخرى
								المدينون والأصول المماثلة
								ديون على الضرائب الزراعية
61304986.49	239179055.40	208.6	208.6	61304968.49	239179055.46	390484023.95	2017	الزبائن
14579752.70		208.6	208.6	14579752.70		14579752.70	2017	المدينون الآخرون
14579752.70		208.6	208.6	14579752.70		14579752.70	2017	الضرائب وما شابهها
								المتاحات ولمشابهها
								الأصول الموظفة والأصول المالية الجارية
1087445094.92		208.6	208.6	1087445094.92		1087445094.92	2017	الخزينة
1609420232,18	245462717,89			1348448791.94	331854008.35	1680302800.29		مجموع الأصول الجارية
8408390082,35	6521104713,17			3274441336.69	2092150628.97	5366591965.66		المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالب.

ثانيا: تعديل جانب الخصوم لسنة 2017

سيتم في هذا الجزء إجراء عملية تعديل جانب الخصوم من قائمة المركز المالي لسنة 2017.

الجدول رقم (27): تعديل جانب الخصوم لسنة 2017

البيان	القيمة التاريخية	معدل التعديل	القيمة المعدلة
رأس المال			
رأس المال غير مستعان به			
علاوات واحتياطيات - احتياطيات مدمجة			
فارق المعادلة			
نتيجة صافية في حصة المجمع	288088495.05	208.6/118.2	508420135.93
رؤوس أموال خاصة أخرى ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة	1889358864.61	208.6/118.2	3324760100.15
حصة الشركة المدمجة			
حصة ذوي الأقلية			
حسابات الارتباط بين الوحدات			
الأرباح المحتجزة			3151884178.81
مجموع الأموال الخاصة	2177447359.66		6985064414.89

645518848.47	208.6/118.2	365773383.94	الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية
			ديون أخرى غير جارية
			المؤونة للمعاشات والالتزامات المماثلة
86731047.82	208.6/118.2	49144821.92	المؤونات للأعباء (ضرائب - تجديد)
5095636.77	208.6/208.6	5095636.77	الضرائب المؤجلة على الخصوم
737345533,06		411013842.63	مجموع الخصوم غير الجارية
			الخصوم الجارية
			سندات الخزينة
			ديون على الضرائب الزراعية
365622365.54	208.6/208.6	365622365.54	ديون ضمن المجموعة
			موردو المواد الأولية
10249995.83	208.6/208.6	10249995.83	موردون آخرون وحسابات ملحقة
337398.77	208.6/208.6	337398.77	ضرائب
309770374.26	208.6/208.6	309770374.26	ديون أخرى جارية
			خزينة سلبية
685980134,40		685980134.40	مجموع الخصوم الجارية
8408390082.35		3274441336.69	المجموع العام للخصوم

المصدر: من اعداد الطالب.

الملاحظ بعد تحليل قائمة المركز المالي للمؤسسة سنة 2017 أن جميع القيم المحاسبية الصافية التي تم تعديلها الخاصة بالأصول ومخصصات الاهتلاك هي أكبر من القيم التاريخية على التوالي، حيث ارتفعت القيمة التاريخية ومخصصات الاهتلاكات التاريخية على التوالي، حيث ارتفعت القيمة المحاسبية الصافية للتثبيات بعد تعديلها بقيمة 8408390082.35 دج، أما بالنسبة لمخصصات الاهتلاكات قد ارتفعت هي الأخرى بعد تعديلها وبلغت قيمة 6521104713.17 دج، وهذا الارتفاع في القيم المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاكات بعد إجراء عملية التعديل يرجع إلى الارتفاع المستمر في المستويات العامة للأسعار منذ سنوات عديدة فارطة، وعلى هذا ستظهر قيم الأصول في قائمة المركز المالي في نهاية سنة 2017 بقيم محاسبية صافية تكون أقرب إلى قيمها الحالية عند إعداد الحسابات الختامية لهذه المؤسسة.

أما بخصوص جانب الخصوم فقد تم عناصر هذا الجزء بضرب قيمة (الرقم القياسي في سنة الدراسة مقسوم على الرقم القياسي في سنة الحياة)، في حين أن العناصر النقدية لم يتم تعديلها أصلا لأنها ظاهرة بقيمتها الحالية

أما بالنسبة للفرق المسجل بين إجمالي صافي الأصول بعد إجراء عملية التعديل وإجمالي الخصوم بعد التعديل أيضا فيتم إدراج هذا الفرق الموجود في عنصر الأرباح المحتجزة وهذا ما تنص عليه قواعد وأسس تطبيق هذا المدخل.

المطلب السادس: تعديل قائمة الدخل لسنة 2017

إن عملية تعديل قائمة الدخل لسنة معينة، لابد بالأخذ بعين الاعتبار حالة الإيرادات والنفقات إذا كانت موزعة بصورة منتظمة أو هي على خلاف ذلك، فإذا كانت الإيرادات والنفقات موزعة بصورة منتظمة فإن عملية التعديل للعناصر المعروضة ضمن قائمة الدخل تكون على النحو التالي :

ضرب القيمة التاريخية لكل بند من البنود ضمن قائمة الدخل من إيرادات ونفقات في الرقم القياسي للأسعار لآخر السنة مقسوم على متوسط الأرقام القياسية للأسعار لنفس السنة، أما إذا كانت حالة الإيرادات والنفقات غير موسعة بصورة منتظمة فإنه سيتم استبدال متوسط الرقم القياسي للأسعار للسنة بالرقم القياسي للأسعار لتاريخ نشأة البند.

تعديل قائمة الدخل لسنة 2017:

إن إيرادات ونفقات المؤسسة موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، وعليه فإن عملية التعديل في هذه الحالة يكون باستعمال العلاقة الأولى كما تم الإشارة له سابقا.

الجدول رقم (28): تعديل قائمة الدخل لسنة 2017

المبلغ المعدل	معدل التعديل	المبلغ	البيان
2938072479.46	208.6/208.6	2938072479.46	رقم الأعمال
2922857.40	208.6/208.6	2922857.40	مبيعات من البضائع
2929861027.62	208.6/208.6	2929861027.62	مبيعات من المنتجات التامة
1022417.43	208.6/208.6	1022417.43	مبيعات من المنتجات الأخرى
4266177.43	208.6/208.6	4266177.43	الخدمات الأخرى
-18047988.30	208.6/208.6	-18047988.30	تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التنفيذ
737650.25	208.6/208.6	737650.25	الإنتاج المثبت
			إعانات الاستغلال
2920762141.41	208.6/208.6	2920762141.41	1- إنتاج السنة المالية
-2351214016.38	208.6/208.6	-2351214016.38	المشتريات المستهلكة
-23220330.23	208.6/208.6	-23220330.23	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-2374434346.61	208.6/208.6	-2374434346.61	2- استهلاك السنة المالية

5463227794.80	208.6/208.6	5463227794.80	3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
-225213568.76	208.6/208.6	-225213568.76	أعباء المستخدمين
-4466848.00	208.6/208.6	-4466848.00	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
316647378.04	208.6/208.6	316647378.04	4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
9830070.00	208.6/208.6	9830070.00	المنتجات العملية الأخرى
-25334.48	208.6/208.6	-25334.48	الأعباء العملية الأخرى
-63769930.20	208.6/208.6	-63769930.20	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات
-5019722.39	208.6/208.6	-5019722.39	مخصصات عن خسائر القيمة والمؤونات
7502867.27	208.6/208.6	7502867.27	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
265165328.24	208.6/208.6	265165328.24	5- النتيجة العملية
26462619.35	208.6/208.6	26462619.35	المنتجات المالية
	208.6/208.6		الأعباء المالية
26462619.35	208.6/208.6	26462619.35	6- النتيجة المالية

291626947.59	208.6/208.6	291626947.59	07- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)
			الضرائب الواجب دفعها في النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
			مشاركة العمال للاستفادة
2964556698.03	208.6/208.6	2964556698.03	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-2676468202.98	208.6/208.6	-2676468202.98	مجموع أعباء الأنشطة العادية
288088495.05	208.6/208.6	288088495.05	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية (المنتجات يطلب بيانها)
			العناصر غير العادية (الأعباء يطلب بيانها)
			9- النتيجة غير العادية
288088495.05	208.6/208.6	288088495.05	10- النتيجة الصافية للسنة المالية.

المصدر: من اعداد الطالب.

بما أن الإيرادات والمصاريف الخاصة بالمؤسسة موضع الدراسة موزعة بصورة منتظمة خلال أشهر لسنة 2017، فإن عملية التعديل الخاصة بهذه القائمة كانت باستعمال العلاقة بضرب القيمة التاريخية لكل بند من بنود الإيرادات والمصاريف في الرقم القياسي للأسعار لسنة 2017 مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لنفس السنة، وعليه فإن كل بند من بنود قائمة الدخل لسنة 2017 بعد إجراء عملية التعديل تظهر بنفس القيمة الدفترية (التاريخية)، فالملاحظ أن جميع بنود قائمة الدخل انطلقا من بند رقم الأعمال وصولا إلى النتيجة الصافية، الأمر الذي يؤدي أيضا إلى تساوي بين النتيجة النهائية بالقيمة الدفترية والقيمة المعدلة، والتي كانت مساوية ل: **288088495.05** دج، وهذا راجع بالأساس لعدم حدوث تغيرات في بنود كل من الإيرادات والمصاريف

المطلب السابع: تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2018

سيتم في المطلب الأول إجراء عملية تعديل قائمة المركز المالي، حيث ستتم عملية تعديل الجزء الأول من قائمة المركز المالي وهي الأصول، أما في الجزء الثاني ستتم عملية تعديل العنصر الثاني من هذه القائمة وهي عناصر الخصوم.

أولا: تعديل عناصر الأصول والاهتلاكات لسنة 2018:

في الجزء الأول سيتم تعديل قيم الأصول الثابتة بقيمتها الصافية وكذا مخصصات الإهلاك، حيث تتكون الأصول الخاصة بوحدة المركب الصناعي الحضنة من أصول مادية وأصول معنوية التي سيتم تعديلها انطلاقا بالاعتماد على العلاقة التي سبق ذكرها، أما بالنسبة للأصول المتداولة من غير المخزونات لا يتم تعديلها كون أن هذه الأخيرة ظاهرة أصلا بقيمتها الجارية وهذا مع اعتبارها من البنود النقدية، نفس الشيء ينطبق على الخصوم المتداولة والتي تعتبر بنودا نقدية لا يتم تعديلها هي أيضا.

الجدول رقم (29): تعديل جانب الأصول وقسط الاهتلاك لسنة 2018

البيان	سنة الحياة	القيمة التاريخية	الإهلاك السنوي والمؤونات	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي العام في تاريخ الحياة	الرقم القياسي العام في تاريخ 2018	الإهلاك السنوي المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
الأصول غير الجارية فارق الاقتناء								
تثبيتات معنوية	2014	115653.49	115653.49					
تثبيتات عينية	2007	3599012012.76	1803721235.79	1795290776.97	118.2	202.25	3086316581.5	3071891367.53
أراضي	2003	255898153.36		255898153.36	105.75	202.25		489412780.3
مباني	2005	1461930917.51	605526848.04	856404069.47	111.47	202.25	1098661568.27	155385057.04
تركيب المعدات التقنية والأدوات الصناعية								
تثبيتات عينية أخرى	2007	1881182947.89	1198194387.75	682988554.14	118.2	202.25	2050209940.12	1168650042.93
تثبيتات في شكل امتيازات								
تثبيتات الجاري إنجازها	2009	95972429.08		95972429.08	131.1	202.25		148058152.41
تثبيتات مالية	2018	18800.00		18800.00	202.25	202.25		18800.00
سندات موضوعة موضع معادلة								
مساهمات أخرى ومدينون آخرون								

								سندات أخرى مثبتة
32168.35		202.25	118.2	18800.00		18800.00	2007	عروض وأصول مالية أخرى غير جارية
13046217.94		202.25	202.25	13046217.94		13046217.94	2018	ضرائب مؤجلة على الأصل
6444960099,5	6235188089,89			241191919.40	2674952.89	3708165113.27		مجموع الأصول غير جارية
304691228.59	3379195.64	202.25	160.1	241191919.40	2674952.89	243866872.29	2013	أصول الجارية منتجات قيد التنفيذ
120603987.39		202.25	208.6	124390565.00		124390565.00	2017	مواد أولية ولوازم
20969847.27		202.25	208.6	21628233.09		21628233.09	2017	لوازم أخرى
95173121.31	2674952.89	202.25	202.25	95173121.31	2674952.89	97848074.20	2018	المخزونات المنتوجات
								مخزونات أخرى
								المدينون والأصول المماثلة
								ديون على الضرائب الزراعية
28130065.58	327358369.37	202.25	202.25	28130065.58	327358369.37	355488434.95	2018	الزبائن
12869355.95	500306.09	202.25	202.25	12869355.95	500306.09	13369662.01	2018	المدينون الآخرون
8434249.59		202.25	202.25	8434249.59		8434249.59	2018	الضرائب وما شابهها
								المتاحات ولمشابهها
								الأصول الموظفة والأصول المالية الجارية
790005723.12		202.25	202.25	790005723.12		790005723.12	2018	الحزينة

1380877578,8	333912823,99			10806313	330533628.35	1411164941.99		مجموع الأصول الجارية
7825837678.3	6569100913.88			2984959537.63	2134370517.63	5119330055.26		المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالب.

ثانيا: تعديل جانب الخصوم لسنة 2018

سيتم في هذا الجزء إجراء عملية تعديل جانب الخصوم من قائمة المركز المالي لسنة 2018.

الجدول رقم (30): تعديل جانب الخصوم لسنة: 2018

البيان	القيمة التاريخية	معدل التعديل	القيمة المعدلة
رأس المال			
رأس المال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة			
فارق المعادلة			
نتيجة صافية في حصة المجمع	353477806.88	202.25/118.2	604829834.53
رؤوس أموال خاصة أخرى ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة	2246305525.35		3843614995.78
حصة الشركة المدمجة			
حصة ذوي الأقلية			
حسابات الارتباط بين الوحدات			
الأرباح المحتجزة			2952349847.41
مجموع الأموال الخاصة	2599783332.32		4448444830,31

			الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية
			ديون أخرى غير جارية
			المؤونة للمعاشات والالتزامات المماثلة
95931699.29	202.25/118.2	56064904.11	المؤونات للأعباء (ضرائب - تجديد)
8663881.00	202,25/202,25	8663881.00	الضرائب المؤجلة على الخصوم
104595580,29		64728785.11	مجموع الخصوم غير جارية
			الخصوم الجارية
			سندات الخزينة
			ديون على الضرائب الزراعية
			ديون ضمن المجموعة
			موردو المواد الأولية
13478083.49	202.25/202.25	13478083.49	موردون آخرون وحسابات ملحقة
12596.00	202.25/202.25	12596.00	ضرائب
306956740.80	202.25/202.25	306956740.80	ديون أخرى جارية
			خزينة سلبية
320447420.29		320447420.29	مجموع الخصوم الجارية
7825837678.3		2984959537.63	المجموع العام للخصوم

المصدر: من اعداد الطالب.

الملاحظ بعد تحليل قائمة المركز المالي للمؤسسة سنة 2018 أن جميع القيم المحاسبية الصافية التي تم تعديلها الخاصة بالأصول ومخصصات الاهتلاك هي أكبر من القيم التاريخية على التوالي، حيث ارتفعت القيمة التاريخية ومخصصات الاهتلاكات التاريخية على التوالي، حيث ارتفعت القيمة المحاسبية الصافية للتثبيات بعد تعديلها بقيمة 7825837678.3 دج ، أما بالنسبة لمخصصات الاهتلاكات قد ارتفعت هي الأخرى بعد تعديلها وبلغت قيمة 6569100913.88 دج، وهذا الارتفاع في القيم المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاكات بعد إجراء عملية التعديل يرجع إلى الارتفاع المستمر في المستويات العامة للأسعار منذ سنوات عديدة فارطة، وعلى هذا ستظهر قيم الأصول في قائمة المركز المالي في نهاية سنة 2018 بقيم محاسبية صافية تكون أقرب إلى قيمها الحالية عند إعداد الحسابات الختامية لهذه المؤسسة.

أما بخصوص جانب الخصوم فقد تم عناصر هذا الجزء بضرب قيمة (الرقم القياسي في سنة الدراسة مقسوم على الرقم القياسي في سنة الحياة)، في حين أن العناصر النقدية لم يتم تعديلها أصلا لأنها ظاهرة بقيمتها الحالية

أما بالنسبة للفرق المسجل بين إجمالي صافي الأصول بعد إجراء عملية التعديل وإجمالي الخصوم بعد التعديل أيضا فيتم إدراج هذا الفرق الموجود في عنصر الأرباح المحتجزة وهذا ما تنص عليه قواعد وأسس تطبيق هذا المدخل.

المطلب الثامن: تعديل قائمة الدخل لسنة 2018

إن عملية تعديل قائمة الدخل لسنة معينة، لابد بالأخذ بعين الاعتبار حالة الإيرادات والنفقات إذا كانت موزعة بصورة منتظمة أو هي على خلاف ذلك، فإذا كانت الإيرادات والنفقات موزعة بصورة منتظمة فإن عملية التعديل للعناصر المعروضة ضمن قائمة الدخل تكون على النحو التالي :

ضرب القيمة التاريخية لكل بند من البنود ضمن قائمة الدخل من إيرادات ونفقات في الرقم القياسي للأسعار لآخر السنة مقسوم على متوسط الأرقام القياسية للأسعار لنفس السنة، أما إذا كانت حالة الإيرادات والنفقات غير موسعة بصورة منتظمة فإنه سيتم استبدال متوسط الرقم القياسي للأسعار للسنة بالرقم القياسي للأسعار لتاريخ نشأة البند.

تعديل قائمة الدخل لسنة 2018:

إن إيرادات ونفقات المؤسسة موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، وعليه فإن عملية التعديل في هذه الحالة يكون باستعمال العلاقة الأولى كما تم الإشارة له سابقا.

الجدول رقم (31): تعديل قائمة الدخل لسنة 2018

المبلغ المعدل	معدل التعديل	المبلغ	البيان
2961236701	202.25/202.25	2961236701	رقم الأعمال
4087513.73	202.25/202.25	4087513.73	مبيعات من البضائع
13368000	202.25/202.25	13368000	مبيعات من المنتجات التامة

2940333000	202.25/202.25	2940333000	مبيعات من المنتجات الأخرى
740764.8	202.25/202.25	740764.8	الخدمات الأخرى
2703422.8	202.25/202.25	2703422.8	تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التنفيذ
15645382.48	202.25/202.25	15645382.48	الإنتاج المثبت
4722583.91	202.25/202.25	4722583.91	إعانات الاستغلال
2097818.18	202.25/202.25	2097818.18	1- إنتاج السنة المالية
2983698486	202.25/202.25	2983698486	المشتريات المستهلكة
-2360716763	202.25/202.25	-2360716763	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-26686185.29	202.25/202.25	-26686185.29	2- استهلاك السنة المالية
-2387402948	202.25/202.25	-2387402948	3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
596295535.10	202.25/202.25	596295535.10	أعباء المستخدمين
-201679204.8	202.25/202.25	-201679204.8	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
-1291568	202.25/202.25	-1291568	4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
293324765.3	202.25/202.25	293324765.3	المنتجات العملية الأخرى
25335847.54	202.25/202.25	25335847.54	الأعباء العملية الأخرى
-32417.21	202.25/202.25	-32417.21	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات

-70751968.33	202.25/202.25	-70751968.33	مخصصات عن خسائر القيمة والمؤونات
-7475459.88	202.25/202.25	-7475459.88	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
14276856.1	202.25/202.25	14276856.1	5- النتيجة العملياتية
354677623.60	202.25/202.25	354677623.60	المنتجات المالية
1015934.48	202.25/202.25	1015934.48	الأعباء المالية
	202.25/202.25	1015934.48	6- النتيجة المالية
355693558	202.25/202.25	3556963558	07- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)
			الضرائب الواجب دفعها في النتائج العادية
-2215751.15	202.25/202.25	-2215751.15	الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
			مشاركة العمال للاستفادة
3024327124	202.25/202.25	3024327124	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-2670849317	202.25/202.25	-2670849317	مجموع أعباء الأنشطة العادية
353477806.9	202.25/202.25	353477806.9	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية (المنتجات) يطلب بيانها)

			العناصر غير العادية (الأعباء يطلب بيانها)
			9- النتيجة غير العادية
353477806.9	202.25/202.25	353477806.9	10- النتيجة الصافية للسنة المالية.

المصدر: من إعداد الطالب.

بما أن الإيرادات والمصاريف الخاصة بالمؤسسة موضع الدراسة موزعة بصورة منتظمة خلال أشهر لسنة 2018، فإن عملية التعديل الخاصة بهذه القائمة كانت باستعمال العلاقة بضرب القيمة التاريخية لكل بند من بنود الإيرادات والمصاريف في الرقم القياسي للأسعار لسنة 2018 مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لنفس السنة، وعليه فإن كل بند من بنود قائمة الدخل لسنة 2018 بعد إجراء عملية التعديل تظهر بنفس القيمة الدفترية (التاريخية)، فالملاحظ أن جميع بنود قائمة الدخل انطلاقاً من بند رقم الأعمال وصولاً إلى النتيجة الصافية، الأمر الذي يؤدي أيضاً إلى تساوي بين النتيجة النهائية بالقيمة الدفترية والقيمة المعدلة، والتي كانت مساوية ل: **353477806.9** دج، وهذا راجع بالأساس لعدم حدوث تغيرات في بنود كل من الإيرادات والمصاريف

المطلب التاسع: تعديل قائمة المركز المالي لسنة 2019

سيتم في المطلب الأول إجراء عملية تعديل قائمة المركز المالي، حيث ستتم عملية تعديل الجزء الأول من قائمة المركز المالي وهي الأصول، أما في الجزء الثاني ستتم عملية تعديل العنصر الثاني من هذه القائمة وهي عناصر الخصوم.

أولاً: تعديل عناصر الأصول والاهتلاكات لسنة 2019:

في الجزء الأول سيتم تعديل قيم الأصول الثابتة بقيمتها الصافية وكذا مخصصات الإهلاك، حيث تتكون الأصول الخاصة بوحدة المركب الصناعي الحضنة من أصول مادية وأصول معنوية التي سيتم تعديلها انطلاقاً بالاعتماد على العلاقة التي سبق ذكرها، أما بالنسبة للأصول المتداولة من غير المخزونات لا يتم تعديلها كون أن هذه الأخيرة ظاهرة أصلاً بقيمتها الجارية وهذا مع اعتبارها من البنود النقدية، نفس الشيء ينطبق على الخصوم المتداولة والتي تعتبر بنوداً نقدية لا يتم تعديلها هي أيضاً.

الجدول رقم (32): تعديل جانب الأصول وقسطا لاهتلاكات سنة 2019

البيان	سنة الحيازة	القيمة التاريخية	الإهلاك السنوي والمؤنات	القيمة المحاسبية الصافية	الرقم القياسي العام في تاريخ الحيازة	الرقم القياسي العام في تاريخ 2019	الإهلاك السنوي المعدل	القيمة المحاسبية الصافية المعدلة
الأصول غير جارية فارق الاقتناء								
تثبيتات معنوية	2014	115653.49	115653.49				201679.33	
تثبيتات عينية	2007	3612818989.93	1831911569.95	1780907419.98	118.2	206.12	3194531411.15	3105589148.95
أراضي	2003	255898153.36		255898153.36	105.75	206.12		498777563.78
مباني	2005	1461930917.51	620811677.81	841119239.70	111.47	206.12	1147947456,98	1555319796,2
تركيب المعدات التقنية والأدوات الصناعية								
تثبيتات عينية أخرى	2007	132603618.80		132603618.80	118.2	206.12		231237376.54
تثبيتات في شكل امتيازات		1762386300.26	1211099892.14	551286408.12	206.12	206.12	1211099892.14	551286408.12
تثبيتات الجاري إنجازها	2009	53450738.43		53450738.43	131.1	206.12		84037118.26
تثبيتات مالية	2019	18800.00		18800.00	206.12	206.12		18800.00
سندات موضوعة موضع معادلة								
مساهمات أخرى ومدينون آخرون								
سندات أخرى مثبتة								

32783.89		206.12	118.2	18800.00		18800.00	2007	عروض وأصول مالية أخرى غير جارية
1482343475		206.12	206.12	14823434.75		14823434.75	2019	ضراب مؤجلة على الأصل
7508642470,74	2359047349,12			1849200393.16	1832027223.44	3681227616.60		مجموع الأصول غير جارية
404943284.61	3443855.65	206.12	166.1	314532407.66	2674952.89	317207360.55	2013	أصول الجارية منتجات قيد التنفيذ
								مواد أولية ولوازم
								لوازم أخرى
								المخزونات المنتوجات
								مخزونات أخرى
								المدينون والأصول المماثلة
								ديون على الضرائب الزراعية
24210505,04	327108369,37	206,12	206,12	24210505,04	327108369,37	351318874,41	2019	الزبائن
25039534,23	500306,09	206,12	206,12	25039534,23	500306,09	25539840,32	2019	المدينون الآخرون
20046,33	0	206,12	206,12	20046,33		20046,33	2019	الضرائب وما شابهها
								المتاحات ولمشابهها
								الأصول الموظفة والأصول المالية الجارية
758285166,85	0	206,12	206,12	758285166,85		758285166,85	2019	الخزينة

1452371288,46	331052531,11			1122087660,11	330283628,35	1452371288,46		مجموع الأصول الجارية
8721141007,8	2690099880.23			2971288053,27	2162310851,79	5133598905,06		المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالب.

ثانيا: تعديل جانب الخصوم لسنة 2019

سيتم في هذا الجزء إجراء عملية تعديل جانب الخصوم من قائمة المركز المالي لسنة 2019.

الجدول رقم (33): تعديل جانب الخصوم لسنة: 2019

البيان	القيمة التاريخية	معدل التعديل	القيمة المعدلة
رأس المال			
رأس المال غير مستعان به			
علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة			
فارق المعادلة			
نتيجة صافية في حصة المجمع	357320009.89	206.12/118.2	623103218.60
رؤوس أموال خاصة أخرى ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة	2210690162.80	206.12/118.2	3855054622.30
حصة الشركة المدمجة			
حصة ذوي الأقلية			
حسابات الارتباط بين الوحدات			
الأرباح المحتجزة			3809765731.51

4478157840,9		2568010172.69	مجموع الأموال الخاصة
			الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية
			ديون أخرى غير جارية
			المؤونة للمعاشات والالتزامات المماثلة
98867455.53	206.12/118.2	56695775.49	المؤونات للأعباء (ضرائب - تجديد)
12232125.23	206.12/206.12	12232125.23	الضرائب المؤجلة على الخصوم
111099580,76		68927900.72	مجموع الخصوم غير الجارية
			الخصوم الجارية سندات الخزينة
			ديون على الضرائب الزراعية
			ديون ضمن المجموعة
			موردو المواد الأولية
13238070.48	206.12/206.12	13238070.48	موردون آخرون وحسابات ملحقة
332543.00	206.12/206.12	332543.00	ضرائب
305547241.15	206.12/206.12	305547241.15	ديون أخرى جارية
			خزينة سلبية

322117854,63		322117854.63	مجموع الخصوم الجارية
8721141007.8		2971288053.27	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالب.

الملاحظ بعد تحليل قائمة المركز المالي للمؤسسة سنة 2019 أن جميع القيم المحاسبية الصافية التي تم تعديلها الخاصة بالأصول ومخصصات الاهتلاك هي أكبر من القيم التاريخية على التوالي، حيث ارتفعت القيمة التاريخية ومخصصات الاهتلاكات التاريخية على التوالي، حيث ارتفعت القيمة المحاسبية الصافية للتشبيات بعد تعديلها بقيمة 8721141007.8 دج ، أما بالنسبة لمخصصات الاهتلاكات قد ارتفعت هي الأخرى بعد تعديلها وبلغت قيمة 2690099880.23 دج، وهذا الارتفاع في القيم المحاسبية الصافية ومخصصات الاهتلاكات بعد إجراء عملية التعديل يرجع إلى الارتفاع المستمر في المستويات العامة للأسعار منذ سنوات عديدة فارطة، وعلى هذا ستظهر قيم الأصول في قائمة المركز المالي في نهاية سنة 2019 بقيم محاسبية صافية تكون أقرب إلى قيمها الحالية عند إعداد الحسابات الختامية لهذه المؤسسة.

أما بخصوص جانب الخصوم فقد تم عناصر هذا الجزء بضرب قيمة (الرقم القياسي في سنة الدراسة مقسوم على الرقم القياسي في سنة الحياة)، في حين أن العناصر النقدية لم يتم تعديلها أصلا لأنها ظاهرة بقيمتها الحالية

أما بالنسبة للفرق المسجل بين إجمالي صافي الأصول بعد إجراء عملية التعديل وإجمالي الخصوم بعد التعديل أيضا فيتم إدراج هذا الفرق الموجود في عنصر الأرباح المحتجزة وهذا ما تنص عليه قواعد وأسس تطبيق هذا المدخل.

المطلب الثامن: تعديل قائمة الدخل لسنة 2019

إن عملية تعديل قائمة الدخل لسنة معينة، لا بد بالأخذ بعين الاعتبار حالة الإيرادات والنفقات إذا كانت موزعة بصورة منتظمة أو هي على خلاف ذلك، فإذا كانت الإيرادات والنفقات موزعة بصورة منتظمة فإن عملية التعديل للعناصر المعروضة ضمن قائمة الدخل تكون على النحو التالي :

ضرب القيمة التاريخية لكل بند من البنود ضمن قائمة الدخل من إيرادات ونفقات في الرقم القياسي للأسعار لآخر السنة مقسوم على متوسط الأرقام القياسية للأسعار لنفس السنة، أما إذا كانت حالة الإيرادات والنفقات غير موسعة بصورة منتظمة فإنه سيتم استبدال متوسط الرقم القياسي للأسعار للسنة بالرقم القياسي للأسعار لتاريخ نشأة البند.

المطلب العاشر: تعديل قائمة الدخل لسنة 2019

إن إيرادات ونفقات المؤسسة موزعة بانتظام خلال أشهر السنة، وعليه فإن عملية التعديل في هذه الحالة يكون باستعمال العلاقة الأولى كما تم الإشارة له سابقا.

الجدول رقم (34): تعديل قائمة الدخل لسنة 2019

المبلغ المعدل	معدل التعديل	المبلغ	البيان
2953914924.52	206.12/206.12	2953914924.52	رقم الأعمال
2922857.40	206.12/206.12	2922857.40	مبيعات من البضائع
2929861027.62	206.12/206.12	2929861027.62	مبيعات من المنتجات التامة
1022417.43	206.12/206.12	1022417.43	مبيعات من المنتجات الأخرى
4266177.43	206.12/206.12	4266177.43	الخدمات الأخرى
-18047988.30	206.12/206.12	-18047988.30	تغير مخزونات المنتجات المصنعة وقيد التنفيذ
737650.25	206.12/206.12	737650.25	الإنتاج المثبت
	206.12/206.12		إعانات الاستغلال
2920762141.41	206.12/206.12	2920762141.41	1- إنتاج السنة المالية
-235121416.38	206.12/206.12	-235121416.38	المشتريات المستهلكة

-23220330.23	206.12/206.12	-23220330.23	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
-2374434346.61	206.12/206.12	-2374434346.61	2- استهلاك السنة المالية
546327794.80	206.12/206.12	546327794.80	3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
-225213568.76	206.12/206.12	-225213568.76	أعباء المستخدمين
-4466848.00	206.12/206.12	-4466848.00	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
316647378.04	206.12/206.12	316647378.04	4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
9830070.00	206.12/206.12	9830070.00	المنتجات العملية الأخرى
-25334.48	206.12/206.12	-25334.48	الأعباء العملية الأخرى
-63769930.20	206.12/206.12	-63769930.20	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات

5019722.39	206.12/206.12	5019722.39	مخصصات عن خسائر القيمة والمؤونات
7502867.27	206.12/206.12	7502867.27	استرجاع عن خسائر القيمة والمؤونات
265165328.24	206.12/206.12	265165328.24	5- النتيجة العملياتية
26462619.35	206.12/206.12	26462619.35	المنتجات المالية
	206.12/206.12		الأعباء المالية
26462619.35	206.12/206.12	26462619.35	6- النتيجة المالية
291626947.59	206.12/206.12	291626947.59	07- النتيجة العادية قبل الضريبة (5+6)
	206.12/206.12		الضرائب الواجب دفعها في النتائج العادية
	206.12/206.12		الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
	206.12/206.12		مشاركة العمال للاستفادة

2964556698.03	206.12/206.12	2964556698.03	مجموع منتجات الأنشطة العادية
-2676468202.98	206.12/206.12	-2676468202.98	مجموع أعباء الأنشطة العادية
357320009.89	206.12/206.12	357320009.89	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية (المنتجات يطلب بيانها)
			العناصر غير العادية (الأعباء يطلب بيانها)
			9- النتيجة غير العادية
357320009.89	206.12/206.12	357320009.89	10- النتيجة الصافية للسنة المالية.

المصدر: من إعداد الطالب.

بما أن الإيرادات والمصاريف الخاصة بالمؤسسة موضع الدراسة موزعة بصورة منتظمة خلال أشهر لسنة 2019، فإن عملية التعديل الخاصة بهذه القائمة كانت باستعمال العلاقة بضرب القيمة التاريخية لكل بند من بنود الإيرادات والمصاريف في الرقم القياسي للأسعار لسنة 2019 مقسوم على متوسط الأرقام القياسية لنفس السنة، وعليه فإن كل بند من بنود قائمة الدخل لسنة 2019 بعد إجراء عملية التعديل تظهر بنفس

القيمة الدفترية (التاريخية)، فالملاحظ أن جميع بنود قائمة الدخل انطلاقا من بند رقم الأعمال وصولا إلى النتيجة الصافية، الأمر الذي يؤدي أيضا إلى تساوي بين النتيجة النهائية بالقيمة الدفترية والقيمة المعدلة، والتي كانت مساوية لـ: **357320009.89 دج**، وهذا راجع بالأساس لعدم حدوث تغيرات في بنود كل من الإيرادات والمصاريف.

خلاصة الفصل:

إن اعداد القوائم المالية مع الاعتماد على القياس المحاسبي التقليدي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود فجوات تضخمية وما يصاحبها من تغير في المستوى العام للأسعار اجراء غير صحيح، كون أن القوائم المالية المعدة وفق لهذا المبدأ هي قوائم متحيزة ولا تعبر عن الواقع الحقيقي للمؤسسة، الأمر الذي يمكن قياسه من خلال الفروقات التي تم الحصول عليها بين مختلف العناصر المعروضة على مستوى القوائم المالية للمؤسسة موضع الدراسة وبين تلك العناصر المتحصل عليها بعد اجراء عملية التعديل باستخدام التكلفة التاريخية المعدلة كما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية في ظل اقتصاديات ذات التضخم.

تلعب القوائم المالية دور كبير في المؤسسة نظرا للأهمية البالغة بالنسبة لمختلف المستخدمين داخليين أو خارجيين، وبناءا على المعلومات المعروضة على مستوى هذه القوائم يتم اتخاذ مجمل القرارات الخاصة والتي تهم المؤسسة على المستوى القصير والمتوسط الأجل، لذا كان لزاما أن تكون القوائم المالية المعروضة صحيحة وشفافة الأمر الذي أدى إلى تبني البدائل المحاسبية المقترحة وتطبيقها على المؤسسة محل الدراسة، فقد سمحت عملية تعديل القوائم المالية حسب الطريقة المعتمدة من ابراز مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للنقود، كما سمحت أيضا من تحقيق الهدف الأساسي وهو المحافظة على رأس المال، حيث شهد ارتفاعا بمقدار التغير الحاصل في القوة الشرائية للنقود في الفترة التي تمت فيها الدراسة، ورغم السلبيات الموجهة لهذا البديل المحاسبي فهذا لا يمنع أن مبدأ التكلفة التاريخية يسمح بإعطاء صورة صادقة وشفافة للقوائم المالية التي تكون معبرة عن الوضع الحقيقي للمؤسسة وهذا في ظل التضخم وما يصاحبه من آثار على المستوى الجزئي وعلى المستوى الكلي، حيث يعمل على معالجة أثر التضخم على مختلف القوائم المالية للمؤسسة.

الخاتمة العامة

يعتبر موضوع التضخم أحد أهم المشاكل الاقتصادية التي تواجه العديد من الدول، سواء المتقدمة أو في طور النمو على حد سواء مع اختلاف في النتائج والآثار المترتبة، ويمكن القول بأن التضخم يتصدر مراتب الصعوبات المالية والنقدية التي تعاني منها الدول، لما له من آثار كبيرة تمس مختلف الميادين الاقتصادية منها وحتى الاجتماعية كما له آثار حتى في الميدان السياسي، كما أن للتضخم آثار عديدة في مجال المحاسبة، ففي ظل التضخم يصبح القياس المحاسبي للأداء الاقتصادي سواء على المستوى الكلي أو حتى على المستوى الجزئي (مؤسسات) لا يعكس الواقع الحقيقي التي تعيش فيه المؤسسات، فالقياس المحاسبي يحدد قياس نشاط وأداء المؤسسة وذلك عن طريق مخرجاته والتي تتمثل أساساً في القوائم المالية، ويعتمد في ذلك على وحدة للقياس المحاسبية والتي هي وحدة النقد، ومن بين المبادئ التي يقوم عليها القياس المحاسبي للوصول إلى نتائج القياس الصحيحة والمرغوبة هي ثبات وحدة القياس، وهنا يتم التمييز بين حالتين ففي ظل فترات الاستقرار على المستوى الاقتصادي والنقدي تكون نتائج القياس المتمثلة في مخرجات القوائم المالية صحيحة ومعبرة على الوضعية الحقيقية للمؤسسة، أما الحالة الثانية والتي تكون هناك فجوات تضخمية في الاقتصاد فإن شرط ثبات وحدة القياس أمر غير ممكن، وهذا راجع بالأساس للتغيرات المستمرة في المستويات العامة للأسعار والتي تؤدي بصورة مباشرة إلى تغير في القوة الشرائية للنقود، وبالتالي فإن الاعتماد على شرط ثبات وحدة القياس في ظل وجود التضخم وما يصاحبه من تغيرات في المستوى العام للأسعار كوحدة للقياس المحاسبي تؤدي إلى نتائج قياس خاطئة وغير صحيحة ولا تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الأمر الذي يستلزم تعديلها وهذا في ظل وجود التضخم وما يترتب عليه من تغيرات في المستويات العامة للأسعار.

شغلت مخرجات القياس المحاسبي التي يتم عرضها في صورة القوائم المالية والتي تكون معدة على أساس الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية اهتمام المهتمين بمجال المحاسبة على المستوى الأكاديمي أو حتى على المستوى المهني عند إعداد وعرض القوائم المالية، خاصة وأن مشكلة التضخم أصبحت مشكلة العصر

بامتياز كيف ولا وهي أصبحت أمرا معاشا وبصورة مستمرة وفي بعض الاقتصاديات أصبحت مشكلة التضخم أمر دائم ومستمر، وفي ظل التغيرات المستمرة في الأسعار والتأثيرات الكبيرة التي تحدثها على عمل النظام المحاسبي، وفي ظل العولمة ومع تحرر التجارة الدولية وزيادة حجم الاستثمارات والمبادلات بين مختلف دول العالم وظهور الشركات متعددة الجنسيات وتحول العالم إلى سوق واحد، أدى كل ذلك إلى زيادة الاهتمام من طرف مختلف المنظمات والهيئات المحلية والدولية المهمة بمجال المحاسبة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة وجود معايير محاسبية ذات صبغة دولية والتي لها القبول العالمي، وتعمل هذه المعايير المحاسبية الدولية على تسهيل الفهم الصحيح للقوائم المالية. أمام هذه التغيرات الدولية الجزائر كغيرها من دول العالم انضمت للمعاهدات الدولية في مجال المحاسبة، وعملت على تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات العامة وضرورة إشراك كافة المؤسسات الخاصة والتي تنتمي إلى بيئة أعمالها، وهذا من أجل القدرة على تصدير منتجاتها والسماح بزيادة التبادلات والاستثمارات الداخلة والخارجة، وبعد تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية تم الاستغناء على المخطط المحاسبي الوطني واستبداله بنظام محاسبي مالي جديد يكون قائم بالأساس على ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية وهذا النظام المحاسبي المالي تم العمل به في بعض المؤسسات فقط بداية من سنة ذلك.

اهتمت معايير المحاسبة الدولية بقضية الافصاح ومخرجات القياس المحاسبي في ظل التضخم فقامت باقتراح جملة من البدائل والاقتراحات المحاسبية التي من شأنها الأخذ بعين الاعتبار تغيرات المستوى العام للأسعار عند اعداد القوائم المالية، وهذا بهدف تصحيح الاختلالات التي تنتج عن التضخم مما يساعد على عملية المراقبة والتقييم بشكل مستمر، ومن بين هذه الاقتراحات التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية هي طريقة التكلفة التاريخية المعدلة وطريقة التكلفة الجارية، حيث تعمل هذه البدائل على تعديل بنود القوائم المالية وذلك بالاعتماد على جملة من الاحصائيات والمعطيات، كما تعمل هذه البدائل على ازالة الاختلالات التي تحدثها التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار، وبالتالي فهذه البدائل والطرق

المحاسبية التي نادى بها معايير المحاسبة الدولية من شأنها معالجة آثار التضخم عند اعداد القوائم المالية وبالتالي المساهمة في الفهم والقراءة الصحيحة لهذه للقوائم المالية الأمر سينعكس ايجابيا على مستخدمي هذه القوائم في عملية اتخاذ القرارات التي تخدم المؤسسة على المدى القصير والمتوسط وحتى طويل الأجل.

1- اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى: والتي تنص على أن: "يؤثر التضخم تأثيرا مباشرا على صحة ومصادقية القوائم المالية المختلفة للمؤسسة"، ولقد تم إثبات صحة هذه الفرضية، حيث أظهرت الدراسة أن في ظل وجود التضخم فإن القوائم المالية متمثلة في العناصر المعروضة على مستوى قائمة المركز المالي لا تعبر عن القيمة الحقيقية الجارية في الفترة الحالية، أما العناصر المعروضة على مستوى قائمة الدخل فإن التضخم يؤثر عليه وبالتالي ظهور أرباح غير حقيقية الأمر الذي يؤدي إلى فرض ضريبي على وعاء لا يعبر بصورة صادقة على ما تم تحقيقه، كما أن عملية توزيع الأرباح تكون بصورة خاطئة الأمر الذي يؤدي إلى المساس من رأس المال وبالتالي الوصول إلى العجز في التمويل الذاتي.
- الفرضية الثانية: والتي تنص على أن: " - إن القوائم المالية المعدة على أساس هذا مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود أثر التضخم، تكون مضللة وغير صادقة ولا تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة "، ولقد تم إثبات صحة هذه الفرضية، حيث أظهرت الدراسة أن القوائم المالية المعروضة في ظل الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي في ظل وجود التضخم وما يصاحبه من تغيرات في المستوى العام للأسعار الأمر الذي سيؤدي إلى نتائج خاطئة وغير صادقة ولا تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وهذا بسبب أن شرط ثبات وحدة النقد في القياس المحاسبي في ظل وجود فجوات تضخمية يصبح غير ممكن، وبالتالي فإن القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود التضخم لا تساعد مختلف مستخدمي هذه القوائم من اتخاذ قرارات صحيحة وتخدم

المؤسسة على المستوى القصير والمتوسط الأجل كون أن المعلومات التي تحتويها لا تمثل الواقع الحقيقي للمؤسسة ولا تعبر عن المركز المالي لها، وبالتالي فإن القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية تكون مضللة وغير صادقة.

- **الفرضية الثالثة:** والتي تنص على أن: " تسمح بدائل القياس المحاسبي التي تدعو إليها معايير المحاسبة الدولية عند وجود فجوات تضخمية إلى عرض معلومات تتميز بالصدق والشفافية والملائمة وقابلة للفهم على مستوى القوائم المالية المختلفة للمؤسسة"، ولقد تم إثبات صحة هذه الفرضية، حيث أظهرت الدراسة أنه في ظل البدائل التي تم اقتراحها من طرف مختلف الهيئات المحلية والدولية فإن القوائم المالية المعدة على أساس توصيات معايير المحاسبة الدولية تكون صادقة وتعبر فعليا على الواقع الحقيقي للمؤسسة وهذا لكونها تأخذ التضخم بعين الاعتبار عند اعداد مختلف القوائم المالية، حيث تم المقارنة في هذه الدراسة بين الفروقات الكبيرة والتي تم الوقوف عندها بعد اجراء عملية تعديل القوائم المالية للمؤسسة موضع دراسة الحالة، وبين تلك المعلومات التي تم عرضها انطلاقا بالاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية، وعليه يمكن القول أن البدائل المحاسبية المقترحة من معايير المحاسبة الدولية بالخصوص تساعد مستخدمين هذه القوائم من اتخاذ قرارات صحيحة تخدم المؤسسة، كون أن القوائم المالية المعدة على أساس البدائل المحاسبية المطبقة تأخذ بعين الاعتبار التضخم والتغيرات في المستوى العام للأسعار عند اعداد القوائم المالية وبالتالي فهي تعمل على معالجة أثر التضخم على القوائم المالية المختلفة للمؤسسة.

2-نتائج الدراسة:

لقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج يمكن ذكر بعضها فيما يلي:

- القوائم المالية هي المرآة التي توضح كافة معاملات المؤسسة مع اظهار نتائج المعاملات خلال السنة المالية، وتقدم هذه التوضيحات لمن هم علاقة بالمؤسسة داخليين أو خارجيين بطريقة فعالة، ويشترط الحصول على هذه الفعالية التطبيق الأمثل لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- من بين أهم المبادئ المحاسبية المتعارف بها والمطبقة في عملية القياس المحاسبي هي مبدأ التكلفة التاريخية والتي تقوم أساسا على فرضية ثبوت وحدة النقد كوحدة للقياس، وهذه من بين أهم المبادئ

المعمول بها منذ سنوات عديدة ويعتمد عليه بشكل دائم في عمليات القياس المحاسبي عند اعداد القوائم المالية.

- يساهم الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية عند اعداد القوائم المالية إلى عرضها بصورة غير دقيقة وغير معبرة عن الواقع الحقيقي للمؤسسة.
- يؤدي الاستخدام المستمر للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند وجود تغيرات مستمرة في الأسعار إلى المحافظة على رأس المال الاسمي للمؤسسة ولا يحافظ ذلك على رأس المال الحقيقي وهذا من شأنه أن يؤدي إلى ظهور مشاكل عديدة للمؤسسة على المدى المتوسط والطويل الأجل.
- يؤدي الاعتماد عند اعداد القوائم المالية على النموذج المحاسبي التقليدي القائم بالأساس على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود التضخم إلى عرضها بصورة خاطئة وغير واقعية وبالتالي فهي لا تصور الوضعية الحقيقية للمؤسسة، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة تقييم ورقابة وتحليل القوائم المالية كون أن هذه الأخيرة غير صادقة وغير شفافة.
- يشكل الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية عند اعداد مختلف القوائم المالية للمؤسسة إلى اتخاذ قرارات غير صحيحة ولا تخدم المؤسسة لا على المدى القصير ولا متوسط الأجل، وهذا في ظل وجود فجوات تضخمية كون أن التضخم يؤثر على صحة ومصادقية القوائم المالية خاصة وأن القياس المحاسبي التقليدي يقوم على فرضية ثبات وحدة النقد وهذا ما لا يتحقق مع التضخم والتغير المستمر في المستويات العامة للأسعار.
- يؤدي الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في ظل وجود تضخم تهديدا حقيقيا لاستمرار المؤسسة في النشاط، حيث وفي ظل وجود تضخم فإن القوائم المالية المعدة على أساس هذا المبدأ تكون مضللة وغير دقيقة ولا تعبر عن الوضع الحقيقي للمؤسسة الأمر الذي يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة كون أن

هذه القرارات تكون مبنية على المعلومات المعروضة على مستوى هذه القوائم المالية، وبالتالي فإن ذلك يؤدي إلى وقوع المؤسسة في مشاكل وصعوبات كبيرة.

- يساهم الاستخدام المستمر حتى في ظل وجود التضخم عند اعداد القوائم المالية على مبدأ التكلفة التاريخية صعوبة كبيرة في معرفة المركز المالي الحقيقي للمؤسسة الذي يؤدي إلى صعوبة استقراره الأمر الذي ينعكس على استمرارية المتابعة للمركز المالي للمؤسسة، خاصة وأنه مع الاعتماد على المبدأ لا يسمح بإعطاء مؤشرات ومعلومات صادقة.

- يؤدي عدم الأخذ بعين الاعتبار التضخم عند اعداد القوائم المالية إلى المساس برأس المال، كون أن الضرائب المفروضة من الجهات الحكومية تكون قائمة على وعاء ضريبي غير الذي من المفروض الاعتماد عليه وكذا عملية توزيع الأرباح فهذه الأخيرة توزع بصورة وهمية فقط فهي لا تعبر عن الأرباح المحققة فعلياً، الأمر الذي يؤدي بصورة مباشرة إلى انخفاض رأس المال المؤسسة.

- من بين النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي صعوبة الحصول على الأرقام القياسية للأسعار بصورة حقيقية، وهذا راجع للارتفاع المستمر وفي بعض الأحيان بشكل مبالغ فيه للأسعار الخاصة بالسلع والخدمات بصورة يومية تقريباً.

- وجود تباين في معدلات التضخم المفصح عنها من طرف الجهات الرسمية المتخصصة في الاحصائيات في الجزائر، ومن بين تلك المعدلات التي يتم الافصاح عنها من قبل المؤسسات والهيئات الدولية عن معدلات التضخم في الجزائر، وبالتالي صعوبة تحديد الواقع الحقيقي للتضخم في الجزائر.

- أما بالنسبة للمستوى الجزئي، فتوصلت الدراسة التي كانت على مستوى المركب الصناعي التجاري المسيلة إلى جملة من النتائج يمكن تلخيصها على النحو التالي:

- إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في ظل وجود التضخم من شأنه أن يؤدي إلى عرض معلومات وبيانات غير صادقة وغير شفافة في القوائم المالية للمؤسسة، فقد توصلت

الدراسة لكون أن عناصر الأصول المعروضة في قائمة المركز المالي للمؤسسة تكون غير القيمة الفعلية وتكون الحقيقية وهذا في ظل الاعتماد على وحدة النقد كوحدة للقياس في ظل التضخم.

- إن المعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي للمؤسسة محل دراسة الحالة متمثلة في بنود المركز المالي تكون هذه البنود غير متجانسة وغير دقيقة، وهذا راجع أساسا من أنها مكونة من مجموع من القيم قائمة على وحدات قياس مختلفة، وبالتالي فإن بنود قائمة المركز المالي تصبح ليست لها دلالة اقتصادية.

- خلصت الدراسة على أن العناصر المعروضة في قائمة الدخل تكون غير القيم الفعلية والحقيقية وهذا في ظل اعتماد القياس المحاسبي التقليدي داخل المؤسسة وهذا في ظل وجود فجوات تضخمية، فالمعلومات المعروضة على مستوى قائمة الدخل غير دقيقة وهذا بسبب أن البنود المكونة في هذه القائمة غير دقيقة وغير صحيحة، فمثلا فيما يتعلق بجانب التكاليف فهي غير صحيحة وذلك راجع لاحتسابها على أساس التكلفة التاريخية، في حين أن في الجهة المقابلة الخاصة بالإيرادات فهي أيضا غير حقيقية ولا تمثل الواقع كونها محتسبة بالأسعار الحالية.

- عند عرض البنود والمعلومات الخاصة بقائمة الدخل بالأسعار الحالية في ظل التضخم ومع التغير المستمر في المستوى العام للأسعار من شأنه أن يؤثر على صحة وشفافية قائمة الدخل، وهذا قائم بالأساس على التكاليف والإيرادات، فالأولى تمثل إنخفاض في الأصول أو زيادة في الديون في الديون، أما الثانية فهي تمثل زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، وبالتالي فإنه في ظل وجود التضخم ومع الاعتماد على القياس المحاسبي التقليدي فإن قائمة الدخل تكون غير معبرة للواقع الحقيقي للمؤسسة.

- توجد علاقة مباشرة بين قائمة المركز المالي وقائمة الدخل فعند تأثر القائمة الأولى بالتضخم والتغير في المستوى العام للأسعار، فإن هذا التأثير ينتقل بصورة آلية إلى قائمة الدخل، وبالتالي تصبح المعلومات المعروضة في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي مضللة وغير صادقة.
- كما خلصت الدراسة على المستوى التطبيقي أن المؤسسة لم تأخذ بعين الاعتبار التضخم عند اعداد القوائم المالية، وهذا الاجراء شأنه شأن العديد من المؤسسات الجزائرية التي بدورها تقوم بإعداد مختلف قوائمها المالية من دون الأخذ بعين الاعتبار التضخم وتغير مستوى العام للأسعار.
- لم تقم المؤسسة التي تمت فيها دراسة الحالة من معالجة أثر التضخم على القوائم المالية، وكان العمل مقتصرًا ومركزًا بشكل واضح على عملية اعادة تقييم الاستثمارات والموجودات التي كان الهدف من ورائها هو تحقيق الجانب القانوني التي تكون المؤسسة ملتزمة بها بقوة القانون، التي تتعلق بالأساس بتصنيفات المؤسسة من أجل تحقيق موجودات صافية إيجابية.
- قامت المؤسسة بالتركيز في القوائم المالية المعروضة من طرفها على الأصول المادية وقامت بإهمال باقي البنود الأخرى التي تشكل باقي عناصر الأصول، وهذا من شأنه المساس بمصداقية المعلومات المحاسبية المعروضة ضمن قائمة المركز المالي، لأن تركيز المؤسسة على هذا العنصر من شأنها الاحالة دون تقييم جميع بنود قائمة المركز المالي وبالتالي صعوبة الوصول إلى القيمة العادلة للأصول الخاصة بالمؤسسة.
- إن دراسة واقع التضخم في الجزائر أظهر أن هذا الأخير في تغير مستمر وبالتالي فإن ذلك من شأنه أن يعطي نتائج خاطئة وغير صادقة بعد اجراء عملية إعادة التقييم الاستثمارات من طرف المؤسسة كما تمت الإشارة له على أنها كانت مقتصرة فقط على الأصول المادية.
- بعد الانتقادات الكبيرة التي وجهت للقياس المحاسبي التقليدي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية وعرض المعلومات في القوائم المالية بصورة غير صادقة الأمر الذي جلب اهتمام الباحثين والمختصين بمجال

المحاسبة بتطبيق جملة من المبادئ والبدائل المحاسبية التي كان الهدف منها الحصول على بديل من شأنه الأخذ بعين الاعتبار التضخم عند اعداد القوائم المالية، كما تعمل هذه البدائل معالجة أثر التضخم على القوائم المالية.

- يتم تعديل بنود القوائم المالية وفق للبديل المحاسبي التكلفة التاريخية المعدلة وذلك بالاعتماد بصفة أساسية على الأرقام القياسية للأسعار.

- خلصت الدراسة أيضا لكون أن عند الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة من شأنه إحداث تغير على الوضعية المالية للمؤسسة بصفة عامة، وللمؤسسة محل الدراسة حالة بصورة خاصة وهذا من خلال وجود فجوات تضخمية، خاصة بعد مقارنة واجراء تحليل للفروقات بين المعلومات والقيم المعروضة على مستوى القوائم المالية من قبل المؤسسة وبين تلك المعدلة باستخدام البدائل المحاسبية.

- إن تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة من شأنه المساس بالعناصر الغير نقدية على مستوى القوائم المالية، ويمكن الحكم على هذا التغير انطلاقا من واقع التضخم في الاقتصاد الوطني، حيث أن هناك تسجيل لزيادة وهذا عند زيادة معدلات التضخم وينخفض هذا التغير بانخفاض معدلاته، وهذا ما تم الوصول إليه في الدراسة الميدانية التي كان هناك فروق واضحة بين ماهو مسجل وبين ماهو معدل ومحصل عليه بعد تطبيق البديل المحاسبي وهو التكلفة التاريخية المعدلة.

- إن تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة لا يسمح بتعديل كافة البنود المعروضة على مستوى القوائم المالية، ومن بين هذه البنود التي لا تعدل هي العناصر النقدية حيث وفق لهذا البديل لا يتم تعديلها كونها ظاهرة أصلا بالقيمة الحالية ولا تتأثر بمعدلات التضخم وبالتالي يمكن القول إن العناصر النقدية تحافظ على القيمة الحالية لها، وهذه من بين المؤخذات على مبدأ التكلفة التاريخية المعدلة.

- إن استخدام التكلفة التاريخية المعدلة كأساس للتعديل من شأنه تحقيق استمرارية المؤسسة فهو يجنبها المساس برأس المال على شكل توزيعات وهمية على أنها أرباح، كون أن الأرباح الظاهرة هي أرباح

- مضللة، كما يجنب ذلك المؤسسة دفع مستحقات الضرائب للمصالح الحكومية على نتائج لم تتحقق، وبالتالي فإن البديل المحاسبي من شأنه تحديد الوعاء الضريبي الأصح في ظل وجود فجوات تضخمية.
- خلصت الدراسة لتحديد وجود العديد من التجارب الدولية المتعلقة بمحاسبة التضخم وطرق معالجته على القوائم المالية المختلفة خاصة تلك الدول التي لها خلفيات وامدادات محاسبية كبيرة تعتبر مرجع لغيرها من الدول، كما نصت على ضرورة تغيير النظام المحاسبي القائم على القياس المحاسبي التقليدي ببدائل محاسبية جديدة خاصة في فجوات التضخم كما تنص على ذلك معايير المحاسبة الدولية.
- إن الاعتماد على مبدأ محاسبي للقياس جديد يأخذ بعين الاعتبار التضخم ويحل محل القياس المحاسبي التقليدي ليس بالعملية السهلة وإنما يتطلب شروط ومجهودات عديدة تشمل عدة ميادين اقتصادية وتشريعية، كما يستلزم وجود كواثر بشرية لها الكفاءة العلمية والعملية، خاصة بعد التطور التكنولوجي الهائل وزيادة حجم الاستثمارات الأجنبية وغيرها من الأسباب، الأمر الذي أضى ضرورة بالغة إلى وجود قوائم مالية صادقة ومعبرة عن الواقع الحقيقي للمؤسسة وهو ما تسعى إليه معايير المحاسبة الدولية.

3-توصيات الدراسة:

- من خلال ما خلصت إليه الدراسة من نتائج على المستوى الكلي والجزئي يمكن تقديم جملة من التوصيات التي يمكن التطرق لها على النحو التالي:
- يفضل العمل المستمر في ميدان المحاسبة من أجل تطوير طرق القياس المحاسبي من جهة ومن جهة أخرى تحسين القوائم المالية مما ينعكس إيجابيا على مختلف مستخدمي القوائم داخليين كانوا أو خارجيين.

- يفضل أن تأخذ الدولة بمحل الجد موضوع التضخم واعتباره موضوع مهم كونه يمس ميادين عديدة اقتصادية كما له حتى أثار اجتماعية خاصة مع الوضع العام التي تعيش فيه الجزائر، مع تحديث للسياسات المالية والنقدية التي تهدف إلى الحد من أثاره والتقليل من معدلاته على المدى القصير والمتوسط الأجل.
- يفضل الافصاح والاهتمام بواقع التضخم الحقيقي في الجزائر واخراجه من الصبغة السياسية والاجتماعية من أجل معرفة المعدلات والفجوات الخاصة بالتضخم الحقيقية وبناءا على ذلك تحدد السياسات الكفيلة لمواجهته والحد منه.
- يفضل الأخذ بعين الاعتبار التضخم والتغير في المستوى العام للأسعار عند اعداد مختلف القوائم المالية من أجل عرضها بصورة صادقة وتعبر عن الواقع الحقيقي للمؤسسة والابتعاد عن التحيز.
- يفضل للمؤسسة الجزائرية القياس بتعديل قوائمها المالية في ظل وجود التضخم خاصة بعد المعدلات المسجلة في السنوات الأخيرة في الجزائر، من أجل عرض وتقديم معلومات صادقة شفافة.
- يفضل من المهتمين بمجال المحاسبة اعادة النظر في القياس المحاسبي التقليدي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية خاصة في فترات التضخم كون أن القرارات التي يتم أخذها بناءا على القوائم المالية تكون غير صحيحة بما أن هذه القوائم معروضة بصورة مضللة ولا تعكس الواقع الحقيقي.
- يفضل من الاهتمام بمصادقية وصحة القوائم المالية بشكل أكبر وذلك باستخدام وتطبيق بدائل محاسبية تعمل على تعديل القوائم المالية بشكل أكبر وذلك باستخدام وتطبيق بدائل محاسبية تعمل على تعديل القوائم المالية في ظل وجود التضخم وعلى رأس هذه البدائل التكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الجارية.
- يفضل من العمل على تطوير وتحسين بعض النقائص والسلبيات في طريقة التكلفة التاريخية المعدلة الأمر الذي من شأنه أن يساهم في تغيير كافة البنود النقدية وغير النقدية.

- يفضل من اجراء تحديثات دورية في برامج التعليم والتكوين فيما يتعلق بجانب المحاسبة، وهذا من أجل تكوين محاسبين مستقبلا ذوي كفاءة خاصة فيما تعلق بموضع محاسبة التضخم.
- يفضل من اجراء تحديثات في النظام المحاسبي المالي لما يتناسب مع التحديثات الحاصلة في معايير المحاسبة الدولية المنصوص عليها من قبل هيئات ومؤسسات محاسبية دولية.
- يفضل من سن قوانين تلزم المؤسسات باستخدام بدائل محاسبية المنصوص عليها على مستوى معايير المحاسبة الدولية عند اعداد قوائم مالية في ظل وجود التضخم.

4-آفاق الدراسة:

- من أجل دعم هذه الدراسة وضمان استمرارية البحوث في هذا المجال تم اقتراح جملة من المواضيع التي يمكن أن تكون محل دراسة في المستقبل من طرف الباحثين:
- مدى تأثير التضخم على المردودية العامة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
 - أثر التضخم على توزيع مداخيل الدولة على مختلف الفئات - دراسة حالة الجزائر.
 - مدى تأثير القوائم المالية المعدلة وفق للتكلفة الجارية على تنافسية المؤسسة.
 - تأثير مخرجات القياس المحاسبي لنموذج القيمة العادلة على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب

1. أحمد جمعة، "معايير المحاسبة الدولية (معايير التقارير المالية الدولية)"، دار الصفاء، طبعة 1، الأردن، 2015.
2. أحمد شحاتة، خيرت ضيف، "تطور الفكر المحاسبي"، دار النهضة العربية بيروت، لبنان، 1995.
3. أحمد شحاتة، محمد بدوي، "المحاسبة المالية المتقدمة"، الإسكندرية، مصر، دار الجامعة الجديدة، 2002.
4. أحمد نور، "المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية"، الدار الجامعية، مصر، 2003.
5. أسامة محمد الفولي، زينب عوض الله، "أساسيات الاقتصاد النقدي والمصرفين"، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003.
6. أمين أحمد لطفي، "المحاسبة الدولية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
7. أمين أحمد لطفي، "نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
8. أمين السيد أحمد لطفي، "التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة"، الدار الجامعة، مصر، 2005.
9. جمعة حميدات، محمد أبوا نصار، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.
10. حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، مصر، 2011.
11. حسين يوسف القاضي، "موسوعة المعايير المحاسبية الدولية: معايير إعداد التقارير المالية"، عرض البيانات المالية، الجزء الأول، دار الثقافة، الأردن، 2012.

12. حماد طارق عبد العال، "موسوعة معايير المحاسبة الدولية"، دار نشر، القاهرة، مصر، 2002.
13. خالد المصلح، "التضخم النقدي في الفقه الإسلامي"، دار ابن الجوزي للنشر والتوزيع السعودية، الطبعة الأولى، 2009.
14. خالد جمال الجعارات، "معايير المالية والدولية"، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
15. خيرت ضيف، "مذكرات في تطور الفكر المحاسبي"، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1978.
16. رضوان حلوة حنان، "بدائل القياس المحاسبي المعاصر"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003.
17. سعود جابر العامري، "محاسبة التضخم"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
18. سعود جايد العامري، "المحاسبة الدولية: منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها"، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
19. طارق عبد العال حماد، "التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
20. طارق عبد العال حماد، "المحاسبة الدولية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.
21. عباس الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، طبعة 01، 1990.
22. عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
23. عبد الرحمان الحميد، "نظرية المحاسبة"، مكتبة فهد الوطنية، الرياض، السعودية، 2009.
24. عبد العزيز هيكل، "مبادئ في الإحصاء التطبيقي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1985.
25. عبد الغني حامد، أسامة كامل، "النقود والبنوك"، مؤسسة لورد العالمية للشؤون الجامعية، البحرين، 2006، ص 220.
26. عبد الوهاب علي، شحاته السيد شحاته، "مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي من منظور معايير المحاسبة الدولية"، من دون طبعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015.

27. عقيل جاسم عبد الله، "النقود والمصارف"، دار مجدلاوي للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 1999.
28. علي كنعان، "النقود والصيرفة والسياسة النقدية"، دار المنهل اللبناني للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، 2012.
29. غازي حسين عناية، "التضخم المالي"، دار الشهاب، 1986.
30. غازي عناية، "تمويل التنمية الاقتصادية"، دار الجبل، بيروت، لبنان، 1991، ص 79.
31. كمال عبد العزيز النقيب، "مقدمة في نظرية المحاسبة"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
32. لخضر علاوي، "معايير المحاسبة الدولية"، الأوراق الزرقاء للنشر والتوزيع، البويرة، الجزائر، 2012.
33. محمد أحمد العظمة، يوسف عوض العادلي، "المحاسبة المالية"، المجلد الثاني، منشورات ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1986.
34. محمد الأمين الأصفاء، "نظرية المحاسبة في الأطر التقليدية"، جامعة الجزيرة للطباعة والنشر، مصر، 2011.
35. محمد المبروك بوزرد، "المحاسبة الدولية وانعكاسها على الدول العربية"، مطابع الدار الهندية، القاهرة، مصر، 2005.
36. محمد بوتين، "المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية"، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
37. محمد شافعي، "مقدمة في البنوك والنقود"، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1969.
38. محمد عصام زايد، "المحاسبة الدولية"، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002.
39. محمد مبروك، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، الطبعة الأولى، إيتراك لطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2005.
40. محمد مطر، موسى السيوطي، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية"، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، من دون سنة نشر.
41. مصطفى رشدي شيحة، "الاقتصاد النقدي والمصرفي" الدار الجامعية، 1986.

42. مفيد عبد اللاوي، "الاقتصاد النقدي والسياسات النقدية"، مطبعة مزوار، الوادي، الجزائر، 2007.
 43. نبيل إبراهيم الطائي، خالد أحمد المشهداني، "مدخل إلى المالية العامة"، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة العربية، 2014.
 44. يوسف جربوع، "النظرية المحاسبية"، من دون دار نشر، غزة، فلسطين، 2001.
- ثانيا: الأطروحات والرسائل الجامعية**
45. سعيد هتمات، "دراسة اقتصادية لظاهرة التضخم في الجزائر"، رسالة ماجستير، العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة ورقلة، 2006.
 46. سهام سليطين، "مشكلات المحاسبة عن الإهلاك في ظروف تغير الأسعار"، رسالة ماجستير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2001.
 47. عبد الله سوزان، "كيفية اختيار سياسة الاستهلاك وأثرها على القوائم المالية في شركات المساهمة في السودان"، رسالة ماجستير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2002.
 48. محمد جبوري، "تأثير أنظمة سعر الصرف على التضخم والنمو الاقتصادي"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة أبو بكر بلقائد، تلمسان، 2013.
 49. محمد لخضر، "أسس وقواعد التقييم المحاسبي دراسة تحليلية ونقدية"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة 01، الجزائر، 2017.
 50. مختار إسماعيل علي، "الإطار العلمي للمحاسبة عن التضخم وأثره على إعداد القوائم المالية"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 1989.
 51. مولود حشمان، "محددات الأجر في الجزائر"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2000.
 52. زهية بركان، التضخم وبرامج التصحيح في البلاد النامية بين النظرية والتطبيق، دراسة حالة الجزائر، مذكرة شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 1999.

ثالثاً: المجالات

53. أحمد عبد العزيز، فراس عبد الجليل الطحان، "الشركات متعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية"، مجلة الإقتصاد والإدارة، العدد 85، جامعة المستنصرية، الثلاثي الرابع، العراق، 2010.
54. أحمد عبد الله إبراهيم، محمد شريف بشير الشريف، "محددات التضخم في السودان خلال الفترة 1977 - 2015"، مجلة الاقتصاد والمالية، العدد 02، السودان، 2017.
55. توفيق محمد الشريف، "رؤية مستقبلية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، العدد 05، الرياض، السعودية، 1987.
56. حامد عبد المعطي شعبان، "مصادقية المعلومات المحاسبية في ظل التضخم"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد الثامن، العدد 19، كلية التجارة، مصر، 1986.
57. خلف الله بن يوسف، "أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المركز الجامعي أفلو، العدد 07، الجزائر، 2017.
58. صابر محمد، الحسن، "التضخم في السودان" صحيفة السوداني، العدد 2943، السودان، 2014.
59. صالح بن علي السلطان، "التضخم في المملكة مفاهيم أسباب وحلول"، المجلة الإقتصادية السعودية، العدد 28، 2007.
60. عمار بن عيشي، "معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية"، دراسة حالة بسكرة، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد 1، الجزائر، 2014.
61. عمر كامل الحاروني، "محاسبة التضخم"، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، سبتمبر، العدد الثاني والثالث، ص1985.
62. ليلي اسمهان بقبق، "انعكاسات قانون النقد والقرض على مسار السياسة النقدية في الجزائر من الرقابة المباشرة إلى الرقابة الغير مباشرة"، المجلة الجزائرية للإقتصاد والإدارة العدد 01، الجزائر 2010، ص 1988.

63. محمد أمين بربري موزارين، القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الإقتصادي، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد 19، الجزائر، جانفي 2018.

رابعاً: القوانين والتشريعات

64. القانون 11-07 "المتعلق بالنظام المحاسبي المالي"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007.

65. قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، "المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها"، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 19، 2009.

66. المرسوم التنفيذي رقم 156-08، المؤرخ في 26 ماي 2008، "المتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 2008.

خامساً: الملتقيات

67. الحاج عرابة، باهية زعيم، "دور القيمة العادلة في الحفاظ على رأس المال والتوجه نحو القيمة العادلة"، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 - 25 نوفمبر 2014.

68. عبد الغاني داندن، عبد الوهاب دادن، "المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حيث المعيار المحاسبي الدولي 32 و 39 وحول الصنف 51"، الملتقى العلمي الدولي "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011.

سادساً: المنشورات

69. بلعزوز بن علي، "محاضرات في النظريات والسياسات النقدية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

سابعاً: المراسيم

70. المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي، "تقرير حول الظرف الاقتصادي والاجتماعي للسداسي الثاني من سنة 2004"، الدورة 25، الجزائر، 2005.
71. المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي، "تقرير حول نظام علاقات العمل في سياق التعديل الهيكلي"، الدورة العامة العاشرة، الجزائر، أفريل 1988.
72. المجلس الوطني الاقتصادي، "مشروع تقرير حول الظرف الاقتصادي والاجتماعي للسداسي الثاني من سنة 2004"، الدورة العامة الخامسة والعشرون، الجزائر، 2005.

ثامناً: المواقع الإلكترونية

73. الديوان الوطني للإحصائيات: www.ons.dz

المراجع باللغة الأجنبية:

Les livres:

74. Ahmed Hemmi, "**réparation des revenus et structures sociales communauté et individu**", cahier du cread, Alger, 2eme trimestre 1993.
75. Bernard collasse, "**comptabilité général (pcg et ias)**", economica, 7^{ème} Edition, 2001.
76. Alain Grandjean, "**la monnaie dévoilée**", L'harmattan, 1996.
77. Jean François robert, François machin, "**normes ifrs et pme**", Dunod, paris, 2004.
78. Jeanne Baillargeon, "**Economie globale, une approche multisixiplise**", Décarie Editeur, Montréal, Canada, deuxième édition, aire, 1999.

79. Stango Keith, Williams Jan, **Intermédiaire Accounting**, Third Edition
Library of congress Catalogne, 1989.

Les Publication:

80. Blodgett timothy B, Harrison David D, "**mesurant the Impact of Inflation on working Capital**", Harvard Business review, Vol 61, Issue 1, 1983.
81. BRUN STEPHA, **l'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS**, Galiano éditeur, paris, France, 2004.
82. Chordia Taum, Shiva Kumar Lakshmanan, "**Inflation illusion and post – Warnings – Annonce ment drift**, journal of accounting resache", Vol 43, Issue 4, 2005.
83. Colthurst Winter, " Accounting for Inflation in Capital Investment : **Accounting and business Research**", Vol 16, Issue 65, 1986.
84. Hughes Lui, Zhang Ming sham, **Inflation forgien Exchange and parcimonieuse Equity Valuation**, Université of California, los Angeles, 2005.
85. Kosiol Erich, " Price change, money Value and profit distribution within the frame Works of Financial accounting", international journal of accounting, Vol 2, Issue 01, 1966.
86. Miller Elwood, "What's Wong with Price – level Accounting", Harvard Business review, Vol 56, Issue 6, 1978.
87. Rober obert, "**pratique international de la comptabilité**", pumod, paris, 1994.

88. Rosenfeld Paul, "**for inflation A Field Tests, journal of Accounting**", Vol 127, Issue 6, Electronic Version, 1969.

89. Solway Hervé, **la comptabilité internationale : Essai de définition sur la base d'œuvre Age et de syllabus**, congrès de l'association Française de comptabilité, valenciennes, France, 31 mai et 1er juin 1996.

90. Staibus George, "**The Affects of Price – level restatements on Warnings, Accounting Review**", Vol 51, Issue 3, 1976.

91. Weil Roman, Davidson Sidney, "**Inflation Accounting watt Will General Price – level Adjusted statement Show**", Financial Analystes journal, Vol 31, Issue 1, 1990

Les ordonnances:

92. Financial Accounting Standard Board, Statement of Financial accounting standards n° 33, "**Financial Reportions and changing princes**", Connecticut: FASB, Septembre, 1979

Les sites internet:

93. KPMG Algeria, la mise ouverte du NSCF, P 2, disponible sous le lien : [/http : www.algeria.kpmg.com/Fr/puplications](http://www.algeria.kpmg.com/Fr/puplications), consulté le : 01.08.2020.

ملخص:

يعتبر التضخم موضوع العصر، كما يشمل الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، حيث يمكن القول بأن التضخم والآثار المترتبة عليه هو تغير في القدرة الشرائية لوحدة النقد في ظل العولمة وزيادة الإستثمارات بين الدول أصبح ظاهرة عالمية، ومع الإعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي من شأنه المساس بالإفصاح الإعلامي للقوائم المالية وبالتالي تصبح مضللة، فهدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر التضخم على القوائم المالية وهذا بسبب الإعتماد عليها من قبل مختلف المستخدمين لإتخاذ جملة القرارات التي تهم المؤسسة، كما هدفت أيضا إلى التطرق إلى البدائل المحاسبية المقترحة من الهيئات المهنية للمحاسبة لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية في ظل توجه الجزائر لتكييف نظامها المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية، وفي هذا الإطار تم الإعتماد على بديل محاسبي في المؤسسة محل الدراسة الميدانية، أظهرت الدراسة وجود معلومات مالية مفصح عنها على مستوى القوائم المالية بصورة مضللة وغير صادقة في ظل الإعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية.

الكلمات المفتاحية: التضخم، القوائم المالية، معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي المالي، التكلفة التاريخية، الأرقام القياسية للأسعار.

Abstract:

Inflation is the subject of the globe contemporary, in both developed and developing countries. Where it can be said that the inflation and its impact and implication is mainly the changing ability of purchasing monetary unit under the shade of globalization and increasing investments between countries became a global phenomenon and relying on the principle of historical costs as a basis for accounting measurements that affects the media disclosure for the financial statements therefore it becomes misleading. So the study aims at clarifying the impact of inflation on financial statements, because of the reliance on it by various users in order to take the right decisions for the societies, the study also aimed at the proposed accounting alternatives from professional accounting organizations to treat the impact of inflation on financial statements in light of Algeria's tendency to adapt its financial accounting system to international accounting standards. In this context, an accounting alternative was relied upon in the institution under field study, the study showed the existence of financial information disclosed at the level of the financial statement in a misleading and inaccurate manner in light of the reliance on the principle of historical cost.

Keywords: Inflation, Financial Statements, International Accounting Standards, Financial Accounting System, Historical Cost, Price Numbers.

Sommaire:

L'inflation fait l'objet de l'époque, ainsi que des pays développés et en développement, où on peut dire que l'inflation et ses effets sont un changement dans le pouvoir d'achat de l'unité monétaire à la lumière de la mondialisation et que l'augmentation des investissements entre les pays est devenue un phénomène mondial. Sur la base du coût historique comme base de la mesure comptable L'Algérie s'est mise à adapter son système de comptabilité financière aux normes comptables internationales. Dans ce contexte, une alternative comptable a été utilisée dans l'établissement sous étude sur le terrain. L'étude a montré l'existence d'informations financières divulguées au niveau des états financiers de manière trompeuse et malhonnête à la lumière de la base du principe du coût historique .

Mots-clés: inflation, états financiers, normes comptables internationales, système de comptabilité financière, coût historique, indices de prix.