

فاعلية القياس المحاسبي وفق التكلفة الجارية في المحافظة على رأس المال في ظل تغيرات
مستويات الأسعار

The effectiveness of accounting measurement according to the current cost in maintaining capital under the changes in price levels

حروشي جلول

لهبيل بوجمعة

جامعة احمد دراية ادرار- الجزائر
har.djalloul@univ-adrar.dz

جامعة احمد دراية ادرار- الجزائر*
lahbil.boudjemaa@univ-adrar.dz

تاريخ القبول: 2020/07/02

تاريخ الاستلام: 2020/06/08

مستخلص:

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية اعتماد نموذج القيمة الجارية في القياس المحاسبي وقدرته في استبعاد آثار التغيرات السعرية من البيانات المالية الختامية للمنشأة الاقتصادية، من خلال إسقاطه على احد المؤسسات الاقتصادية المحلية. خلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها؛ أن اعتماد نموذج التكلفة الجارية يعكس ظاهرة تغير الأسعار ضمن القوائم المالية بشكل كامل. إلا أن اعتماد الأرقام القياسية الخاصة في غياب سوق منظمة وجهات مهتمة بتقييم الأصول يشكك في مقدرتها في التعبير عن القيم الحقيقية.

الكلمات المفتاحية: قياس محاسبي؛ تكلفة جارية؛ رأس المال؛ رقم قياسي للأسعار؛ تكلفة تاريخية.

تصنيف JEL: M41 ; L53 ; E31 ; D24

Abstract:

This study aims to highlight the importance of using the current value model in accounting measurement and its ability to exclude the effects of price changes from the financial statements of the company. The study concluded that The adoption of the current cost model fully reflects the phenomenon of price changes within the financial statements. However the adoption of special indices in the absence of an organized market and other parties interested in assets valuation doubts its ability to express the true values

Keywords: Accounting measurement; current cost; capital; price indices; historical cost.

Jel Classification Codes : D24 ; E31 ; L53 ; M41

* المؤلف المراسل: لهبيل بوجمعة

مقدمة:

ساهمت الاتجاهات المعاصرة لتطبيق سياسات اقتصادية جديدة على المستوى الدولي بشكل فعال في زيادة الاهتمام بالمعلومة المحاسبية من اجل توفير معلومات محاسبية فعالة تساهم في اتخاذ قرارات ناجحة. وهذا ما دفع إلى ضرورة التخلي عن مدخل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي والتي لا تحقق صدق التقارير المالية. حيث تعددت الإصدارات المحاسبية الرامية لمحاولة الإفصاح عن اثر التغيرات في الأسعار في قوائم إضافية تلحق بالقوائم المالية الأساسية. وقد كانت البداية سنة 1963 عندما اصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين الدراسة رقم (06) ، ثم اصدر مجلس المبادئ المحاسبية توصيات في هذا الشأن سنة 1969 . وقد اهتم مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بهذا الموضوع في عام 1979 ، حيث اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) النشرة رقم 33 والتي ألزمت بعض الشركات الأمريكية بالإفصاح عن معلومات محددة باستخدام الأرقام المعدلة باستخدام الرقم القياسي للأسعار وأساس التكلفة الجارية. وفي عام 1986 اصدر مجلس معايير المحاسبة النشرة رقم 89 أعفيت بموجبها الشركات من نشر المعلومات إجباريا وأصبح الإفصاح عنها اختياريًا. وأن لجنة معايير المحاسبة تشجع مثل هذا الإفصاح ولكن لا تلزم الشركات به. وفي نفس الصدد أصدرت الهيئة الحكومية المشرفة على سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) دراسة في سنة 1976 أوصت فيها بان تتضمن القوائم المالية معلومات تظهر تكلفة الإحلال الجارية لكل من المخزون والأصول القابلة للاستهلاك. وقد أوصت هذه الدراسة بعرض هذه المعلومات في شكل ملحوظة في القوائم المالية أو تظهر في ملحق مستقل عنها.

أما قواعد المحاسبة الدولية فإنها تعتبر القوائم المالية المعدة حسب التكلفة التاريخية عديمة الفائدة في الدول التي يعتبر اقتصادها تضخميا . وبالتالي فان القاعدة رقم 29 (IAS 29) تتطلب تعديل القوائم المالية باستعمال الرقم القياسي للأسعار وكذلك بالتكلفة الجارية تعاطف الاهتمام بمدخل القيمة الجارية لمعالجة البيانات المالية خاصة بعد إصدار لجنة سانديلاندر البريطاني سبتمبر 1975 والذي أوصى بالأخذ بنظام يقوم على أساس القيم الجارية. و تهدف المحاسبة عن التغيرات في الأسعار الخاصة إلى معالجة القصور الوارد في نموذج المستوى العام للأسعار من خلال تعديل القيم التاريخية لعناصر الأصول غير النقدية حتى تصبح أكثر تعبيرًا عن الأسعار السائدة في نهاية الدورة أو تاريخ إعداد القوائم المالية. لكن هذه الخطوة أثارت عدة ردود أفعال لدى مختلف الفاعلين في الميدان المحاسبي والمالي فهناك من اعتبرها خروج من

التعاليم التقليدية لنموذج التكلفة التاريخية من خلال الاعتراف بالتغيرات السعرية الخاصة وعدم انتظار حدوث الصفقات والمعاملات. ومن هذا الطرح والدعائم النصية المرغوبة في انتهاز نموذج التكلفة الجارية كبديل للتكلفة التاريخية؛ تمحورت دراستنا حول إشكالية ما مدى قدرة نموذج التكلفة الجارية في الحفاظ على رأس مال المنشأة الاقتصادية واستبعاد آثار التغيرات السعرية من القوائم المالية؟

لحل رموز هذا الإشكال استعنا بالأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ هل يمكن اعتبار نموذج القياس وفق التكلفة الجارية خيار بديل للقياس المحاسبي التقليدي؟
- ❖ هل اعتماد القياس المحاسبي وفق التكلفة الجارية من شأنه تحقيق مصداقية البيانات المالية في تصوير الوضعية المالية الحقيقية للمنشأة؟
- ❖ هل استخدام الأرقام القياسية الخاصة للأسعار من شأنها تمثيل التكلفة الجارية الحقيقية لأصول المنشأة واستخداماتها السلعية؟

ومن هذا الطرح للتساؤلات الفرعية نستخلص الفرضيات التالية:

- ❖ يمكن استخدام الأرقام القياسية الخاصة للأسعار كدليل لتغير نسب الأسعار الخاصة.
- ❖ توجد فروق جوهرية بين البيانات التقليدية وبين البيانات المعدلة وفق التكلفة الجارية.
- ❖ اعتماد أساس التكلفة الجارية من شأنه المحافظة على رأس المال من التآكل.

هدفت الدراسة إلى الوقوف علميا حول أبعاد نموذج القياس وفق التكلفة الجارية من خلال اعتماد احد بدائله ومحاولة تحقيقها في منشأة اقتصادية محلية لمعاينة الفروق التي تحدثها العملية ومن ثم استخلاص نتائج عملية عن النموذج المختار.

منهج الدراسة: استخدمنا في دراستنا المنهج الوصفي التحليلي من خلال العرض النظري للنموذج، ثم محاولة تطبيقه على المؤسسة محل الدراسة ثم تحليل الانحرافات والنتائج المسجلة.

1- ماهية محاسبة التكلفة الجارية

بخلاف نموذج التكلفة التاريخية المعدلة والذي يقوم على أساس تعديل وحدة القياس المحاسبي؛ يقوم نموذج التكلفة الجارية على تعديل أساس القياس النقدي لعناصر الموجودات. بمعنى آخر انه يعبر عن اثر التغيرات التي طرأت على قيم عناصر الأصول نتيجة التغيرات في أسعار هذه العناصر وليس تعبيرا عن اثر التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد أو المستوى العام للأسعار . إي أن نموذج التكلفة الجارية قائم على تعديل القياس المستخدم في المحاسبة

التاريخية على أساس يعتمد على القيم الجارية للمحاسبة عن قيم الموجودات في المركز المالي وتحديد الربح الدوري. وبذلك فإن النموذج يهدف في جوهره إلى الفصل بين الربح من العمليات الناتج عن مقارنة الإيرادات بالتكلفة الجارية بالمواد المستنفذة في إنتاج هذه الإيرادات، وبين مكاسب حيازة الموجودات غير النقدية نتيجة ارتفاع أو انخفاض أسعارها في السوق خلال الفترة (السعدي، د.س، صفحة 226).

يعرف نموذج التكلفة الجارية على أنه طريقة قياس ونشر المعلومات المتعلقة بالموجودات والمصاريف باستخدام أو بيع هذه المنتجات بأسعارها الجارية أو بقيمتها الاستبدالية بتاريخ إعداد الميزانية العمومية أو بتاريخ البيع أو الاستخدام. وبذلك فهي تمثل كلفة الحصول على نفس الخدمات المتوقعة من استخدام الموجودات المملوكة للمنشأة. ولهذا فهو يركز على قياس الكلفة الجارية لموجودات المنشأة وليس كلفة الاستبدال النظرية، وبذلك فهي مبنية على تقدير التكاليف على ضوء كلفة الحصول على إنتاج نفس الخدمات والمنتجات بنفس التكاليف التشغيلية التي تحتاجها الموجودات الحالية المملوكة من قبل المنشأة. كما أن التكلفة الجارية ليست بالضرورة تعبر عن القيمة الاستبدالية للموجودات الحالية إذ أن استبدال الموجودات الحالية لا بد أن يأخذ بعين الاعتبار التغيرات التكنولوجية على التكلفة، وفي بعض الأحيان موجودات المنشأة لا يمكن إحلالها أو استبدالها أو التعويض عنها لأنها قديمة. وفي بعض الحالات الأخرى قد لا تعادل موجودات المنشأة الأموال التي صرفت أو الالتزامات التي أنشئت بواسطتها. بل تمثل الحركة النظرية المبنية على تقدير بماذا كانت المنشأة ستصرفه حالياً للقيام بنفس نشاطها (السعدي، د.س، صفحة 227).

1-1 أهم المفاهيم المرتبطة بمحاسبة التكلفة الجارية

لا يركز أساس التكلفة الجارية على الدخل الاقتصادي فقط ولكن يساعد على تحديد الأرباح والخسائر الناتجة عن حيازة الأصل. ففي ظل المحاسبة وفقاً للتكلفة الجارية يمكن إعادة تقويم الأصل خلال الفترة المحاسبية بصرف النظر عن بيعها، وينتج عن هذا الاعتراف بأرباح أو خسائر نتيجة حيازة الأصل. حيث نعاين نوعان من الأرباح أو الخسائر عن الحيازة؛ أرباح أو خسائر محققة وأخرى غير محققة (وصفي، 2002، صفحة 378).

ففي مجال المحاسبة يمكن استخلاص ثلاث مفاهيم أساسية للقيمة الجارية مبينة في الآتي:

أ) القيمة الحالية: يتم تحديدها عن طرق خصم التدفقات النقدية المتوقعة سواء كانت داخلية أو خارجية خلال فترة زمنية معينة باستخدام معدل العائد الجاري. ويعتبر هذا الأسلوب من أفضل أسس القياس المحاسبي لأنه أدق تعبيراً، لكن يصعب استخدامه في

تقويم بعض العناصر التي يصعب التنبؤ بتدفقاتها النقدية المستقبلية أو الفترة الزمنية لهذه التدفقات ، مثل المخزون والعقارات والمعدات .

(ب) صافي القيمة القابلة للتحقق: يطلق على هذا المفهوم ما يعادل القيمة الحالية ، حيث يتم تقديرها عن طريق التنبؤ بسعر بيع الأصل مطروحا منه التدفقات المتوقعة للتخلص منه. وبذلك فهذا المفهوم يعتمد بصفة أساسية على أسعار البيع كأساس للتقويم والقياس المحاسبي. ولكن يصعب تطبيق هذا المفهوم على معظم الأصول غير الملموسة لأنها عناصر غير قابلة للبيع بصفة مستقلة مثل شهرة المحل والمخزون من مستلزمات الإنتاج ووسائل الإنتاج؛ والتي من المفترض أن الغرض من حيازتها الاستخدام لا البيع. وبذلك فتقويمها بسعر السوق يتفق مع افتراض التصفية ويتنافى مع استمرارية حياة الوحدة الاقتصادية.

❖ **التكلفة الاستبدالية:** يعتمد هذا المفهوم بصفة أساسية على أسعار الشراء كأساس للتقويم المحاسبي وبذلك فهو يتسق مع افتراض الاستمرار، ويعكس تكلفة إحلال أصل معين بأصل آخر مماثل له من حيث العمر الاقتصادي والطاقة الإنتاجية وكفاءة التشغيل. وغالبا ما يتم تحديد التكلفة الجارية عن طريق تعديل التكلفة التاريخية باستخدام الأرقام القياسية الخاصة للأسعار (وصفي ، 2002 ، صفحة 376) .

❖ **صافي دخل العمليات على أساس التكلفة الجارية:** يتم التوصل إليه من خلال تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف المختلفة على أساس التكلفة الجارية للأصل بتاريخ البيع، ومقابلتها بثمن البيع لذلك الأصل في نفس التاريخ.

❖ **إجمالي مكاسب الحيازة للبنود غير النقدية:** وهذا الجزء يتضمن بندين هما:

* ربح أو خسارة الحيازة المحققة والتي تتحقق عند بيع الأصل والذي يمثل المقارنة بين التكلفة الجارية للأصل عند البيع وتكلفته التاريخية.

* التغيير الحادث في رصيد أرباح أو خسائر الحيازة غير المحققة والذي يمثل الفرق بين أرباح أو خسائر الحيازة غير المحققة في نهاية وبداية الفترة المالية (الوقاد، 2011 ، صفحة 299) .

❖ **دخل أو خسارة الحيازة المحقق وغير المحقق:** يعتبر الإيراد محققا عند نقطة البيع باعتبار أن التبادل يمثل انتقال ملكية السلعة المباعة قانونا ويمكن التحقق منه. وتأسيسا على ذلك فإن دخل أو خسارة الحيازة الناتجة عن تعديل قيمة الأصول غير النقدية هي بمثابة دخل أو

خسارة غير محققة وتظهر ضمن عناصر حقوق حملة الأسهم. وعند استخدام هذه الأصول أو بيعها يتحقق دخل أو خسارة الحيابة. بمعنى آخر يتم تحويل ذلك الجزء من دخل أو خسارة الحيابة المرتبطة بالمستخدم والمباع من الأصول غير النقدية؛ من دخل أو خسارة الحيابة غير المحققة وإظهاره في قائمة الدخل (عبد العال و سرايا، 1999، صفحة 158).

2-1 أسس طريقة التكلفة الجارية

يقوم نموذج التكلفة الجارية على مجموعة من الأسس نذكر منها:

- يقتصر التعديل على الأصول غير النقدية، لذلك لا تظهر في محاسبة القيمة الجارية مكاسب وخسائر القوة الشرائية العامة للبنود النقدية.
- تعتبر مكاسب وخسائر حيابة البنود غير النقدية التي تعترف بها محاسبة القيمة الجارية؛ مؤشرا هاما لتقييم كفاءة الأداء الإداري خاصة في مجال المضاربة على أسعار الأصول.
- لا تمثل مكاسب وخسائر حيابة البنود غير النقدية قيما حقيقية ما لم يراعى عند قياسها اثر التغير في المستوى العام للأسعار لتجنب أخطاء القياس من خلال مراعاة التغير في المستوى العام للأسعار (وادي، 2006، صفحة 91).
- تقييم موجودات الوحدة الاقتصادية وتحديد الدخل الدوري لها باستخدام القيم الجارية في القياس المحاسبي يحقق المحافظة على رأس المال من الناحية النقدية والاقتصادية.
- كما أن استخدام القيم الجارية في المحاسبة عن الأصول يعني الاستفادة من الطاقة الإنتاجية لهذه الأصول والمحافظة عليها في نهاية الفترة كما كانت عليه في بداية الفترة بالإضافة إلى تمكين الوحدة المحاسبية من الحصول على الأصول المملوكة في بداية الدورة (القاضي وحمدان، 2007، صفحة 401).
- استخدام محاسبة تغيرات المستوى النسبي للأسعار وليس المستوى الخاص للأسعار كأساس للتعديل ينتج مكاسب وخسائر حيابة حقيقية. حيث يعرف هذا النموذج بمحاسبة القيم الجارية المعدلة وفق تغيرات المستوى العام للأسعار (حنان، 2003، صفحة 113).

3-1 أهم مداخل محاسبة القيمة الجارية

يتطلب مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال، استخدام القيم الجارية في تقويم أصول وخصوم المنشأة وتحديد الدخل الدوري. لإعداد القوائم المالية على أساس التكلفة الجارية من الضروري التفرقة بين البنود النقدية وغير النقدية. البنود النقدية تكون محددة وفق تكلفتها الجارية فلا يلزم تعديلها. أما البنود غير النقدية فيجب تعديلها في نهاية السنة، فالتكلفة الجارية لهذه البنود تميل للتغير مع الزمن (كيسو و ويجانت، 1999). وغالبا ما تستخدم أرقام قياسية خاصة للأسعار في تحديد التكاليف الجارية للمفردات. حيث تختلف هذه الطريقة عن التكلفة التاريخية المعدلة في أنها تقتضي تطبيق القيمة الجارية للموجودات غير النقدية وفق الأسعار الخاصة وليس وفق المستوى العام للأسعار (القاضي وحمدان، 2007، صفحة 281). ومن اجل التعبير عن القيمة الجارية ظهرت في أدبيات المحاسبة عدة طرق أهمها:

- نموذج القيمة الحالية
 - طريقة سعر الدخول الجاري (Current Entry Price) أو تسمى أحيانا بطريقة تكلفة الاستبدال (Replacement Cost)
 - طريقة سعر الخروج الجاري (Current Exit Price) أو تسمى أحيانا بطريقة صافي القيمة البيعية أو القابلة للتحقق (Net Realizable Value)
- 2- تعديل القوائم المالية لشركة تضامن البركة لسنة 2017 – (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية محلية)

بعد استعراض أهم الجوانب النظرية لمحاسبة التكلفة الجارية. سنقوم بإسقاط ذلك من ناحية عملية بدراسة حالة شركة تضامن البركة الناشطة بوسط مدينة ادرار لمالكها الإخوة البركة نشاطها الأساسي الأشغال العمومية والبناء إضافة إلى التجارة المتعددة و نقل البضائع على كل المسافات. تأسست الشركة في سنة 2002 برأس مال قدره (8700000.00 دج). وهذا من خلال تعديل القوائم المالية للشركة لسنة 2017 باستخدام أحد المداخل المحاسبية المقترحة لمعالجة آثار التغيرات السعرية على القوائم المالية للمؤسسة، والمتمثل في طريقة التكلفة الجارية مستخدمين نموذج سعر الدخول الجاري أو التكلفة الاستبدالية للتعبير عن التكلفة الجارية مستعينين بالأرقام القياسية الخاصة للاستهلاك الصادرة عن الديوان الوطني للإحصائيات. وذلك لتعديل قائمتي الدخل والمركز المالي لهما من أهمية كبيرة لجميع مستخدمي المعلومات المالية للمؤسسة.

1-2 التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في القوائم المالية لشركة تضامن البركة

التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية هو إجراء ضروري مقبول عموماً في محاسبة مستويات الأسعار. فكما يشرح شامبرز؛ تنبع أهمية التمييز بين البنود النقدية والبنود غير النقدية من أن كلا منهما يواجه مخاطر مختلفة؛ فالاحتفاظ بالأصول النقدية يعرض لخطر تغيرات القوة الشرائية لهذه البنود النقدية. أما الأصول غير النقدية فإنها عرضة إلى التأثيرات ولكن في الاتجاه المعاكس. كما أن الأصول غير النقدية هي عرضة لمخاطر التغيرات في إنفاق المستهلكين والتكنولوجيا وفي الطلب (حنان، 2003، صفحة 82). البنود النقدية من الأصول والخصوم هي تلك البنود التي تبقى مبالغها ثابتة لسبب قانوني أو تعاقدية معين وبالتالي فإنها لا تتغير بتغير المستوى العام للأسعار (طالب، 2016، صفحة 488).

جدول رقم (01) : تمييز البنود غير النقدية في القوائم المالية لشركة تضامن البركة

الأصول	الخصوم
البنود غير النقدية	
<u>التثبيات</u>	<u>رؤوس الأموال:</u>
الأراضي - المباني - معدات الإنتاج - معدات النقل - تثبيات قيد الإنجاز	- رأس المال الاجتماعي المكتتب
<u>الأصول الجارية</u>	<u>مجمع الاهتلاكات</u>
المخزونات: البضاعة - المواد الأولية - منتج تام - الأعباء المعايينة مسبقاً - ودائع و كفالات مدفوعة	

المصدر: من إعداد الباحثان وبالاعتماد على حنان، بدائل القياس المحاسبي ص 83.

2-2 تعديل قيمة الأصول الثابتة والاهتلاكات

نقوم بتعديل القيم التاريخية للأصول الثابتة والاهتلاكات باستعمال الأرقام القياسية الخاصة لنفس الأنواع من هذه الأصول (عبد العال و سرايا، 1999، صفحة 157).

فقيمة الأصول الثابتة تعدل وفق العلاقة التالية (حنان، 2003، صفحة 91).

$$\text{القيمة المعدلة} = \text{القيمة التاريخية} \times (\text{الرقم القياسي الخاص في تاريخ إعداد القوائم المالية} \div \text{الرقم القياسي الخاص في تاريخ نشأة البند}).$$

أما بالنسبة لشركة تضامن البركة سنقوم بتعديل أصولها الثابتة وأقساط ومجاميع الاهتلاك وفق العلاقة السابقة في الملحق رقم 02 (تم إدراج جدول التعديل ضمن الملاحق)، والذي يضم تعديل قيمة الأصول الثابتة وفق مؤشر الأسعار الخاص بكل منها.

وعليه يمكن حصر قيم التعديل وفق الجدول الموالي:

جدول رقم 02: يبين تعديل الأصول الثابتة وفق التكلفة الاستبدالية

دج

المجموع	معدات نقل	معدات صناعية	مباني	أراضي	الأصل
القيم وفق التكلفة التاريخية أو الدفترية					
67 219 906,15	39 406 137,13	26 113 769,02	950 000,00	750 000,00	القيمة التاريخية
8 049 879,12	4 638 184,69	3 392 694,43	19 000,00	0,00	قسط اهتلاك
51 861 537,85	33 102 616,24	18 475 504,94	283 416,67	0,00	مجمع اهتلاكات
15 358 368,30	6 303 520,89	7 638 264,08	666 583,33	750 000,00	ق صافية التاريخية
القيم وفق التكلفة الجارية باستعمال الأرقام القياسية الخاصة					
9 899 419,65	5 637 418,89	4 231 529,73	30 471,03	0,00	قسط اهتلاك
68 140 374,72	44 341 237,74	23 344 610,81	454 526,17	0,00	مجمع اهتلاكات
18 641 568,88	7 047 267,64	9 299 561,72	1 069 025,23	1 225 714,29	القيمة الصافية
16 278 836,87	11 238 621,50	4 869 105,87	171 109,50	0,00	م. اهتلاك متأخرة
1 849 540,53	999 234,20	838 835,30	11 471,03	0,00	مكسب ح. محقق
3 283 200,58	743 746,75	1 661 297,64	402 441,90	475 714,29	م. ح. غير محقق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم 01 و 02

يحسب عبء الاستهلاك السنوي كتكلفة أو نفقة دورية على أساس التكلفة الاستبدالية.

وبالتالي فقسط الاستهلاك السنوي في ظل ارتفاع الأسعار ينشأ مكاسب حيازة محققة، تتمثل في

الفرق بين القسط الاستبدالي والتاريخي. فمثلا المباني حققت مكسب حيازة محقق يساوي

$$11471.03 - 19000 = 30471.03 \text{ دج.}$$

تنشأ عن عملية تعديل الأصول الثابتة وفق التكلفة استبدالية عجزا في مجمعات استهلاك

الدورات السابقة يجب استرداكه ويسمى باسم عبء الاستهلاك المتأخر.

بالنسبة لعبء الاستهلاك المتأخر توجد عدة اقتراحات لمعالجته أهمها:

- إقفاله سواء في حالة العجز أو الوفرة في الأرباح المحتجزة من الدورات السابقة أو الاحتياطات

الرسمية.

- إقفاله في قائمة الدخل الجاري ولكن في بند مستقل كعبء غير دوري لأنه يخص السنوات السابقة.

- تسويته في حساب مكاسب وخسائر الحيازة (حنان، 2003، صفحة 134).

المكاسب غير المحققة فتدشا عن الاختلاف بين القيمة الاستبدالية للأصل وبين قيمته الدفترية في تاريخ إعداد القوائم المالية. فمثلا بلغت القيمة الاستبدالية للمباني 1069025.23 دج في حين كانت قيمتها الدفترية الصافية 666583.33 دج إي أن حيازة المباني تحقق مكاسب حيازة غير محقق بقيمة الفرق إي بقيمة 402441.90 دج.

2-3 تحديد التكلفة الاستبدالية للبضائع والمواد واللوازم

يعكس قياس المخزون السلعي بطريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)؛ الأسعار الجارية بينما لا يعكس قياس تكلفة البضاعة المباعة بالأسعار الجارية. وبالتالي يمكن القول أن استعمال الأسعار الجارية لإحلال المخزون يعالج أوجه النقص في طريقة القياس. حيث يتم قياس كل من تكلفة البضاعة المباعة والمخزون السلعي على أساس الأسعار الجارية؛ وبالتالي يتم الفصل بين دخل أو خسائر المعاملات العادية ودخل أو خسائر الحيازة (عبد العال و سرايا، 1999، صفحة 157).
قيمة المخزون أول المدة تعدل قيمتها بالضرب في الرقم القياسي نهاية السنة مقسوما على الرقم القياسي في بداية السنة.

أما الجزء المباع من المشتريات فيعدل وفق المعامل التالي:

الرقم القياسي في نهاية السنة ÷ متوسط الرقم القياسي خلال السنة.

ونفس العلاقة يمكن أن نعدل بها قيمة المخزون نهاية الفترة (القاضي وحمدان، 2007، صفحة 383)..

الجدول رقم (03) : تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة للشركة لسنة 2017 دج

البيان	قيمة تاريخية	م. التعديل	ق. استبدالية	م, حيازة محق	م, ح غير محقق
مخزون أول المدة	9 204 676,65	237,6÷255,7	9 910 045,55		
مشتريات الفترة	68 736 301,48		69 343 095,71		
قطع غيار وما شابه	1 641 726,51	203,9÷205,7	1 656 219,44		
مواد البناء	67 094 574,97	249,9÷255,7	67 686 876,27		
قيمة المواد	77 940 879,13		79 253 141,26		
مخزون آخر المدة	26 137 978,13	249,9÷255,7	26 368 720,46		230 742,33
المواد المستهلكة	51 803 000,00		52 884 420,80	1 081 420,80	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات المؤسسة و الأرقام القياسية الخاصة للاستهلاك

من خلال تعديل قيمة المواد الأولية المستهلكة نلاحظ أن قيمتها الاستبدالية زادت عن قيمتها التاريخية بقيمة 1081420.80 دج إي بنسبة 02% بالنسبة لتكلفتها التاريخية ويمثل هذا الفارق مكاسب حيازة محققة من خلال استهلاك هذه المواد . بينما حقق المخزون المحتفظ به في نهاية السنة مكاسب حيازة غير محقق بقيمة 230742.33 دج عقب الاحتفاظ بهذا المخزون من المواد.

الجدول رقم (04) : تعديل تكلفة البضاعة المباعة لشركة تضامن البركة لسنة 2017 دج

البيان	ت. تاريخية	م. التعديل	ت. استبدالية	م. حيازة محق	م. ح. غ. محقق
مخزون أول المدة	9 694 268,92	237,6÷255,7	10 432 763,31		
مشتريات الفترة	116 460,00	249,9÷255,7	119 162,95		
قيمة البضائع للاستهلاك	9 810 728,92		10 551 926,26		
مخزون آخر المدة	1 163 728,92	249,9÷255,7	1 190 738,23		27 009,31
تكلفة البضاعة المباعة	8 647 000,00		9 361 188,03	714 188,03	

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على (بيانات المؤسسة و حنان-2003-بدائل القياس) زادت قيمة البضائع المباعة بقيمة 714188.03 دج إي بنسبة تقارب 08% بالنسبة للتكلفة التاريخية، يمثل هذا الفارق مكاسب حيازة محققة . بينما حقق المخزون في آخر المدة مكاسب حيازة غير محققة بقيمة 27009.31 دج نظير احتفاظ المؤسسة بهذه البضائع.

4-2 حساب إجمالي مكاسب الحيازة

بعد تعديل الأصول الثابتة والمخزونات وفق التكلفة الاستبدالية لها يمكن أن نجمل مكاسب الحيازة المحققة وغير المحققة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (05): حساب إجمالي مكاسب الحيازة لسنة 2017 دج

البيان	قيمة تاريخية	قيمة استبدالية	م حيازة محقق	م. حيازة غ. محقق
الأراضي	750 000,00	1 225 714,29		475 714,29
المباني	666 583,33	1 069 025,23		402 441,90
المعدات	7 638 264,08	9 299 561,72		1 661 297,64
معدات النقل	6 303 520,89	7 047 267,64		743 746,75
مخزون البضائع	1 163 728,92	1 190 738,23		27 009,31

230 742,33		26 368 720,46	26 137 978,13	مخزون مواد ولوازم
	11 471,03	30 471,03	19 000,00	اهتلاك المباني
	838 835,30	4 231 529,73	3 392 694,43	اهتلاك المعدات
	999 234,20	5 637 418,89	4 638 184,69	اهتلاك معدات نقل
	714 188,03	9 361 188,03	8 647 000,00	بضائع مبيعة
	1 081 420,80	52 884 420,80	51 803 000,00	مواد مستهلكة
3 540 952,22	3 645 149,36			المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان

إن تقييم الأصول والالتزامات حسب مدخل أسعار الدخول الجاري تعطي مكاسب وخسائر حيازة ناتجة عن تغير أسعار دخول تلك العناصر خلال الفترة المحاسبية. وعلى العموم توجد ثلاث معالجات بديلة لمكاسب وخسائر الحيازة الحقيقية:

(أ) اعتبار مكاسب أو خسائر الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة؛ سواء كانت محققة أو غير محققة، تسويات لرأس المال بقائمة المركز المالي وبالتالي لا تعتبر من عناصر الدخل الدوري. وينتج عن هذه المعالجة مفهوم الدخل القابل للتوزيع.

(ب) اعتبار مكاسب أو خسائر الحيازة الحقيقية أو المحققة فقط من مكونات الدخل الدوري. تتسق هذه المعالجة مع مفهوم الدخل على أنه الدخل المحقق.

(ج) اعتبار مكاسب أو خسائر الحيازة الحقيقية الخاصة بالفترة، سواء كانت محققة أو غير محققة؛ من مكونات الدخل الدوري. وهو ما يتسق مع مفهوم الدخل بأنه الدخل القابل للتحقق. حيث يعتبر هذا المفهوم الأكثر اقتراباً من المفهوم الاقتصادي؛ وذلك لأنه يعترف بمكاسب أو خسائر الحيازة للفترة بالكامل وفي حينها ضمن عناصر الدخل الدوري ولذلك يعرف هذا المفهوم أيضاً بالدخل الاقتصادي (الشيرازي، 1990، صفحة 496). ولذلك يمكن تصنيف مكاسب أو خسائر الحيازة ضمن قائمة الدخل، لأن توزيعها لا يضر برأس المال الأصلي. وتؤيد أدبيات المحاسبة هذا المفهوم الأخير لرأس المال والمعالجة المحاسبية الناجمة عنه لسببين:

❖ تمثل مكاسب الحيازة وفرات قابلة للتحقيق. فالمنشأة في وضع أفضل لأن استبدال أصل مكافئ بالأصل الموجود كان سيكلف أكثر من القيمة التاريخية للأصل الموجود حالياً لو تمت عملية الاستبدال. لهذا فإن المنشأة أمام وفرات تكاليف.

❖ إن التغيرات في تكلفة الاستبدال يمكن أن ينظر إليها كبديل للتغيرات في صافي القيمة البيعية القابلة للتحقيق أو القيمة الرأسمالية.

لذلك فإن مكاسب الحيازة تمثل زيادات في الإيرادات المتوقعة من استخدام أو بيع الأصل في المستقبل (حنان، 2003، صفحة 131).

2-5 تعديل قائمة الدخل لشركة تضامن البركة لسنة 2017

يستند تحديد الربح التشغيلي إلى قاعدة تحقق الإيراد عند البيع مثله مثل محاسبة التكاليف التاريخية لكن محاسبة التكلفة الاستبدالية أضافت إلى ذلك مكاسب الحيازة. وبذلك تتخلى عن قاعدتي تحقق الإيراد والحيطه والحذر، لأنها تعترف بالأرباح عند استحقاقها وليس عند تحققها فقط (حنان، 2003، صفحة 132).

فمحاسبة القيمة الجارية وفق هذا النموذج قائمة على تصوير القوائم المالية عن طريق أسعار الدخول الجاري؛ حيث يكون دخل العمليات الجاري يساوي الإيرادات مطروحا منها المصاريف محسوبة على أساس التكلفة الاستبدالية (WOLK And Others, 1989, p. 361).
تعتمد محاسبة تكلفة الاستبدال مفهوما محمدا للمحافظة على رأس المال، وهو المحافظة على الطاقة التشغيلية للمنشأة؛ وهذا المفهوم يتضمن:

- حساب الدخل التشغيلي الجاري بمقابلة الإيرادات الجارية بالتكاليف الجارية للموارد المستنفذة في اكتساب تلك الإيرادات
 - حساب مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية
 - عرض قائمة المركز المالي وفق شروط القيم الجارية.
- ووفق محاسبة تكلفة الاستبدال ينبغي أن تظهر مكاسب وخسائر الحيازة في قائمة الدخل الاستبدالي (حنان، 2003، صفحة 116).

جدول رقم (06): قائمة الدخل لشركة تضامن البركة وفق التكلفة الاستبدالية لسنة 2017

د ج

البيان	القيمة التاريخية	معامل التعديل	القيمة الاستبدالية
مبيعات البضائع والأشغال	129 936 678.12		129 936 678.12
إنتاج السنة المالية	129 936 678.12		129 936 678.12
مشتريات مستهلكة	- 60 450 000.00	جدول رقم 04:03	-62 245 608.83
خدمات خارجية واستهلاكات	- 51 190 712.67		- 51 190 712.67
استهلاك السنة المالية	-111 771 854.51		-113 436 321.50
القيمة المضافة للاستغلال	18 164 823.61		16 500 356.62
أعباء المستخدمين	-3 362 697.43		-3 362 697.43
الضرائب والرسوم	-455 368.95		-455 368.95
إجمالي فائض الاستغلال	14 346 757.23		12 682 290.24
المنتجات العملياتية الأخرى	3 040.89		3 040.89
الأعباء العملياتية الأخرى	-199 006.52		-199 006.52
مخصصات الاهتلاكات	-8 049 879.12	جدول رقم 02	-9 899 419.65
النتيجة العملياتية	6 100 912.48		2 580 823.18
الإيرادات المالية			
الأعباء المالية			
النتيجة المالية			
نتيجة عادية قبل الضرائب	6 100 912.48		
الضرائب على النتائج			
النتيجة الصافية للأنشطة	6 100 912.48		2 580 823.18
الإيرادات غير العادية			
الأعباء غير العادية			
النتيجة غير العادية			
الدخل التشغيلي الجاري			2 580 823.18
مكاسب حيازة محققة		جدول رقم 05	3 645 149.36
مكاسب حيازة غير محققة		جدول رقم 05	3 540 952.22

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على قائمة دخل الشركة
يمثل الدخل التشغيلي الجاري الذي يقدر ب 2580823.18 دج الدخل القابل للتوزيع دون
المساس بالطاقة التشغيلية للمنشأة.

6-2 تعديل قائمة المركز المالي لشركة تضامن البركة لسنة 2017
نقوم بتعديل بنود قائمة المركز المالي بجانبها (الأصول والخصوم) كما هو موضح في الجدولين
التاليين:

جدول رقم (07): ميزانية الأصول لشركة تضامن البركة لسنة 2017 دج

الأصول	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	المبالغ المعدلة
الأصول غير الجارية			
التثبيتات المعنوية			
التثبيتات العينية			
الأراضي	750 000.00	ملحق رقم 02	1 225 714.29
المباني	666 583.33	ملحق رقم 02	1 069 025.23
التثبيتات العينية الأخرى	13 160 307.85	ملحق رقم 02	16 346 829.36
التثبيتات الجاري انجازها	6 918 123.96	-	6 918 123.96
التثبيتات المالية			
مجموع الأصول غير الجارية	21 495 015.14		25 559 692.84
الأصول الجارية			
المخزونات	27 301 707.05	جدول رقم 3 و 4	27 559 458.69
الحقوق والاستخدامات			
المماثلة	7 068 420.77	-	7 068 420.77
الزبائن	23 337.92	-	23 337.92
أعباء معاينة مسبقا	3 687 399.93	-	3 687 399.93
المدينون الآخرون	747 957.63	-	747 957.63
الضرائب وما يماثلها			
الأموال الجاهزة	27 969 629.42		27 969 629.42
مجموع الأصول الجارية	66 798 452.72		67 056 204.36
مجموع الأصول	88 293 467.86		92 615 897.20

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على قائمة المركز المالي للشركة

جدول رقم (08): ميزانية الخصوم المعدلة لشركة تضامن البركة لسنة 2017 دج

الخصوم	المبالغ التاريخية	معامل التعديل	المبالغ المعدلة
--------	-------------------	---------------	-----------------

8 700 000.00	-	8 700 000.00	رأس المال الخاص رأس المال الصادر احتياطات فارق إعادة التقييم
350 934.49	-	350 934.49	الترحيل من جديد (الأرباح المحتجزة)
3 237 240.24	جدول رقم 05	6 100 912.48	أرباح تشغيلية
3 645 149.36	جدول رقم 05		مكاسب حيازة محققة
3 540 952.22			مكاسب حيازة غير محققة
19 474 276.31		15 151 846.97	المجموع 01
			<u>الخصوم غير الجارية</u>
			المجموع 02
2 290 518.82	-	2 290 518.82	الموردون والحسابات الملحقة
2 484 136.49	-	2 484 136.49	الضرائب
68 366 965.58	-	68 366 965.58	الدائنون الآخرون خزينة الخصوم
73 141 620.89		73 141 620.89	المجموع 03
92 615 897.20		88 293 467.86	المجموع الكلي للخصوم

المصدر: من إعداد الباحثان باستخدام قائمة المركز المالي للمنشأة

يهدف تعديل قائمة المركز المالي وفق التكلفة الاستبدالية أو سعر الخروج الجاري إلى إظهار المركز المالي الحقيقي للمنشأة بعد استبعاد اثر التغيرات السعرية الخاصة من القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية الخاصة. فعملية التعديل وفق النموذج تبرز مدى قدرة الشركة على المحافظة على الطاقة التشغيلية لرأسمالها المستثمر حسب المفهوم الحقيقي و الاقتصادي للمحافظة على رأس المال. فالملاحظ من البيانات السابقة انه كان لعملية تعديل قائمة المركز المالي الأثر الايجابي على قيمة التثبيتات و المخزونات .

الخلاصة

المعلومات المحاسبية للقوائم المالية وفق التكلفة التاريخية هي معلومات غير ملائمة لاتخاذ القرارات؛ وذلك لكونها غير معبر عنها بوحدات السيطرة والتحكم السلعي. فهي تتجاهل تغيرات القيم كاملة في كل من النقود وسوق المدخلات وسوق المخرجات. إي أنها لا تعكس التغيرات في كل من المستوى العام والخاص للأسعار. فمحاسبة تكلفة الاستبدال تهتم بالطريقة التي تؤثر تغيرات الأسعار من خلالها على بنود القوائم المالية لمنشأة معينة بذاتها؛ أخذاً في حسابها تغيرات

أسعار تلك السلع والأصول سواء تغيرات الأسعار الخاصة بتلك السلع والأصول أو تغيرات الأرقام القياسية السعريّة الخاصة بمجموعات مماثلة لتلك السلع والأصول. حيث يهدف هذا النموذج المحاسبي إلى المحافظة على الطاقة التشغيلية لرأس المال المستثمر؛ من خلال إبراز الدخل التشغيلي الجاري المقاس بالأسعار الجارية وفصله عن مكاسب الحيازة الناشئة عن الاحتفاظ بالسلع والأصول في فترات ارتفاع مستويات أسعارها، أو المعبر عنها بالأرقام القياسية الخاصة الصادرة عن هيئات مهنية مختصة. ومن خلال التعرض لأهم الجوانب النظرية الخاصة بالتكلفة الجارية خاصين بالاهتمام نموذج سعر الدخل الجاري الذي يعتمد القيم التاريخية كأساس للتعديل وفق التكلفة الاستبدالية باستعمال الأرقام القياسية الخاصة؛ توصلنا إلى النتائج التالية:

- اعتماد هذه الطريقة يحقق جانبا من موضوعية القياس فيما يتعلق بترجمة الواقع الاقتصادي لأنها تؤدي إلى تخفيض الربح في فترة ارتفاع الأسعار وذلك لان قائمة الربح تحمل بعبء استهلاك على أساس القيمة الاستبدالية، والذي يمثل الاستخدام الجاري لهذه الخدمات، وهذا ما يتفق مع تحديد قيمة الاستهلاك وفقا للمفهوم الاقتصادي.
- يتلاءم مفهوم الربح التشغيلي الجاري مع مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية الطبيعية، وهو المبلغ الاعظمي الممكن توزيعه دون المساس بالطاقة الإنتاجية الطبيعية للمشروع لذلك يسمى بالربح القابل للتوزيع.
- اختلاف تواريخ حيازة الأصول يؤدي إلى تعقيد العمليات الحسابية اللازمة لتحديد التكلفة الجارية للأصول، وكذلك صعوبة تحديد تكلفة الإهلاك لكل أصل على حدة خصوصا مع استمرار التحسينات التكنولوجية.
- محاسبة أسعار الدخل الجاري مبنية على افتراض استمرارية المنشأة وعلى إمكانية الوصول إلى أسعار الدخل الجارية بصورة سهلة وموثوقة، ولكن كلا الافتراضين عرضة للنقد الشديد
- تتجاهل محاسبة تكلفة الاستبدال مكاسب أو خسائر القوة الشرائية في البنود النقدية والذي تبينه محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة وفق الأرقام القياسية العامة.
- ومن خلال تعديل قائمة المركز المالي للمؤسسة محل الدراسة باستخدام القيم الاستبدالية من خلال استعمال الأرقام القياسية الخاصة؛ اتضح أن قيمة الربح التشغيلي الجاري والتي تمثل الربح الاعظمي الممكن توزيعه دون المساس بالطاقة الإنتاجية بلغ 2580823.18 دج إي يختلف

عن الربح الصافي التاريخي وهو يمثل فقط ما نسبته (42%) كنسبة من الربح التاريخي. إي أن الشركة في هذه الحالة يجب أن تحتفظ بالنسبة الباقية دون توزيع للحفاظ على الطاقة التشغيلية لرأس المال وإلا فإن رأس المال عرضة للتآكل من خلال هذا التوزيع للأرباح.

واستنادا إلى ما تقدم يمكن القول أن اعتماد محاسبة التكلفة الجارية على القوة الشرائية الخاصة يعكس ظاهرة التغير في الأسعار ضمن القوائم المالية بشكل كامل. إلا أن الاعتماد على الأرقام القياسية الخاصة في غياب سوق منظمة وجهات مهتمة بتقييم الأصول بقيمها الحقيقية قد يقود إلى اعتماد الحكم الشخصي في التقييم وبالتالي فإن الأرقام القياسية في هذه الحالة تصبح غير معبرة عن القيم الحقيقية.

قائمة المصادر والمراجع

- رجب عبد العال، احمد و السيد سرايا، محمد، 1999، المحاسبة المالية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية.
- خليل حيدر السعدي، إبراهيم، فاعلية القياس المحاسبي عند التغير العام للأسعار وأثره على جودة المعلومات المحاسبية وفق المعيار الدولي 29- دراسة تطبيقية لشركة الاسمنت الأردنية، مجلة مركز دراسات الكوفة.
- بالرقى، تيجاني، 2008، القياس في المحاسبة ماهيته وقبوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08.
- وصفي ، عبد الفتاح أبو المكارم، 2002، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.
- القاضي، حسين و حمدان ، مأمون ، 2007، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن.
- كيسو، دونالد و ويجانت، جيرى، 1999، المحاسبة المتوسطة- ترجمة أحمد حامد حجاج، الجزء الثاني، دار المريخ، الرياض ، السعودية.
- مجيد طالب، مهند، 2016، انعكاسات التغيرات في المستوى العام للأسعار على مدى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاستثمارية – دراسة ميدانية على بعض الشركات المساهمة العراقية، مجلة الدناير العراقية، العدد9، العراق.
- فوزي عليان وادي، مدحت، 2006، اثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة.
- محمد الوقاد، سامي ، 2011، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار المسيرة ، عمان الأردن .
- مهدي الشيرازي، عباس، 1990، نظرية المحاسبة، طبعة أولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت.
- حلوه حنان، رضوان، 2003، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، طبعة أولى، دار وائل للنشر.
- الموقع الالكتروني للديوان الوطني للإحصائيات www.ons.dz

-Wolk Harry Jere R. Francis & Tearney, Michael G, 1989,Accounting Theory, second Edition, Wads

Wort , Inc, U.S.A.

الملاحق:

الملحق رقم 01: جدول يبين القيم التاريخية لأصول شركة تضامن البركة في 2017-12-31

دج

الأصل	تاريخ الحيازة	القيمة الاسمية	قسط اهتلاك	القيمة الصافية	مجمع اهتلاك
أراضي					
TERRAINS	05/02/2003	750 000,00		750 000,00	0,00
مباني صناعية					
CONSTRUCTION	05/02/2003	950 000,00	19 000,00	666 583,33	283 416,67
معدات وأدوات صناعية					
RETRO CHARGEUR CASE	19/05/2012	5 141 189,02	428 432,43	0	5 141 189,02
NIEAU AUTOMATIQUE DE	29/03/2013	59 840,00	8 976,00	14 204,00	45 636,00
PELLE HYDRAULIQUE	29/04/2013	12 500 000,00	1 875 000,00	3 750 000,00	8 750 000,00
SETERNE GALV 300 L	18/07/2013	152 200,00	22 830,00	51 367,50	100 832,50
CHARGEUSE SUR PNEUS	13/09/2013	5 550 000,00	832 500,00	1 942 500,00	3 607 500,00
NIVEAU AUTOMATIQUE	21/11/2013	67 340,00	10 101,00	26 094,25	41 245,75
BRISE ROCHE	06/01/2014	1 900 000,00	190 000,00	1 155 833,33	744 166,67
NIVEAU AUTOMATIQUE	25/04/2014	50 200,00	7 530,00	22 590,00	27 610,00
MOTEUR FONTE 132 KW	18/09/2017	693 000,00	17 325,00	675 675,00	17 325,00
المجموع		26 113 769,02	3 392 694,43	7 638 264,08	18 475 504,94
معدات النقل					
CAMION HD65 ABENNE	13/06/2007	1 383 076,92	0	0	1 383 076,92
TOYOTA COROLA	14/05/2008	800 000,00	0	0	800 000,00
CAMION FRIGO HUNDAY	22/06/2008	1 904 273,50	0	0	1 904 273,50
TRACTEUR ROUTIER 4X2	31/07/2011	6 670 000,00	0	0	6 670 000,00
CITERNE DE CARBURANT	24/08/2011	2 947 863,25	0	0	2 947 863,25
YARIS 5 PLAES 1300	30/05/2012	1 080 000,00	90 000,00	0	1 080 000,00

1 780 000,00	0	178 000,00	1 780 000,00	28/06/2012	HD65 BENNE
5 940 000,00	0	990 000,00	5 940 000,00	26/10/2012	CAMION DAEWOOD
1 576 750,00	208 250,00	357 000,00	1 785 000,00	18/07/2013	SEMI REMORQUE
3 312 500,00	437 500,00	750 000,00	3 750 000,00	18/07/2013	SEMI REMORQUE
3 643 788,75	1 214 596,25	971 677,00	4 858 385,00	04/04/2014	CAMION A BENNE 6X4
904 216,53	1 033 390,31	387 521,37	1 937 606,84	04/09/2015	HILUX LEGEND7 DC-4X2
488 447,29	1 235 484,33	344 786,32	1 723 931,62	04/08/2016	PICK-UP S/C 4X2 BLANC
348 500,00	881 500,00	246 000,00	1 230 000,00	11/08/2016	YARIS TOUCH ESSENCE FE
323 200,00	1 292 800,00	323 200,00	1 616 000,00	13/01/2017	AURIS 5 PLACES 1300
33 102 616,24	6 303 520,89	4 638 184,69	39 406 137,13		المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الشركة

الملحق رقم 02: جدول يبين القيم الاستدلالية لأصول الشركة بتاريخ 2017-12-31 دج

القيمة الصافية الجارية (استبدالية)	مجمع الاهتلاك الجاري	قسط الاهتلاك الجاري	القيمة الجارية	معامل التعديل	الأصل
					أراضي
1 225 714,29	0,00	0,00	1 225 714,29	171,6÷105	TERRAINS
					مباني صناعية
1 069 025,23	454 526,17	30 471,03	1 523 551,40	171,6÷107	CONSTRUCTION
					معدات وأدوات صناعية
0,00	6 876 089,61	573 007,48	6 876 089,61	205,7÷153,8	RETRO CHARGEUR CASE
19 308,68	62 036,82	12 201,82	81 345,50	255,7÷188,1	NIEAU AUTOMATIQUE
4 627 324,54	10 797 090,58	2 313 662,27	15 424 415,12	205,7÷166,7	PELLE HYDRAULIQUE
63 271,23	124 199,07	28 120,54	187 470,30	205,7÷167,0	SETERNE GALV 300 L
2 392 648,20	4 443 489,52	1 025 420,66	6 836 137,72	205,7÷167,0	CHARGEUSE SUR PNEUS
35 699,83	56 428,78	13 819,29	92 128,61	255,7÷186,9	NIVEAU AUTOMATIQUE
1 445 318,64	930 547,62	237 586,63	2 375 866,26	205,7÷164,5	BRISE ROCHE
30 394,98	37 149,43	10 131,66	67 544,41	255,7÷190,4	NIVEAU AUTOMATIQUE
685 595,62	17 579,38	17 579,38	703 175,00	255,7÷252,0	MOTEUR FONTE 132
9 299 561,72	23 344 610,81	4 231 529,73	32 644 172,53		المجموع
					معدات النقل
0,00					
0,00	2 227 869,40	0,00	2 227 869,40	205,7÷127,7	CAMION HD65 ABENNE
0,00	1 254 268,29	0,00	1 254 268,29	205,7÷131,2	TOYOTA COROLA
0,00	2 978 776,11	0,00	2 978 776,11	205,7÷131,5	CAMION FRIGO
0,00	9 333 462,59	0,00	9 333 462,59	205,7÷147,0	TRACTEUR ROUTIER 4X2
0,00	4 077 844,46	0,00	4 077 844,46	205,7÷148,7	CITERNE DE
0,00	1 444 447,33	120 370,61	1 444 447,33	205,7÷153,8	YARIS 5 PLAES 1300
0,00	2 360 709,22	236 070,92	2 360 709,22	205,7÷155,1	HD65 BENNE
0,00	7 837 447,08	1 306 241,18	7 837 447,08	205,7÷155,9	CAMION DAEWOOD

256 509,13	1 942 140,57	439 729,94	2 198 649,70	205,7÷167,0	SEMI REMORQUE
538 820,20	4 079 638,67	923 691,77	4 618 458,87	205,7÷167,02	SEMI REMORQUE
1 512 363,49	4 537 090,47	1 209 890,79	6 049 453,96	205,7÷165,2	CAMION A BENNE 6X4
1 220 254,81	1 067 722,96	457 595,56	2 287 977,77	205,7÷174,2	HILUX LEGEND7 DC-4X2
1 284 828,75	507 955,55	358 556,86	1 792 784,30	205,7÷197,8	PICK-UP S/C 4X2 BLANC
916 706,52	362 418,86	255 825,08	1 279 125,38	205,7÷197,8	YARIS TOUCH ESSENCE
1 317 784,74	329 446,18	329 446,18	1 647 230,92	205,7÷201,8	AURIS 5 PLACES 1300
7 047 267,64	44 341 237,74	5 637 418,89	51 388 505,38		المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المؤسسة والأرقام القياسية الخاصة