القياس المحاسبي لبنود الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي

Accounting measurement of Balance Sheet items according to the financial accounting system

عبد المالك زين
جامعة عباس لغرور خنشلة، zine.abdelmalek@univ-khenchela.dz

الاستلام: 2022/07/04 القبول: 2022/09/17 النشر: 2022/09/24

ملخص:

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على واقع القياس المحاسبي لعناصر الميزانية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، وتبيان مدى مساهمة هذا القياس في اعداد الميزانية واعطاء صورة واضحة حول الوضعية المالية للمؤسسة من خلال تقديم معلومات ذات مصداقية وقابلة لاتخاذ القرارات.

وبغية دراسة الاشكالية المطروحة لهذه الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري والتحليلي في دراسة الحالة، وتم التوصل الى مجموعة من النتائج أهمها ان المديرية الولائية لاتصالات الجزائر بخنشلة تعتمد أساسا على التكلفة التاريخية في قياس عناصر الميزانية، وهذا ما يجعل القيمة المحاسبية لعناصرها بعيدة نوعا ما على قيمتها الحقيقية في السوق، وهو ما يؤثر سلبا على مستخدمي المعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي؛ القياس المحاسبي؛ الميزانية؛ الأصول؛ الخصوم.

رموز jel: M41 ; D46;M49.

Abstract:

The primary objective of this study is to highlight the reality of the accounting measurement of budget items in the light of the implementation of the financial accounting system, in addition to illustrating the extent to which this measurement contributes to preparing and providing a clear picture of the institution's situation by offering credible and decision-making-capable information. A descriptive-analytical research method is used to achieve the research objectives. The results indicated that the Algerian telecom direction of Khenchela city depends mainly on the historical cost of measuring the budget elements, which makes the accounting value of this society differ from the market value of its parts, and consequently negatively affects the users of accounting information.

Keywords: Accounting measurement; Assets; Budget; Financial Accounting system; Liabilities.
(JEL) Classification : M41 ;D46;M49.

1. مقدمة:

عرفت المحاسبة منذ نشأتها عدة تطورات، ففي البداية كانت تهتم بتسجيل البيانات المالية للمؤسسة من أجل تحديد صافي المركز المالي، لكن حاليا أصبحت المحاسبة عبارة عن نظام للمعلومات دوره جمع بيانات عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة والظروف والاحداث التي أثرت عليها، ثم معاجلتها من أجل اعداد وعرض القوائم المالية، لذا أصبح يعبر عن المحاسبة بوظيفتين أساسيتين وظيفة القياس ووظيفة الإفصاح.

وفي إطار تبني الجزائر لاقتصاد السوق والإنفتاح عن العولمة بالشراكة مع الاتحاد الأوربي والسعي نحو الإنضمام الى المنظمة العالمية للتجارة، قامت الجزائر بجملة من الإصلاحات الاقتصادية والتي مست عدت جوانب من بينها اصلاح النظام المحاسبي والذي شرع فيه في 28 مارس 1998 وانتهى بالتخلي عن المخطط المحاسبي الوطني واعتماد النظام المحاسبي المالي، والذي ينسجم ويتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث بدأ العمل به في جانفي2010 .

1.1. إشكالية الدراسة:

وعلى هذا الأساس تظهر معالم الإشكالية التي نسعى الى دراستها والمتمثلة التساؤل الرئيسي التالي: " **كيف يكون القياس المحاسبي لبنود الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي في المديرية الولائية لاتصالات الجزائر خنشلة خلال الفترة 2018-2020؟**"

2.1. فرضيات الدراسة:

وكإجابة أولية للإشكالية يكمن وضع الفرضيات التالية:

- **الفرضية الرئيسية الأولى:** تستمد عملية القياس المحاسبي في الجزائر مبادئها من المبادئ والقواعد التي تتضمنها المعايير المحاسبية الدولية؛
- **الفرضية الرئيسية الثانية:** مستوى تقوم المديرية الولائية لاتصالات الجزائر بخنشلة بإعداد الميزانية وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

3.1. أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من خلال:

- ✓ الإصلاحات التي قامت بها الجزائر في مجال المحاسبة؛
- ✓ الدور الاساسي الذي يقدمه القياس المحاسبي لإعطاء معلومات محاسبية مالية صحيحة.

4.1. أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي واختبار الفرضيات المتبناة، كذلك تهدف هذه الدراسة الى:

- ✓ ابراز المفاهيم المتعلقة بالقياس المحاسبي، وما هي بدائل القياس الذي جاء بها النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ دراسة واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة اتصالات الجزائر بخنشلة وذلك من خلال قائمة الميزانية.

5.1.منهجية الدراسة:

بغية الإجابة على الاشكالية المطروحة سوف يتم انتهاج الأسلوب الوصفي في الجانب والتحليلي في الجانب التطبيقي قصد ابراز كل العناصر التي لها أهمية بالبحث، ودراسة البنود المكونة للميزانية والتغيرات التي طرأت خليها خلال فترة الدراسة.

2. مفهوم القياس المحاسبي وأركانه:

من خلال دراستنا للقياس المحاسبي، سنحاول الوقوف على التعاريف المتعددة التي جاء بها الباحثون في هذا المجال، بالإضافة إلى الأركان الأساسية لعملية القياس المحاسبي وكذا الأركان والأساليب.

1.2. مفهوم القياس المحاسبي:

تعددت تعاريف عملية القياس المحاسبي، والذي يرجع إلى مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبي من الناحية العلمية حيث وإن اختلفت هذه التعاريف إلى حد ما في الشكل، إلاّ أنّها تتفق في المضمون، وبالتالي سوف نتطرق إلى بعض التعريفات ثم نستنتج بعد ذلك مفهوم بسيط لهذه العملية.

- تعريف جمعية المحاسبين الامريكية (AAA) عام 1966 وهو أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة". (محمد، 2004، صفحة 115)
- تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB " القياس هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة إتخاذ القرار". (ريتشارد وآخرون، 2006، صفحة 185)
- أما مجلس المعايير المحاسبية الدولية فقد عرف القياس المحاسبي كما ورد في إطاره التصوري على أنّه " عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الإعتراف والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتيجة وهذا بالإعتماد على طرق قياس محددة". (مجلس معايير المحاسبة الدولية، صفحة الفقرة 99)

ومن خلال هذه التعريفات نستنتج تعريفا ملخصا لعملية القياس المحاسبي " هي ترجمة كمية لأحداث إقتصادية وفق أُطر قانونية بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية".

2.2. الأركان الأساسية لعملية القياس المحاسبي:

وبوجه عام تقوم عملية القياس على أربعة أركان أساسية وهي: (محمد وموسى، 2008، صفحة 131)

– الخاصية محل القياس؛

– المقياس المناسب للخاصية محل القياس؛

–وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس؛

– الشخص القائم بعملية القياس.

3.2. أساليب القياس المحاسبي:

يتوقف إختيار أسلوب القياس في مجال المحاسبة على الغرض من عملية القياس والأفق الزمني لها، وهناك أساليب يمكن إتباعها في عملة القياس والتي تتمثل فيما يلي: (عبد المجيد وامين، 2018، صفحة 59)

- أساليب القياس المباشرة؛
- أساليب القياس غير المباشرة (المشتقة)؛
- أساليب القياس التحكيمية.

3. ماهية النظام المحاسبي

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق إلى مفهوم النظام المحاسبي المالي والإطار التصوري له، وكذا قواعد القياس التي تبناها هذا النظام، وفي الأخير سنتطرق إلى الفرضيات والمبادئ والخصائص.

1.3. مفهوم النظام المحاسبي المالي

لقد جاء القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي ليحدد مفهوم المحاسبة المالية بناء على نص المادة رقم 03 على أنّ:

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتسجيلها، وعرض كشوف (قوائم) مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية". (ياسين وعبد الكريم، 2020، صفحة 720)

2.3. الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يعد الإطار التصوري من بين الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، ووفقا للمادة 7 القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي يعتبر الإطار التصوري دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتفسيرها وإختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تفسير.

3.3.قواعد القياس بالنسبة للنظام المحاسبي المالي

يعتمد النظام المحاسبي المالي على مجموعة من الأسس العامة التي يؤخذ بها في عملية القياس وهي: (بلقاسم وعبد الصمد، 2011، صفحة 6)

- ✓ الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية؛
- ✓ القيمة العادلة (القيمة السوقية)؛
- ✓ القيمة المحققة (قيمة الإنجاز)؛
- ✓ القيمة المحجنة (القيمة الحالية)؛
- ✓ تقيم المخزونات بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج حسب طبيعة المخزون، وفي حالة خروج المخزونات من المخازن أو عند عملية الجرد، يجب اعتماد طريقتين:
  - ❶ طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة؛
  - ❶ طريقة الوارد أولا الصادر أولا FIFO.
- ✓ يتم قياس مختلف الإيرادات المتأتية من مبيعات البضائع أو المنتجات أو الخدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ ابرام الصفقة.

4.3. تعريف القوائم المالية

هي مجموعة من الوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل فيما بينها، بحيث تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والاداء المالي للمؤسسة عند تاريخ الإغلاق، كما يمكن من خلالها قياس المركز المالي والتدفقات النقدية والتعرف على تغيرات حقوق الملكية، وهذا لخدمة أصحاب المصالح لإتخاذ القرارات المناسبة. (صالح و رقية، جوان 2016، صفحة 166)

5.3.الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية

جاء النظام المحاسبي المالي بفرضيتين أساسيتين لمسك المحاسبة وهما:

- ✓ محاسبة الالتزام (الاستحقاق، التعهد): حسب هذه الفرضية فانة ينبغي على المؤسسات إعداد القوائم المالية وفق محاسبة الالتزام، وهذا يعني أنّه يجب تسجيل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند القبض أو الدفع الفعلي للمبالغ المقابلة، وهو ما نصت عليه المادة 06 من المرسوم التنفيذي 08-156.
- ✓ إستمرارية النشاط: وفق هذا المبدأ يتم إعداد القوائم المالية على افتراض أنّ المؤسسة مستمرة في نشاطها في المستقبل المنظور، (رمزي، 2009، صفحة 78) وهو ما نصت عليه المادة 07 من المرسوم التنفيذي 08-156.

6.3. المبادئ المحاسبية لإعداد القوائم المالية

تبنى النظام المحاسبي المالي عدة مبادئ محاسبية والتي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية، ومن بين أهم المبادئ المحاسبية ما يلي: (احمد، 2014، صفحة 209)

- ✓ الدلالة: يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها، وذات معلومات متبوعة بدلائل حول العملية.
- ✓ المصداقية: يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة، وأن تمثل بصدق العمليات المالية التي من المفروض أنّها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول أو اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها.
- ✓ التكلفة التاريخية: تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا الأعباء والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية، أي إعتمادا على تكلفة الحصول عليها.
- ✓ أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني: يعتبر هذا المبدأ من المبادئ الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بحيث تسجل إستثمارات القرض الإيجاري ضمن الأصول في الميزانية.
- ✓ الأهمية النسبية: تكون المعلومة ذات أهمية إذا أثّر غيابها من القوائم المالية على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي تلك القوائم، لذا يجب أنّ تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أنّ تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه المؤسسة.
- ✓ الدورية: ويقصد بهذا المبدأ أنّ المحاسبة تقوم على أساس دورة مالية متكونة من 12 شهر تمثل السنة المالية، تبدأ من 01/01 وتنتهي في 12/31.
- ✓ استقلالية الدورات: يَعتبر هذا المبدأ أنّ نتيجة كل دورة مالية مستقلة عن الدورة الأخرى.
- ✓ استقلالية الذمة المالية: هذا المبدأ يكرس أنّ المؤسسة وحدة محاسبية مستقلة عن ملاكها، والمحاسبة المالية عادة ما تقوم على الفصل بين الأصول والخصوم وأعباء وإيرادات المؤسسة كوحدة قانونية قائمة بذاتها.
- ✓ وحدة العملة النقدية: يفرض على أي محاسبية تكون داخل التراب الوطني الجزائري أنّ تكون مقيمة بالعملة الجزائرية، وحتى وإن كانت هناك صفقات تمت بعملة أجنبية فيجب تحويلها إلى الدينار الجزائري.
- ✓ الحيطة والحذر: وينص هذا المبدأ على تسجيل الخسائر كأعباء قبل وقوعها أحيانا، بينما لا تسجل التوقعات الخاصة بالإيرادات إلاّ إذا تمت فعلا.

- ✓ ثبات الطرق المحاسبية: وذلك من أجل ضمان الدقة والوضوح في القوائم المالية، إلاّ أنّ النظام المحاسبي المالي منح إستثناء لهذا المبدأ في حالتين اما تغير مفروض في إطار نص قانوني او عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

7.3. الخصائص النوعية للقوائم المالية:

وهي الخصائص أو الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وتتمثل الخصائص النوعية للمعلومات المالية وفق ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 28ماي2008، المتضمن تطبيق احكام القانون 07/ 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، في المواد 8-12فيما يلي:

- الملائمة؛
- الدقة والموثوقية؛
- القابلية للمقارنة؛
- القابلية للفهم (الوضوح).

4. قائمة الميزانية

تعد الميزانية قائمة من بين القوائم المالية الخمسة التي جاء بها النظام المحاسبي، والتي من خلالها يتم الحكم على الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية، لهذا أولى لها النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة عند اعدادها.

1.4. تعريف الميزانية

وتعرف الميزانية كذلك أنّها" قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، فهي بمثابة مرآة عاكسة تبين مالها من موجودات وممتلكات (إستخدامات) وتسمى بالأصول، وما عليها من مطلوبات (موارد) وتسمى بالخصوم من قبل الملاك أو الغير ولهذا تسمى أيضا بقائمة المركز المالي". (حنيفة، 2013، صفحة 425)

2.4. قياس الأصول

تعريف الأصول بأنّها مجموعة من الوسائل التي تمتلكها المؤسسة أو تكون تحت سيطرتها، من أجل الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية نتيجة لأحداث سابقة، وطبقا للقواعد العامة لقياس الأصول، يدرج التثبيت العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل في حالة ما: (التجاني، 2009، صفحة55)

- ✓ إذا كان من المحتمل أن تؤول عنه منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى المؤسسة؛
- ✓ إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن قياسها بصورة صادقة.

وتقسم الأصول إلى صنفين:

أ. **الأصول غير المتداولة:** وهي الأصول التي يتم اقتنائها من أجل تسيير أعمال المؤسسة والاستفادة من طاقتها الإنتاجية.

ب. **الأصول المتداولة:** وهي الأصول المعدة للإستهلاك أو الإستخدام أو البيع خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، بالإضافة الى الحقوق.

1.2.4.قياس الأصول غير الملموسة

وفق النظام المحاسبي المالي تدرج الأصول غير الملموسة(المعنوية) في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة والمتضمنة تكاليف الإقتناء والرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى، وبالإضافة إلى حيازة الأصل عن طريق الشراء يمكن اقتناء الأصل بطرق أخرى وهي: (حنيفة، 2013، صفحة 329)

- ✓ الإقتناء كجزء من إندماج الأعمال(المؤسسات): يسجل فارق الاقتناء إيجابيا كان أو سلبيا الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية الاقتناء أو إنصهار أو إندماج، ويحدد فارق الإدماج الأولي لدى دخول مؤسسة ما في محيط الإدماج بالفرق بين تكلفة إقتناء السندات كما تظهر في الأصل التابع للمؤسسة المالكة لهذه السندات والحصة غير المعاد تقييمها لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذه المؤسسة والتي تعود إلى الشركة المالكة(المؤسسة)بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسبة عند تاريخ دخول المؤسسة في محيط الإدماج.
- ✓ الإقتناء بموجب إعانة حكومية؛
- ✓ الإقتناء بالمبادلة مع أصول أخرى؛
- ✓ الإنجاز الداخلي: وتتضمن تكلفة العتاد، اليد العاملة، وأعباء الإنتاج الأخرى.

2.2.4.قياس الأصول الملموسة

تحتل الأصول الملموسة مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسات، حيث تخضع هذه الأصول إلى التقييم منذ لحظة دخولها إلى المؤسسة، ولذلك فإن النظام المحاسبي المالي اعتمد عدة طرق لتسجيل الأصول ضمن الميزانية، حيث تحدد قيمة الأصول وتسجل محاسبيا بـ: (Amar & MIMECH, 2009, pp. 145-148)

- ✓ تكلفة الشراء، إذا كان الأصل مشترى، ويدخل في هذه التكلفة كل من ثمن الشراء والمصارف الملحقة (الرسوم الجمركية، الرسوم غير القابلة للاسترجاع، المصاريف الأخرى مثل النقل الشحن والتركيب)، مع استبعاد التنزيلات والتخفيضات؛
- ✓ إذا كان تسديد قيمة الأصل عن فترات فان قيمة الأقساط سوف تحين، وكذلك الأمر إذا كان هناك مصاريف تتعلق بتحويل أو تفكيك أو تجديد أحد القيم الثابتة العينية؛
- ✓ تكلفة الإنتاج إذا كان الأصل منتج من طرف المؤسسة نفسها، أي تكلفة الإستهلاكات من المواد والخدمات والعمليات الأخرى المرتبة بالإنتاج، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.
- ✓ بالنسبة للأصول المكسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية الصافية، أما الأصول غير المماثلة فتسجل بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة)؛

- ✓ الأعباء الإدارية العامة تستبعد من تكلفة الإدخال؛

وهناك بعض الحالات الأخرى الخاصة وهي:

إذا كان الأصل مكون من عدة عناصر فإنها تعالج ما لو كانت أصولا منفصلة، إذ يشترط أن تكون لها مدة إنتفاع مختلفة، أو تعود بمزايا إقتصادية حسب وتيرة مختلفة؛

- ✓ في حالة تجديد أحد مكونات أصل ثابت، فإنّ تكلفة التعويض تسجل ضمن الأصول، ويتم تسجيل الأصل المعوض بقيمته لمحاسبية الصافية كأعباء مستهلكة؛
- ✓ الأصول ذات القيمة الضعيفة، لقد نصت المادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 على إمكانية إعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة (أقل من 30000دج) عناصر مستهلكة مباشرة في السنة المالية التي يتم إستخدامها فيها ولا تدرج في الحسابات كأصل ثابت، أما قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات فتدرج ضمن الحسابات على شكل أصول إذا كان إستعمالها مرتبط بأصول ملموسة أخرى، وكانت المؤسسة تعتزم استخدامها لأكثر من سنة مالية؛
- ✓ النفقات المستقبلية المتعلقة بالأصول الثابتة الموجودة يجب أن تدرج في المحاسبة من ناحيتين:
  - ➢ إذا أصبح مستوى أداء الأصل أحسن تسجل ضمن التكاليف؛
  - ➢ إذا زادت القيمة المحاسبية لهذه الأصول، فالنفقات تسجل ضمن الأصول الثابتة.
- ✓ والتحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة في المنافع الإقتصادية المستقبلية هي على سبيل المثال:
  - ➢ تعديل وحد الإنتاج الذي يسمح بتمديد مدة منفعتها أو زيادة قدرتها الإنتاجية؛
  - ➢ تحسين قطع الآلات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الوحدة؛
  - ➢ تبني أساليب إنتاجية جديدة تسمح بتخفيض جوهري لتكاليف العملية.

3.2.4.قياس المخزونات:

تقييم المخزونات في العادة مرتين، مرة عند إدخالها إلى المخازن، ومرة عند جردها في نهاية الدورة.

أ. القياس الأولي (عند الإدخال)

تقيم المخزونات عند الدخول بالتكلفة المستحقة من أجل إيصالها إلى أماكن التخزين وتتمثل هذه التكاليف في:

تكلفة المخزون = تكلفة الحصول عليه + تكلفة تحويلية + تكاليف أخرى ناتجة عن حالة المخزون ومكان تواجده.

أ.1.تكلفة الشراء

وتشمل ثمن الشراء وجميع المصاريف الملحقة بالشراء (مصاريف النقل، حقوق الجمارك، الشحن، رسوم غير قابلة للإسترجاع) مع طرح كل أنواع التخفيضات بما في ذلك الخصم.

2.أ.تكلفة الإنتاج (الإنجاز)

وتشمل كل التكاليف المرتبطة بعملية تحويل المواد الأولية إلى منتجات، بالإضافة إلى كل المصاريف الضرورية لإيصال المخزون إلى أماكن التخزين.

ب. تكلفة المخرجات

إن تدفق المخزون في الفترات اللاحقة بعد الحصول على المخزون يطلق عليه التدفق المادي للمخزون، أي خروجه من المخازن، سواء للتحويل أو للبيع، ويتطلب هذا تتبع تكلفة الوحدات المخرجة بهدف تحديد تكلفة المبيعات وتكلفة المخزون في آخر المدة–حالة الجرد الدوري–بما يخدم قياس النتيجة، وقد إعتمد النظام المحاسبي المالي طريقتين لقياس تكلفة مخرجات المخزونات، طريقة الوارد أولا الصادر أولا Fifo وطريقة المتوسط المرجع CUMP لتكلفة الشراء والإنتاج.

3.4.الخصوم

تتضمن ثلاث عناصر رئيسية وهي:

1.3.4.الأموال الخاصة: تحتاج المؤسسة أثناء التأسيس وبعده إلى الأموال اللازمة والضرورية لتمويل عملياتها المختلفة، وتختلف هذه الأموال من حيث مصادرها ومدة إستحقاقها.

وتعرف الأموال الخاصة بأنّها " عبارة عن صافي الأصول المتبقية للمؤسسة بعد إستبعاد إلتزاماتها، (وليد ناجي، 2007، صفحة 345) وبمعنى آخر هي الفرق بين الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية "، وهناك مصدران أساسيان للأموال الخاصة (لحقوق المساهمين) هما: (عبد الوهاب وعلي، 2011، صفحة 38)

- ✓ المساهمات المدفوعة أو المقدمة من طرف المساهمين (رأس المال المدفوع)؛
- ✓ الإحتياطات أو الارباح المحتجزة.

2.3.4.الخصوم غير الجارية: وهي الإلتزامات المستحقة على المؤسسة ناتجة للغير ويلزم الوفاء بها خلال فترة زمنية تزيد عن سنة مالية كمؤونات المخاطر والأعباء، الضرائب المؤجلة خصوم والقروض والديون المماثلة.

3.3.4.الخصوم الجارية: وتتمثل الخصوم الجارية في باقي الخصوم التي من المنتظر تلتزم المؤسسة بالوفاء بها في إطار الدورة التشغيلية العادية أو خلال فترة زمنية لا تزيد عن 12 شهرا.

5. قياس عناصر الميزانية في المديرية الولائية لإتصالات الجزائر خنشلة

لتسجيل أي حدث اقتصادي ضمن عناصر القوائم المالية لمؤسسة ما، وضع النظام المحاسبي المالي عدت شروط وجب توفرها من ضمنها القابلية للقياس، لهذا سنتطرق في فيما يلي الى قياس عناصر القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية الصورة المعبر لأداء أي مؤسسة، خاصة إذا كانت هذه القوائم تتميز بالشفافية والمصداقية وتعطي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية والمركز المالي لها، وفيما يلي سنعرض ميزانية المديرية الولائية لإتصالات الجزائر لولاية خنشلة.

1.5. عرض وقياس جانب الأصول

سنقوم من خلال هذا العنصر بعرض جانب الأصول من ميزانية المديرية الولائية لإتصالات الجزائر لولاية خنشلة كما يلي:

الجدول 01: "عرض جانب الأصول من الميزانية "

الأصول	التغير 2019/2018	النسبة %	التغير 2020/2019	النسبة %
أصول غير جارية				
فارق بين الاقتناء– المنتوج الإيجابي أو السلبي	/	/	/	/
تثبيتات معنوية	/	/	/	/
تثبيتات عينية	21481598.05	1.92	88152118.36	7.72
تثبيتات يجري إنجازها	(14358417.18)	(52.01)	(193519.80)	(1.46)
تثبيتات مالية	/	/	/	/
سندات موضوعة موضع معدلة	/	/	/	/
مساهمات أخرى وحسابات دائنة	/	/	/	/
سندات أخرى مثبتة	/	/	/	/
أصول مالية أخرى غير جارية	/	/	/	/
ضرائب مؤجلة على الأصل	/	/	/	/
مجموع الأصل غير الجاري	**7123180.87**	**0.62**	**87958598.56**	**7.61**
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	(15741096.24)	(7.54)	(9069428.15)	(11.52)
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	**12988130.22**	**3.18**	**85642505.95**	**20.36**
الزبائن	15557553.59	3.88	84332011.86	20.27
المدينون الآخرون	(356355.84)	(65.18)	43588.84	22.89
الضرائب وما شابهها	(2213067.53)	(34.11)	1266905.25	29.63
حسابات دائنة أخرى	/	/	/	/
الموجودات وما شابهها				
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	/	/	/	/
الخزينة	(14965083.94)	(43.99)	27406022.83	143.86
مجموع الأصول الجارية	**(17718049.96)**	**(3.30)**	**103979100.63**	**20.06**
المجموع العام للأصول	**(10594869.09)**	**(0.63)**	**191937699.19**	**11.47**

المصدر:من إعداد الباحث اعتمادا قائمة ميزانية المديرية

-**أصول غير جارية**: تعتمد المؤسسة أساسا في تسجيلها للأصول الجارية على التكلفة التاريخية أي تكلفة الشراء، عرفت الأصول الغير الجارية لمؤسسة إتصالات الجزائر خلال فترة الدراسة إرتفاع متزايد حيث سجل بين سنتي 2018- 2019 إرتفاع بمقدار 7123180.87 دج بنسة 0,62 %،

بينما عرفت الأصول الغير جارية إرتفاعا أكبر خلال الفترة 2019-2020 مسجلا إرتفاعا ما يعادل مبلغ 87958598.56 دج.بنسبة 7,61 %.

ويرجع التزايد المستمر لقيمة الأصول الثابتة للمؤسسة إلى إرتفاع الإستثمارات التي قامت بها المؤسسة على مستوى الفروع التابعة لها خلال الفترة المدروسة وإعتمدت على إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي.

وللوقوف أكثر على أسباب تزايد قيم الأصول الغير الجارية في المؤسسة نستعرض أهم التغيرات الحاصلة على أهم البنود المكونة لها:

- **التثبيتات العينية:** بدورها التثبيتات العينية للمؤسسة سجلت إرتفاع خلال الفترة 2019-2020 ما مقداره 88152118.36 دج بنسبة 7,72 % ويعود سبب زيادة قيم التثبيتات العينية إلى تجديد بعضها خلال الفترة المدروسة، وفيما يلي نفصل في نسبة الإهتلاك والعمر الإنتاجي لعناصرها:
  - ✓ **المباني:** حيث قدر العمر الإنتاجي للمباني بـ 50 سنة، وبمعدل إهتلاك سنوي يقدر بـ 2%، ولم تخضع الى إعادة تقييم ولم تسجل أي انخفاض في القيمة.
  - ✓ **معدات نقل:** قدر عمرها الإنتاجي ب 5 سنوات وتهتلك بمعدل سنوي يقدر بـ 20 %؛
  - ✓ **معدات وأثاث المكاتب:** قدر عمرها الإنتاجي ب 5 سنوات وتهتلك بمعدل سنوي بـ 20 %.
- **التثبيتات المالية:** البند الخاص بالتثبيتات المالية لم تعرف أي تغير خلال الفترة المدروسة أي أنها بقيت على حالها حيث قدرت بمبلغ: 384571.30 حيث يمثل هذا المبلغ قيمة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية.

-**الأصول الجارية:** عرفت الأصول الجارية لمؤسسة إتصالات الجزائر خلال الفترة 2019- 2020 فسجل زيادة قدرها 103979100.63دج بنسبة 20,06%،فيما يلي نستعرض أهم البنودالمشكلة للأصول الجارية:

- **المخزونات ومتوجات قيد التنفيذ:**سجلت قيم الإستغلال لمؤسسة إتصالات الجزائر خلال فترة الدراسة عدة إنخفاضات حيث عرفت قيم الاستغلال انخفاضا أكبر خلال الفترة 2019-2020 مسجلا إنخفاضا ما يعادل مبلغ(9069428.15) دج بنسبة:11,52%، مقدرة على أساس تكلفة الشراء تكلفة الإنتاج المتوقعة.

فيما قدرت خسائر القيمة الخاصة بالمخزونات بمبلغ 42617273.97 دج، والتي تم تقديرها من طرف مختصين في المؤسسة على حسب حالة كل من المخزونات وذلك من خلال المقارنة بين قينة التكلفة والقيمة القابلة للتحصيل، وستخدم المؤسسة طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMP عند إخراج المخزونات، كما تقوم المؤسسة بعملية جرد المخزون مرة في نهاية كل سنة.

- **حسابات دائنة وإستخدامات مماثلة:** عرفت خلال فترة الدراسة إرتفاع متزايد حيث سجل بين سنتي2019-2020 مسجلا إرتفاعا ما يعادل مبلغ85642505.95 دج بنسبة 20,36% وهذا بفضل السياسة الإئتمانية التي أنتهجتها المؤسسة مع زبائنها، وفيما نذكر عناصر حسابات دائنة وإستخدانات مماثلة كمايلي:

✓ **الزبائن:** تعمل المؤسسة أساسا على بيع متجاتها بالتجزأة، تقدر قيمة الزبائن 2019-2020 فسجل زيادة قدرها 84332011.86دج20.27 %، لم تسجل المؤسسة أي خسائر في حساب الزبائن.

✓ **المدينون الأخرون:** سجلت خلال الفترة 2019 -2020 زيادة قدرها 43588.84دج بنسبة 22.89%.

-**ضرائب وما شابهها:** قدرت قيمة الضرائب خلا ل فترة 2018 -2019 إنخفاضا بقيمة (2213067.53)دج بنسبة(34.11) %، أما خلا الفترة 2019 - 2020 زيادة يقيمة 1266905.25دج بنسبة 29.63% ، وتتمثل أساسا الرسم على القيمة المضافة المؤجل استرجاعها.

-**الخزينة:** تتمثل خزينة الأصول في السيولة النقدية او مايعادلها وذلك من خلال تعاملات المؤسسة من تحصيلات وتسديدات والتي سجلت خلال الفترة 2018-2019 إنخفاض قدر بمبلغ (14965083.94) دج بنسبة (43.99) %أما خلال الفترة 2019-2020 فسجل زيادة قدرها 27406022.83دج بنسبة 143.86%وهذا راجع إلى تحصيل قيمة المبيعات نقدا.

2.5. عرض وقياس جانب الخصوم

يبين الجدول الموالي التغيرات الحاصلة في جانب خصوم مؤسسة إتصالات الجزائر – خنشلة – خلال الفترة 2018-2020، نحاول من خلاله التعرف على مختلف مصادر الأموال التي اعتمدت عليها المديرية في تمويل الأصول الظاهرة في الميزانية.

الجدول 02: "عرض جانب الخصوم من الميزانية "

الخصوم	2018	2019	2020
الأموال الخاصة			
رؤوس الاموال	0.00	0.00	0.00
النتيجة الصافية	(27654684.92)	107457358.76	54239596.42
الترحيل من جديد	1441762048.98	1203400291.37	1339575690.51
مجموع الاموال الخاصة	**1414107364.06**	**1310857650.13**	**1393815286.93**

الخصوم الغير جارية	00.00	00.00	00.00
الأموال الدائمة	1414107364.06	1310857650.13	1393815286.93
الخصوم الجارية			
الموردون	45309188.17	41357437.31	71918889.33
الضرائب والرسوم	218000055.99	202639947.85	207127991.57
ديون اخرى	5804919.27	117172523.11	191702189.76
مجموع الخصوم الجارية	**269114163.43**	**361769008.27**	**470749070.66**
مجموع الخصوم	1683221527.49	1672626658.40	1864564357.59

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا قائمة ميزانية المديرية

كما هو الحال مع جانب الأصول سنقوم بحساب مختلف التغيرات الحاصلة في حسابات الخصوم من سنة لأخرى من أجل التعرف على مقدار التغير الحاصل في مصادر تمويل المديرية كما يلي:

الجدول 03: "عرض نسب التغير جانب الخصوم من الميزانية "

الخصـــوم	التغير2019/2018	النسبة %	التغير2020/2019	النسبة %
الأموال الخاصة	(103249713.90)	(7.30)	82957636.80	6.32
الخصوم الغير جارية	00.00	00	00.00	00
الأموال الدائمة	(103249713.90)	(7.30)	82957636.80	6.32
الخصوم الجارية	92654844.84	34.42	108980062.39	30.12
مجموع الخصوم	**(10594869.06)**	**(0.62)**	**191937699.19**	**11.47**

المصدر:من إعداد الباحث اعتمادا قائمة ميزانية المديرية

- **الأموال الخاصة:** تتشكل الأموال الخاصة أساسا من رؤوس الأموال والاحتياطات ونتائج الدورة الحالية والدورات السابقة، وبما ان المؤسسة محل الدراسة عبارة عن مديرية تابعة للمؤسسة الام نلاحظ غياب عنصر رؤوس الأموال، سجلت الأموال الخاصة خلال فترة الدراسة 2018 – 2019 تناقص بمبلغ (103249713.90)دج ما يعادل ما نسبته (7.30) %أما خلال فترة 2019 – 2020 سجلت تزايد ب 82957636.80دج بنسبة 6.32% .
- **الخصوم الغير جارية:** والتي تمثل أساسا القروض البنكية وديون موردو التثبيتات الطويلة الاجل، كانت معدومة خلال سنوات الدراسة أي أن الأموال الدائمة هي نفسها الأموال الخاصة وهذا يدل على أن المؤسسة تعتمد على أموالها الخاصة لتمويل أصولها.
- **الأمـوال الدائمـة:** تتمثل الأموال الدائمة في مجموع الأموال الخاصة والديون طويلة الأجل لهذا فالتغير في هذين البندين يتبعه تغير في الأموال الدائمة، سجلت خلا الفترة 2018 – 2019 تناقص بمبلغ (103249713.90) دج ما يعادل ما نسبته (7.30) %، أما خلال فترة 2019 – 2020 سجلت تزايد ب 82957636.80دج بنسبة 6.32.% .

- **الخصـوم الجاريــة:** والتي تمثل الديون القصيرة الاجل من ديون موردو التثبيتات والمخزونات وكذا الضرائب والرسوم والديون الأخرى، حيث نلاحظ عموما الخصوم الجارية للمؤسسة عرفت ارتفاعا خلال الفترة 2018-2019بمقدار92654844.84دج بنسبة 34.42 %فيما كانت خلال الفترة 2018-2020 بمقدار 108980062.39دج 30.12%.

6. الخاتمة:

عالجت هذه الدراسة موضوع من المواضيع المهمة في المجال المحاسبة المالية، ويتعلق الامر "القياس المحاسبي لعناصر الميزانية في ظل النظام المحاسبي المالي"، حيث تم من خلالها طرح الإشكالية الآتية " كيف يكون القياس المحاسبي لبنود الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي في المديرية الولائية لاتصالات الجزائر خنشلة خلال الفترة 2018-2020؟"، وقدم الخروج بعدت نتائج سنتطرق اليها في العناصر الموالية.

1.6.اختبار الفرضيات

من خلال الدراسة التي تم القيام بها يمكن اختبار الفرضيات كالآتي:

- بالنسبة للفرضية الأولى والتي تنص على ان تستمد عملية القياس في الجزائر مبادئها من المبادئ والقواعد التي تتضمنها المعايير المحاسبية الدولية، فهي محققة حيث ان النظام المحاسبي المالية جاء بقواعد بأربعة لقياس عناصر القوائم المالية وأبرزها القيمة العادلة(السوقية).
- اما بالنسبة للفرضية الثانية والتي تنص على ان المديرية الولائية لاتصالات الجزائر بخنشلة تقوم بإعداد الميزانية وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي، فهي محققة كذلك حيث ان الميزانية الحالية أصبحت تحتوي على معلومات مالية وبإمكاننا القيام بعمليات التحليل المالي مباشرة دون أي تعديل للميزانية كما كان عليه سابقا.

2.6.نتائج البحث:

توصلت الدراسة الى عدت نتائج أهمها:

- يعتبر القياس المحاسبي من الوظائف الأساسية للأنشطة للمحاسبية؛
- يعتمد النظام المحاسبي المالي على أربعة قواعد للقياس المحاسبي؛
- يتطلب تطبيق الأساليب الحديثة للقياس المحاسبي توفر اسواق حرة نشطة وأسواق مالية لإعطاء الأصل القيمة الحقيقية له؛
- تعتمد اتصالات الجزائر على التكلفة التاريخية كأساس لقياس عناصر الأصول والخصوم؛
- نلاحظ ان المؤسسة محل الدراسة حققت نموا في المجاميع العامة للميزانية؛
- بالنظر الى مكونات بند الأموال الخاصة نلاحظ تراكم حساب الترحيل من جديد (نتائج دورات سابقة غير موزعة)

- من خلال الخصوم غير الجارية نلاحظ ان المؤسسة محل الدراسة لا تعتمد على القروض البنكية كمصدر للتمويل؛
- ان الميزانية التي قامت المديرية الولائية لإتصالات الجزائر وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي توفر معلومات مالية قبلة للمقارنة وتساعد في اتخاذ القرارات المناسبة.

3.6.التوصيات

بناءا على النتائج المتوصل اليها من خلال هذه الدراسة نقترح التوصيات التالية:

-يجب على المؤسسات مواكبة التطورات التكنولوجية والاقتصادية وذلك من خلال تحديث أنظمة المعلومات المحاسبية المعمول بها بما يتوافق ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

-العمل على توفير البيئة الاقتصادية والمالية والقانونية لغرض المساعدة على استخدام الطرق الحديثة للقياس المحاسبي؛

-يجب على المديرية الولائية لاتصالات الجزائر بخنشلة السعي لتبني البدائل الحديثة للقياس المحاسبي لجعل المعلومات قريبة من الواقع؛

-إعطاء قائمة الميزانية أهمية كبيرة عند اعدادها باعتبارها أداة لقياس الوضعية المالية للمؤسسة؛

-لمواكبة التحولات التكنولوجية على المديرية اعتماد الإفصاح الالكتروني؛

-ضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي بما يتوافق ومستجدات المعايير المحاسبية الدولية.

7. قائمة المراجع:

1. بلعروسي احمد التجاني، (2009). النظام المحاسبي المالي، الجزائر: دار هومة.
2. بن ربيع حنيفة، (2013)، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية (الطبعة 1)، الجزائر، الجزائر: منشورات كليك.
3. جودي محمد رمزي، (2009)، اصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة ابحاث اقتصادية وادارية، المجلد 3، العدد 2، جامعة بسكرة.
4. رميدي عبد الوهاب، وعلي سماي، (2011). المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي (الطبعة 1)، الجزائر: دار هومة.
5. ريتشارد شروبد وآخرون، (2006)، نظرية المحاسبة، الرياض، السعودية: دار المريخ.
6. سعودي بلقاسم، وعبد الصمد سعودي، (2011)، مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية، الجزائر: جامعة البليدة.

7. سليمان بلعور، (جوان, 2014)، دوافع وآثار الإنتقال الى النظام المحاسبي المالي، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 4، العدد 6، جامعة الوادي.
8. مرزاقة صالح، وادي رقية(جوان 2016)، مساهمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في معالجة أثر التضخم في القوائم المالية، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد 3، المركز الجامعي ميلة.
9. مجلس معايير المحاسبة الدولية، (بلا تاريخ)، الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية.
10. محمد مطر، (2004)، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية القياس العرض والافصاح (الطبعة 1)، عمان، الأردن: دار وائل.
11. محمد مطر، والسيوطي موسى، (2008)، الممارسات المهنية في مجالات القياس العرض والافصاح (المجلد 2)، عمان، الأردن: دار وائل.
12. موزارين عبد المجيد، ومحمد أمين بربري، (2018)، القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الإقتصادي، الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، المجلد 10، العدد 1، جامعة الشلف.
13. نشمة ياسين، وعبد الكريم نعيجي، (2020)، مدى مصداقية وشفافية القوائم المالية المجمعة لمجمع الشركات وفقا للنظام المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 6، العدد 2، جامعة بشار.
14. وليد ناجي الحيالي، (2007)، نظرية المحاسبة. الدانمارك: منشورات الأكاديمية العربية.
15. Amar, K., & MIMECH, A. (2009). cours de comptabilité selon les norme IAS/IFRS et le SCF 2007. Alger: ENAG édition.