مكانة بدائل القياس المحاسبي وفق القيم الجارية في التشريع المحاسبي الجزائري– دراسة تحليلية–

The status of alternatives to accounting measurement in accordance with current values in Algerian accounting legislation - analytical study-

طيبة محمد رضا [1]، بوعزة عبد القادر [2]

[1] جامعة أحمد دراية – أدرار (الجزائر)، Taiba@univ-adrar.dz

[2] جامعة أحمد دراية – أدرار (الجزائر)، Abdelkaderbou@univ-adrar.dz

تاريخ الارسال: 2021/07/05 **تاريخ القبول:** 2021/09/14 **تاريخ النشر:** 2021/09/30

ملخص:

هدفت هذه الورقة البحثية إلى دراسة مكانة بدائل القياس المحاسبي وفق القيم الجارية في التشريع المحاسبي الجزائري مع التركيز على فترة تطبيق النظام المحاسبي المالي، ويكتسب البحث أهمية في كونه يسلط الضوء على موضوع حديث ومهم في الفكر المحاسبي؛ حيث لقي موضوع بدائل القياس المحاسبي وخاصة القياس وفق القيمة العادلة اهتماما وجدلا كبيرين بين الباحثين والمهنيين في البيئة المحاسبية الدولية والمحلية.

وتوصل البحث إلى أن المشرع المحاسبي الجزائري نص على إعادة التقييم وفق القيم الجارية بغية تصحيح القيم الدفترية؛ وتم ذلك على عدة مراحل بواسطة معاملات محددة وفق مراسيم، لكن تبين فيما بعد أن التصحيح الذي تم بواسطة إعادة تقييم معينة أضحى غير كاف، وبالتالي تم تأسيس إعادة تقييم موالية بحثا عن الصورة العادلة للقوائم المالية وقيم تعكس القيمة السوقية الجارية.

كلمات مفتاحية: القياس المحاسبي، القيم الجارية، التشريع المحاسبي.

تصنيفات JEL : M41؛D46.

Abstract :

This research paper aimed to study the status of accounting measurement alternatives according to current values in Algerian accounting legislation with a focus on the period of application of the financial accounting system, and the research is important in highlighting a recent and important topic in accounting thought, where the subject of accounting measurement alternatives, especially fair value measurement, has received considerable attention and controversy among researchers and professionals in the international and local accounting environment.

The research found that the Algerian accounting legislator provided for a reassessment in accordance with current values in order to correct book values; this was done in several stages through specific transactions according to decrees, but the correction made by a particular reassessment was later found to be insufficient, and a loyal reassessment was therefore established in search of a fair picture of financial lists and values reflecting the current market value.

Keywords: Accounting measurement; current values; accounting legislation.

JEL Classification Cods : M41; D46.

المقدمة:

نتيجة التطورات التي شهدتها البيئة الاقتصادية العالمية من تزايد حجم الأعمال وتباينها، واتجاه العالم نحو النظام الجديد (العولمة)، والانفتاح الاقتصادي بين الدول وحرية التعاملات التجارية والمالية؛ أدى ذلك إلى وجود ضغوطات على مهنة المحاسبة والتأثير في المبادئ التي تقوم عليها، ومن بينها مبدأ التكلفة التاريخية الذي أصبح يواجه انتقادات شديدة نتيجة للتغيرات الحادة للأسعار وارتفاعها أثناء فترات التضخم والذي شهدته اقتصاديات دول العالم، ونتيجة لذلك فقد بدأت الهيئات المحاسبية الدولية بالبحث عن بدائل لتغطية القصور الذي احتوته التكلفة التاريخية من خلال عجزها عن إنتاج معلومات مفيدة بسبب تجاهلها لتغيرات الأسعار وهذا ما جعلها نموذج غير ملائم للقياس المحاسبي في ظل الظروف المعاصرة والأوضاع الاقتصادية الحالية؛ ومن هذا المنطلق برزت عدة محاولات جدية للتغلب على سلبيات هذا الأساس بتطوير الأساليب المحاسبية التقليدية والبحث عن بدائل للقياس المحاسبي تراعي تقلبات القوة الشرائية لوحدة النقد وتوفر المعلومة الملائمة لتلبية احتياجات كافة مستخدميها سواء الداخليين أو الخارجيين، وتمخض عن تلك الجهود ظهور بدائل قياس محاسبية جديدة تعكس القيمة الاقتصادية للمؤسسة مثل القيمة الحالية، التكلفة الإستبدالية، صافي القيمة القابلة للتحقق، والقيمة السوقية. وقد تباينت الآراء ووجهات النظر حول هذه الأسس وكيفية تطبيقها وكذا المفاضلة بينها.

وفي إطار مواكبة هذه التطورات تم تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر كإطار محاسبي جديد يسعى إلى تكييف البيئة المحاسبية والمالية المحلية مع الممارسات المحاسبية الدولية وتوفير متطلبات أفضل لهذه الممارسات وتطبيقها في النظام المحاسبي الجزائر، مبني على فلسفة محاسبية جديدة ومفاهيم ومبادئ المحاسبية مغايرة تماما لما كانت عليه في السابق. فبعد تطبيق هذا النظام في الجزائر تم استحداث بدائل للقياس المحاسبي وفق القيم الجارية إضافة إلى نموذج التكلفة التاريخية، وهذا بغية تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها تمكين النظام المحاسبي من إنتاج معلومات مميزة وذات جودة عالية.

وفي هذا المقام يمكن طرح التساؤل التالي: ما مدى تبني التشريع المحاسبي الجزائري لبدائل القياس المحاسبي وفق القيم الجارية؟

أهداف البحث: يهدف هذه البحث إلى دراسة مكانة بدائل القياس المحاسبي وفق القيم الجارية في التشريع المحاسبي الجزائري، ويمكن عرض جملة من الأهداف التي نسعى لتحقيقها من خلال هذه الدراسة في النقاط التالية:

- عرض مختلف القوانين والمراسيم التي نصت على إعادة التقييم وفق القيم الجارية في الجزائر.
- عرض بدائل القياس المحاسبي التي نص عليها التشريع المحاسبي الجزائري مع التركيز فترة تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- التطرق إلى متطلبات القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، وعرض نقائص النظام المحاسبي المالي في هذا المجال.

أهمية البحث:

يكتسب البحث أهمية في كونه يسلط الضوء على موضوع حديث ومهم في الفكر المحاسبي؛ حيث لقي موضوع بدائل القياس المحاسبي وخاصة القياس وفق القيمة العادلة اهتماما وجدلا كبيرين بين الباحثين والمهنيين في البيئة المحاسبية الدولية حول

اعتماد أوعدم اعتماد هذه البديل كنموذج للقياس المحاسبي، كما شكل موضوع تطبيق بدائل القياس المحاسبي تحديا كبيرا بالنسبة للمهنيين خصوصا في الدول النامية ومن بينها الجزائر.

منهج البحث وأسلوب جمع البيانات وتحليلها:

لتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي لبناء الإطار النظري للبحث، من خلال إجراء المسح المكتبي واستخدام شبكة الانترنت للاطلاع على المراجع العربية والأجنبية المتعلقة بموضوع الدراسة، كما تم استخدام الأسلوب التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة من خلال تحليل مختلف الجوانب القانونية والتشريعية لموضوع محل الدراسة.

الدراسات السابقة

دراسة (علاء بوقفة، 2019) **بعنوان:** "صعوبات القياس المحاسبي الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر – دراسة تحليلية استشرافية على ضوء التجارب الدولية –".

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي للتعرف على اتجاهات التطور في استخدام محاسبة القيمة العادلة في الفكر المحاسبي، مع التركيز على المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق مبدأ القيمة العادلة عموماً وفي البيئة الجزائرية خصوصاً.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري من الدراسة والأسلوب التحليلي عند الاستطلاع على آراء عينة الدراسة والمكونة من المحاسبين ومراجعي الحسابات في الجزائر حول النقاط المرتبطة بإشكالية البحث، أما عن الأدوات المستخدمة في البحث فقد تم إعداد استمارة استبيان وجهت لعينة الدراسة، كما تم استخدام برنامج (SPSS) بغية دراسة وتحليل نتائج هذا الاستبيان.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، عدم توفر المقومات الأساسية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حالياً، بالإضافة إلى وجود العديد من المشاكل المرتبطة بقياس القيمة العادلة في الجزائر تشمل على وجه الخصوص محدودية وضعف أداء البورصة، وكذا غياب شبه التام للأسواق المتخصصة، بالإضافة إلى نقص المهارات والخبراء المتخصصين لتقدير القيمة العادلة.

دراسة (باهية زعيم، 2019) **بعنوان:** "واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية– دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول–". **هدفت هذه الدراسة إلى** التعرف على مدى جاهزية البيئة المحاسبية في الجزائر لتطبيق نموذج القيمة العادلة؛ حيث ركزت بشكل كبير على تشخيص المعوقات التي تواجه تطبيقه والبحث عن حلول عملية لمعالجة مشكل القياس وفق القيمة العادلة وتفعيل السوق المالي.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي لإعداد الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد تم استخدام الاستبيان كأداة للدراسة ميدانية، وتتمثل عينة الدراسة في المهنيين والأكاديميين في المجال المحاسبي في الجزائر؛ حيث ثم تحليل ومعالجة مخرجات الاستبيان بالاستعانة ببرنامج (SPSS)، كما ثم الاعتماد على دراسة مقارنة لواقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية لمجموعة دول (مصر، السعودية، الأردن) مع الجزائر.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن الممارسات المحاسبية في الجزائر بحاجة ماسة لنموذج القيمة العادلة بغية تفعيل القياس المحاسبي، وبأنه هناك معوقات كثيرة منها معوقات متعلقة بالمهنيين، معوقات متعلقة بالقوانين والتشريعات، معوقات متعلقة بالسوق المالي ومعوقات متعلقة بالمؤسسات، تحد من تطبيق نموذج القيمة العادلة، كما أن نجاح تطبيق هذا النموذج مرهون بتوفير البيئة المحاسبية اللازمة لذلك وبتفعيل دور أسواق المال في الحياة الاقتصادية بصفة خاصة.

دراسة (رفيقة صغراوي، 2017) **بعنوان:** "إشكالية تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي- دراسة لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين الجزائريين-".

و**هدفت هذه الدراسة إلى** إظهار مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي لنموذج القيمة العادلة وعلاقته بتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى دراسة مدى توفر البيئة المحاسبية الجزائرية للأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق نموذج القيمة العادلة.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم الاستطلاع على آراء الفئات التي تم استهدافها في عينة الدراسة ومعالجة البيانات المتحصل عليها بواسطة البرنامج الإحصائي (SPSS)، وفي سبيل ذلك استخدمت في الدراسة مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، عدم توفر أسواق جاهزة لكثير من الأصول والخصوم والتي قياسها وفق معايير القيمة العادلة، وبالتالي لجوء إدارات المؤسسات إلى التقييم الذاتي، والذي سيساهم في تخوف المستفيدين من القوائم المالية المعدة وفقا لتلك المعايير، انطلاقا من أن إدارات تلك المؤسسات تستطيع استخدامها في التلاعب المتعمد، وفي الأخير خلصت الدراسة إلى أن البيئة الاقتصادية والثقافية الجزائرية لا توفر أرضية مناسبة وملائمة لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

دراسة (هشام شلغام، 2015) **بعنوان:** "تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي- دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين".

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين، وتسليط الضوء على نموذج القيمة العادلة كأحد بدائل القياس المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكييف تطبيقها مع واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من أجل تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، بالإضافة إلى معرفة أهم المقومات التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق هذه البدائل.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في شقه النظري، والمنهج التحليلي في تحليل مخرجات الاستبيان والذي تم توزيعه على عينة تتكون من (70) فرد بين المهنيين والأكاديميين، واستخدمت الدراسة جملة من الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات بالاعتماد على برنامج (SPSS).

توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن البيئة المحاسبية الجزائرية تتلاءم في الوقت الراهن فقط مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، كما أوصت بضرورة تكيف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي المالي وهذا من أجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل.

1– قوانين ومراحل إعادة التقييم وفق القيم الجارية التي نص عليها المشرع المحاسبي في الجزائر:

من خلال الإصلاحات الاقتصادية التي شرعت الدولة الجزائرية في تطبيقها منذ سنة 1988، وإدراج مخطط لانتقال المؤسسات العمومية نحو الاستقلالية وتحضيرها إلى الدخول في اقتصاد السوق، ظهرت عدة نصوص قانونية تجسدت في عدة إجراءات من بينها نذكر عملية تطهير المؤسسات العمومية الاقتصادية من خلال القانون رقم 01/88 المؤرخ في 1988/12/01 وما نتج عنها من إعادة تقييم وفق القيم الجارية التي تم تطبيقها من خلال المراسم التنفيذية الآتية:

- (المرسوم التنفيذي رقم 103/90، 1990، ص473) يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاستهلاك والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.
- (المرسوم التنفيذي رقم 250/93، 1993، ص14) يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.
- (المرسوم التنفيذي رقم 103/96، 1996، ص06) يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.
- (المرسوم التنفيذي رقم 210/07، 2007، ص10) المتضمن شروط إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية.
- (القانون رقم 11/07، 2007، ص03) المتضمن النظام المحاسبي المالي.

وعليه سنتطرق في هذا المحور إلى مختلف القوانين التي نصت على إعادة التقييم وفق القيم الجارية في الجزائر من خلال عرض مضمون كل قانون على حدى؛ وذلك من بداية الإصلاح الاقتصادي في الجزائر سنة 1988 وصولا إلى آخر قانون نص على إعادة التقييم وهو القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ولكن قبل ذلك سنعرض أهداف المشرع الجزائري من تطبيق إعادة التقييم وفق اقيم الجارية ومختلف المعوقات التي تواجه تطبيق بدائل القياس المحاسبي وفق القيم الجارية.

1–1– أهداف المشرع المحاسبي الجزائري من تبني بدائل القياس المحاسبي ومعوقات التطبيق:

وفق للتشريعات والقوانين المحاسبية فإنه يوجد نوعين من إعادة التقييم؛ النوع الأول هو إعادة التقييم الحرة والتي تطبق عندما تنص القواعد المستعملة في النظام المحاسبي على حرية المؤسسات في إعادة تقييم استثماراتها؛ حيث يعطي القانون التجاري الإمكانية للمؤسسات بمراجعة قيم استثماراتها وذلك في أي فترة كانت، والنوع الثاني يتمثل في إعادة التقييم القانونية التي تستعمل في حالات خاصة تمليها الظروف الاقتصادية، ويقوم المشرع هنا بإلزام أوالسماح بتعديل قيمة الاستثمارات طبقا لقواعد وتوصيات دقيقة كما هو الحال في الجزائر عبر المراسيم التنفيذية الأربعة المذكورة سابقا. (لعشيشي، 2010، ص79)

1–1–1– أهداف المشرع المحاسبي الجزائري من تبني بدائل القياس المحاسبي:

يمكن تلخيص أهم أهداف التشريع المحاسبي الجزائري من تبني بدائل القياس المحاسبي وفق القيم الجارية على النحو الآتي (لعشيشي، 2010، ص80):

- تسجيل عناصر القوائم المالية وخاصة قيم الاستثمارات بمبلغ يتماشى والتطور العام لتكلفة الحيازة أو أسعار التجهيزات المستعملة عموما.
- تحسين الحالة المالية الصافية للمؤسسات العمومية؛ بواسطة رفع الأموال الخاصة ضمن مجموع الأموال الدائمة، بالإضافة إلى تقييم ملائم لمردودية المؤسسة.
- ضمان تحديد الاستثمارات بواسطة الزيادة في قدرة التمويل الذاتي؛ نتيجة توسيع أساس احتساب مخصصات الإهتلاكات.
- تحسين مصداقية حسابات الاستثمارات؛ حيث تصبح أكثر توافق مع الواقع الاقتصادي والقيم السوقية الجارية.

1-1-2- معوقات تطبيق القياس المحاسبي وفق القيم الجارية في البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية:

فيما يتعلق بمدى وجود مشكلات ومعوقات تواجه تطبيق بدائل القياس المحاسبي ومرتبطة بالبيئة المحاسبية والمالية في الجزائر، فقد أظهرت نتائج عدة دراسات ما يلي:

- عدم توفر أسواق متخصصة لكثير من الأصول وما ينتج عنه صعوبة تحديد القيمة السوقية الجارية لهذه الأصول، كما أن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمها السوقية.
- غياب السوق المالي في الجزائر يتميز بالكفاءة؛ بحيث يجد المحاسب أو خبير التقييم صعوبة كبيرة في تقييم وقياس أصول المؤسسة مما يؤدي ذلك إلى الاعتماد على التقدير الشخصي في تحديد القيمة السوقية، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة غير ممكنا. (دادان، زعيم، 2016، ص70)
- عدم توفر أدوات ومؤشرات لقياس القيمة الجارية لمختلف الأصول والخصوم تصدر من هيئات رسمية يمكن اعتمادها كمرجع من طرف المحاسب أوالخبير عند إثبات المعاملات المالية على أساس القيمة الجارية.
- عدم تبني القانون الجبائي نموذج القيمة العادلة بصفة صريحة؛ مما يحد من ظروف وطرق تطبيقها، كما أن القانون التجاري الجزائري مازال يعتبر أي مؤسسة فقدت ثلاثة أرباع (3/4) من رأس المال أنها في حالة إفلاس ويجب تصفيتها، في حين معايير المحاسبة الدولية تعتبر أن رأس المال مجرد قيمة هامشية ناتج عن الفرق بين قيمة الأصول والخصوم وهذا الفرق يتغير من وقت لآخر.
- غياب نظام المعلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية، حيث أن تطبيق القياس المحاسبي وفق القيم الجارية يتطلب توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية لأصول الثابتة والمتداولة، إلا أن الواقع العملي الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية ناهيك عن عدم توفرها أحيانا.
- عدم إلزام المشرع المحاسبي الجزائري تطبيق أحد بدائل القيم الجارية كأساس للقياس المحاسبي في القوانين والتنظيمات المقننة للنظام المحاسبي والمالي في الجزائر؛ بحيث تبقى القاعدة العامة المستعملة لإثبات المعاملات المحاسبية في القوائم المالية هي استعمال نموذج التكلفة التاريخية، في حين يقتصر استعمال بدائل القياس المحاسبي وفق القيم الجارية عند مرحلة إعادة تقييم بعض عناصر الأصول والخصوم وفق شروط محدودة. (زرقون، بن يدير، 2016، ص07)

وهذه المعوقات هي التي تحول دون التطبيق التام والسليم لكافة متطلبات القياس المحاسبي من قبل المؤسسات في الجزائري، بالإضافة إلى التخوف إساءة استخدام القياس وفق القيم الجارية من قبل الإدارة واستغلالها في عملية إدارة الأرباح.

1–2– مراحل إعادة التقييم وفق القيم الجارية التي نص عليها المشرع المحاسبي الجزائري:

لقد أسس المشرع الجزائري سابقا إعادة تقييم وفق القيم الجارية بغية تصحيح القيم الدفترية وتم ذلك على عدة مراحل بواسطة معاملات محددة وفق مراسيم، لكن تبين فيما بعد أن التصحيح الذي تم بواسطة إعادة تقييم معينة أضحى غير كاف، وبالتالي تم تأسيس إعادة تقييم موالية بحثا عن الصورة العادلة للقوائم المالية وقيم تعكس القيمة السوقية الجارية، وتتمثل مراحل إعادة التقييم وفق القيم الجارية التي مرت على الجزائر منذ إصلاح منظومتها المحاسبية سنة 1988 إلى يومنا هذا فيما يلي:

1–2–1– إعادة التقييم الأولى وفق المرسوم التنفيذي رقم 103/90 المؤرخ في (27/03/1990):

تنص المادة (2) من المرسوم التنفيذي رقم 103/90 على أنه: "يجب على المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وغيرها من الهيئات العمومية منذ الوقت الذي تمسك فيه حساباتها على الشكل التجاري أن تعيد تقييم تثبيتاتها المادية القابلة للاهتلاك".

كما نصت المادة (3) من نفس المرسوم على أنه تعد التثبيتات المادية قابلة لإعادة التقييم سواء أهلكت أم لم تهتلك وهي تلك:

- الواردة في ميزانية آخر سنة مالية مختتمة ابتداء من تاريخ 1987/12/31، والتي من شأنها أن تبقى صالحة للاستعمال خلال ثلاث سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إعادة التقييم.
- تطبق إعادة التقييم باستعمال المعاملات التي يتضمنها الجدول التالي:

الجدول رقم (01): معاملات التقييم التي نصت عليها إعادة التقييم الأولى.

السنة	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87
المعامل	1.50	1.45	1.35	1.30	1.25	1.20	1.15	1.10	1	1

المصدر: المادة (3)، المرسوم التنفيذي رقم 103/90، ص:474.

إلا أن إعادة التقييم هذه كانت غير كافية لأن الأمر يتعلق إلا بالاستثمارات التي تمت الحيازة عنها في الفترة ما بين 1978 و1985 كما أنه لم يؤخذ بعين الاعتبار التمييز بين التجهيزات والعقارات. ومن ثم وجب تصحيح قيم الاستثمارات مرة أخرى خلال الفترة (1985–1990).

1–2–2– إعادة التقييم الثانية وفق المرسوم التنفيذي رقم 250/93 المؤرخ في (24/10/1993):

مع مرور المؤسسات إلى الاستقلالية ولإظهار أصولها الصافية بالقيم الجارية تم تشريع إعادة تقييم الاستثمارات الثانية؛ وذلك طبقا للمادة (13) من قانون المالية التكميلي لسنة 1988 وذلك للأسباب التالية:

- انهيار قيمة الدينار، وتمويل الاستثمارات في أغلب الأحيان بالعملة الصعبة.
- الحالة المالية السيئة للمؤسسات العمومية الجزائرية لا تسمح بتحمل خسائر أخرى.

حيث نصت المادة (2) من المرسوم التنفيذي رقم 250/93 أن التثبيتات قابلة لإعادة التقييم حسب مفهوم هذا المرسوم سواء أهتلكت أو لم تتهلك؛ وهي تلك الواردة في الميزانية الختامية لسنة 1991 والتي من شأنها أن تستعمل ل 3 سنوات إضافية على الأقل ابتداء من هذا التاريخ.

وفيما يلي جداول تبين المعاملات الخاصة بإعادة التقييم الثانية والواردة في المادة (3) من هذا المرسوم:

الجدول رقم (02): المعاملات الخاصة بالتجهيزات التي نصت عليه إعادة التقييم الثانية.

السنة	78	79	80	81	82	83	84	85
المعامل القيمة الأصلية	4.2	4.05	3.8	3.65	3.5	3.35	3.2	3.1
المعامل القيمة الأصلية المعدلة	2.8	2.8	2.8	2.8	2.8	2.8	2.8	2.8
السنة	**86**	**87**	**88**	**89**	**90**	**91**	**92**	-
المعاملات	2.8	2.6	2.4	2.05	1.5	1	1	-

المصدر: المادة (3)، المرسوم التنفيذي رقم 250/93، ص:15.

الجدول رقم (03): المعاملات الخاصة بالعقارات التي نصت عليه إعادة التقييم الثانية.

السنة	77	78	79	80	81	82	83
المعامل القيمة الأصلية	6.4	5.6	5.3	4.4	4.3	4.2	4
المعامل القيمة الأصلية المعدلة	-	3.73	3.65	3.25	3.3	3.36	3.33
السنوات	**84**	**85**	**86**	**87**	**88**	**89**	**90**
المعامل القيمة الأصلية	3.9	3.8	3.6	3.5	3.3	2.8	1.8
المعامل القيمة الأصلية المعدلة	3.39	3.45	-	-	-	-	-

المصدر: المادة (3)، المرسوم التنفيذي رقم 250/93، ص:15.

وجاء هذا المرسوم لسد النقائص التي تضمنها عملية إعادة تقييم بموجب المرسوم رقم 90/103 وتتمثل في:

- المعاملات الواردة في المرسوم السابق غير كافية لسبب التدهور المستمر للأسعار.
- إعادة التقييم السابقة لم تفرق بين التجهيزات والعقارات.

1-2-3- إعادة التقييم الثالثة وفق المرسوم التنفيذي رقم 96/366 المؤرخ في (12/10/1996):

نص المشرع الجزائري على تأسيس إعادة التقييم الثالثة وذلك وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 96/366 المؤرخ في 1996/12/10 بتعديل قيم الاستثمارات بواسطة معاملات ضرب أخرى وذلك للاقتراب أكثر من القيم الجارية. وتتم إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك بتطبيق المعاملات الواردة في هذا المرسوم والتي تطبق حسب الحالة على:

- القيمة الأصلية المعاد تقييمها بالنسبة للتثبيتات المادية القابلة للاهتلاك، وكذلك الإهتلاكات المطبقة بالنسبة للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري التي أنجزت مختلف إعادة التقييم السابقة التي نص عليها المشرع.
- القيم الأصلية غير المعاد تقييمها والإهتلاكات التابعة لها بالنسبة للمؤسسات والهيئات المعنية التي تطبق إعادة التقييم لأول مرة.

- تخص إعادة التقييم الثالثة التثبيتات والإهتلاكات التابعة لها الواردة في الميزانية الختامية للسنة المالية 1995 سواء كانت مهتلكة أم لم تمتلك بعد.
- بالنسبة للاهتلاكات المستقبلية الخاصة بالتجهيزات المهتلكة كليا تكون على أساس 3 سنوات كأقصى حد، بينما الإهتلاكات المستقبلية الخاصة بالتجهيزات غير المهتلكة كليا تحسب على أساس مدة الحياة العادية المتبقية، أوعلى أساس مدة حياة ثلاث سنوات كأقصى حد عندما تكون مدة الحياة المتبقية أقل من ثلاث سنوات.
- بالنسبة للأملاك العقارية المهتلكة كليا أوالتي بقيت حياتها الجارية أقل من عشرة سنوات تكون مدة الإهتلاكات المستقبلية عشر سنوات كأقصى حد. وفيما يلي جداول تبين المعاملات الخاصة إعادة التقييم الثالثة والواردة في هذا المرسوم:

الجدول رقم (4): المعاملات الخاصة بالتجهيزات التي نصت عليه إعادة التقييم الثالثة.

السنة	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95
معاملات قيم المعاد تقييمها	5.15	5.17	4.42	3.86	4.32	2.94	2.46	2.21	1.41	1
معاملات القيم الأصلية	14.43	13.46	10.61	7.93	6.48	2.94	2.46	2.21	1.41	1

المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 96/366، الملحق، ص:8.

الجدول رقم (5): المعاملات الخاصة بالعقارات التي نصت عليه إعادة التقييم الثالثة.

السنة	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95
معاملات قيم المعاد تقييمها	2.34	2.31	2.31	2.35	2.3	2.34	1.70	1.45	1.17	1
معاملات القيم الأصلية	8.43	8.10	7.65	6.60	4.15	2.34	1.70	1.45	1.17	1

المصدر: المرسوم التنفيذي رقم 96/366، الملحق، ص:8.

1–2–4– إعادة التقييم وفق المرسوم التنفيذي رقم 210/07 المؤرخ في (04/07/2007):

تضمن هذا المرسوم شروط إعادة تقييم الأصول الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر 2006 للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري؛ حيث نص على النقاط التالية:

- تطبق إعادة التقييم على الأصول الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك المملوكة من طرف المؤسسة أوالهيئة الواردة في الميزانية الختامية للسنة المالية 2006.
- عندما يتم إعادة تقييم أصل ثابت معين؛ فإنه يتوجب في نفس الوقت إعادة تقييم كل صنف خاص بالأصول الثابتة التي ينتمي إليها هذا الأصل.
- تنجز إعادة التقييم على أساس القيمة السوقية أوالقيمة التعويضية الصافية التي يحددها خبير تعينه المؤسسة أوالهيئة المعنية.
- يعرض الخبير المؤهل تقريرا مفصلا يوضح فيه اختيار الطريقة المستعملة والنتائج المترتبة عنها.

- يتم حساب مخصصات الإهتلاك الخاصة بالأصول الثابتة العينية القابلة للاهتلاك المعاد تقييمها على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها خلال فترة توافق مدة الحياة المحاسبية المتبقية للأصل المعني، وعندما يتبين بأن المدة النفعية للملك المعاد تقييمه تفوق مدة الحياة المحاسبية المتبقية، فإن مدة الإهتلاك يمكن تحديدها على أساس المدة النفعية.

من خلال تفحص متطلبات هذا المرسوم يتضح أن إعادة التقييم تعتمد على القيم الجارية التي يحددها الخبير عند إعادة تقييم الأصول؛ حيث تتخلى المشرع الجزائري عن أسلوب معاملات الضرب التي نص عليها سابقا، ولكن في نفس الوقت تبقى إعادة التقييم هذه عبارة عن إعادة تقييم قانونية ليست حرة.

1-2-5- إعادة التقييم وفق القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF):

تعتبر إعادة التقييم هذه والتي نص عليها النظام المحاسبي المالي إجراء حر بخلاف ما كان قائما من قبل أين كانت إعادة التقييم قانونية، حيث تؤسس وفقا لمراسيم تنفيذية تهدف إلى تصحيح القيم التاريخية للموجودات الواردة في الميزانية كي تقترب من القيم السوقية الجارية (لعشيشي، 2010، ص89). وإن إعادة التقييم وفق (SCF) هي قرار إداري، يقرها مجلس إدارة المؤسسة. والذي يحتاج إلى موافقة الجمعية العامة وفقا للمادة (717) من القانون التجاري والتي تنص على أنه: "يتم حساب الاستغلال العام وحساب الخسائر والأرباح والميزانية في كل سنة مالية حسب نفس الأشكال ونفس الطرق التقديرية المستعملة في السنوات السابقة؛ غير أنه في حال عرض تعديل، تبت الجمعية العامة في التعديلات المعروضة، بعد الاطلاع على الحسابات الموضوعة حسب الأشكال والطرق القديمة والجديدة وبناء على تقرير مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة، حسب الحال وتقرير محافظي الحسابات". وبالتالي فهي قابلة للتطبيق بحرية؛ بمعنى أنه لا توجد أحكام تشريعية أوتنظيمية محددة تحددها كما كان معمول به في إعادة التقييم سابقا.

وتشكل إعادة تقييم الأصول وفق النظام المحاسبي المالي تغييرًا في الطرق المحاسبية وهذا وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 16 (الأصول الملموسة) ومعيار المحاسبة الدولي 38 (الأصول غير الملموسة). وإعادة تقييم العقارات الاستثمارية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 40، وإن إعادة التقييم التي نص عليها النظام المحاسبي المالي تعتبر تغيير في الطريقة التي تؤثر على حقوق المساهمين أوالمصروفات للسنة التي يتم فيها تنفيذ المعاملة دون تأثير السنوات السابقة (بدون معالجة أولية) أوأرصدة كما هو الحال في حالة تغيير طرق المحاسبة والتي نص عليها معيار المحاسبة الدولي 08. (Boubir, 2015, P32)

وإن النظام المحاسبي المالي تبنى أسس القياس المحاسبي وفق المرجعية الدولية معايير المحاسبة الدولية والتي سمح بتطبيقها على بنود القوائم المالية بغية توفير معلومات تعكس الواقع الاقتصادي للأحداث والمعاملات التي تقوم بها المؤسسة، ونص النظام المحاسبي المالي من خلال القرار المؤرخ في 2008/07/26 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

وفي ضوء ما سبق سيتم التطرق في المحور الثالث إلى قواعد التقييم والقياس العامة التي نص عليها النظام المحاسبي المالي في الجزائر، بالإضافة إلى نقائص التي تضمنها النظام المحاسبي المالي فيما يخص هذه القواعد.

2– بدائل القياس المحاسبي وفق القيم الجارية ونقائصها في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي:

أورد المشرع الجزائري مصطلح التقييم المحاسبي بدل القياس المحاسبي عند إصداره للقوانين والمراسيم المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي بالرغم من أن التقييم والقياس يستخدمان غالبا للتعبير عن نفس المفهوم؛ إلا أن عملية القياس هي عملية المطابقة بين خصائص جانب كمي ونوعي، أما التقييم فهو قياس الخواص المالية، أي الجانب الكمي للقياس فقط. ونتيجة لما سبق يعتبر القياس مفهوما أوسع من التقييم إذ يمكن أن يكون للقياس العديد من الخواص يمكن أن تكون كمية أونوعية عكس التقييم الذي يهتم بالخواص الكمية فقط. (لطفي، 2007، ص27)

وبالتالي يمكن تفسير سبب استعمال المشرع كلمة تقييم وهذا منطقي كون أن النموذج المحاسبي الجزائري يعتمد في الوقت الحالي على جانب واحد من القياس وهو القياس الكمي لمعالجة الأحداث الاقتصادية، وليس هناك مجال في التطبيق العملي لاستخدام القياس النوعي مثل قياس التأثيرات البيئية أو المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

2–1– مكانة بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي:

أقر التشريع المحاسبي في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي استخدام نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي إلى غاية إصدار القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والذي حدد قواعد تقييم الأصول والخصوم؛ حيث أجاز استخدام القيمة العادلة كأساس بديل للقياس المحاسبي مسموح به في بعض الحالات ولبعض العناصر فقط، وقد اصطلح عليها في القانون الجزائري والنظام المحاسبي المالي بالقيمة الحقيقية وتم تعريفها دون التفصيل في مكوناتها، وطرق تقديرها وقياسها. (باي، 2017، ص143)

حيث أن عملية القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي تركز على التكلفة التاريخية التي لا تأخذ بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية للنقود؛ وأقرت المادة (16) من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 على:" أن عناصر الأعباء والمنتوجات الأصول والخصوم تعرض في القوائم المالية على أساس تكلفتها التاريخية في تاريخ معاينتها دون الأخذ في الاعتبار آثار التغيرات في السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة".

في حين جاء في نص الفقرة (1.112) القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي المتضمن القواعد العامة للتقييم على أنه: "ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على أساس التكلفة التاريخية، في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:

- ✓ القيمة الحقيقية.
- ✓ قيمة الانجاز.
- ✓ القيمة المحينة(أو قيمة المنفعة) ".

وجاءت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 لتؤكد ضرورة تقييد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن القوائم المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني؛ مما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القياس المحاسبي وفق القيم الجارية وفي مقدمتها القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية". كما أشار

النظام المحاسبي المالي إلى أحد المقومات التي يرتكز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشط وضرورة توفرها بتوفر الشروط التالية:

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق.
- يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون.
- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور.

ومن خلال ما جاء به النظام المحاسبي تم ترخيص للمؤسسات بإعادة تقييم الحسابات وفق نموذج القيمة الجارية وذلك لجملة من الأصناف نحددها فيما يلي (القرار 71، 2008، ص09):

- الأصول المادية والمعنوية والمالية.
- المخزونات.
- الإعانات العمومية.
- القروض والخصوم المالية.
- الأعباء والمنتجات المالية.
- عقود إيجار التمويلي.
- الاقتراضات والديون المماثلة.

في حين أن النظام المحاسبي المالي أعطى الأولوية للتقييم (التقييم الاولي) وفق القيمة العادلة لعناصر أخرى منها: العقارات الموظفة، والأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية، وبعض الأصول والخصوم المالية، وفي حالة تعذر تحديد القيمة الحقيقية تحديدا ذا مصداقية فإنه يجوز إدراج هذه الأصول بالتكلفة التاريخية.

2-2- بدائل القياس المحاسبي وفق القيم الجارية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي:

كما ذكرنا سابقا فقد أخذ التشريع المحاسبي الجزائري بمبدأ التكلفة التاريخية عند قياس العناصر المقيدة في الحسابات باعتبارها من المبادئ الأساسية في النظام المحاسبي المالي، في حين يجب حسب بعض الشروط مراجعة تقييم بعض العناصر بالاستناد إلى بدائل القياس المحاسبي التي تتوافق إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية؛ حيث تم التطرق إليها في الفصل الأول من القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008، وتتمثل هذه البدائل في:

2-2-1- التكلفة التاريخية:

يعرف النظام المحاسبي المالي التكلفة التاريخية بأنها: "مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يُقدّم للحصول على الأصول عند تاريخ اقتنائها أوإنتاجها". (حاج، 2009، ص27)

ويعرفها (SCF) أيضا بأنها: "مبلغ المنتوجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط". (القرار 71، 2008، ص83) وحسب النظام المحاسبي المالي تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، وعقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي(CNC, 2013, P31):

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل.
- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية.
- القيمة العادلة بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا.
- القيمة العادلة بالنسبة للسلع المكتسبة عن طريق التبادل؛ إذا كانت السلع المتبادلة غير متماثلة، وبالقيمة المحاسبة الصافية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة متماثلة.
- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

2-2-2- القيمة النفعية (قيمة الحالية):

يعرفها النظام المحاسبي المالي بأنها: "التقدير الحالي للقيمة المحيّنة للتدفقات الداخلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط".(CNC, 2013, P91)

ويعرفها كذلك على أنها: "القيمة المحينة لتقدير تدفقات سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به، أوالمتوقع تحملها عند الوفاء بالالتزام".

2-2-3- قيمة الإنجاز:

يعرفها النظام المحاسبي المالي بأنها: "مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء الخروج الإرادي".(القرار 71، 2008، ص87)

أما قيمة الإنجاز الصافية للمخزون فيعرفها بأنها: "سعر البيع المقدر مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام والتسويق".

وتتمثل قيمة الإنجاز في تكلفة اقتناء المستهلكات من المواد والخدمات المستعملة لإنتاج العنصر، مع زيادة التكاليف الأخرى التي تدفعها المؤسسة أثناء عملية الإنتاج لوضع هذا العنصر في الحالة المطلوبة؛ أي أعباء الإنتاج المباشرة وكذا الأعباء غير المباشرة المتصلة بشكل معقول لإنتاج هذا العنصر. (علاوي، 2011، ص18)

2-2-4- القيمة العادلة أوالحقيقية:

يعرفها النظام المحاسبي المالي بأنها: "المبلغ الذي يمكن من أجله تبادل الأصول أوالخصوم المنتهية بين الأطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية". كما تعرفها المادة السادسة من النظام رقم 08/09 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي لأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية بأنها:" المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما بين الأطراف على اطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية".(النظام 08/09، 2009، ص02)

والملاحظ من خلال التعاريف السابقة أن المشرع الجزائري أعطى للقيمة العادلة تعريف لم يختلف عن التعريف المقدم من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية قبل إصدار المعيار الدولي (IFRS13)؛ حيث يعرف (SCF) القيمة العادلة على أنها الثمن أوالمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من خلال عملية تبادل الأصول أوالخصوم المنتهية، ولكن خلافا لذلك يعرفها المعيار (IFRS13) يعرفها على السعر الذي يتم به بيع الأصل وليس سعر التبادل، كما ينص (SCF) على أن العملية تتم بين

أطراف يمثلون عادة البائع والمشتري بحيث تكون لهم الدراية الكافية بمحتوى وظروف الصفقة التي تكون وفق شروط المنافسة الاعتيادية، في حين ينص المعيار الدولي على أن السعر يتحدد بين المشاركين (وليس وفقط من لديهم دراية) في السوق في تاريخ القياس.

وفي ذات السياق فإن هنالك سوء ترجمة تقع على عاتق المشرع الجزائري عند الترجمة من اللّغة الفرنسية إلى اللّغة العربية في ما يخص القيمة العادلة؛ حيث في نسخة النظام المحاسبي المالي المدون باللّغة الفرنسية نجد أن المشرع استخدم مصطلح " la juste valeur" مقابل مصطلح "القيمة العادلة" للدلالة على بديل من بدائل القياس المحاسبي ، في حين نجد أن المشرع الجزائري عبر عن هذا الأساس في النسخة المدونة باللغة العربية وفي جميع النصوص بمصطلح "القيمة الحقيقية" لكن الترجمة العلمية الصحيح والدقيقة لمصطلح "la juste valeur" تكون بعبارة "القيمة العادلة" وليس "القيمة الحقيقية".(بن يدير، 2019، ص115)

أما مراحل حساب فارق إعادة التقييم وفق نموذج القيمة العادلة فيمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول (6): مراحل حساب فارق إعادة التقييم وفق نموذج القيمة العادلة.

المرحلة	الإجراءات المتبعة
إعادة تقييم القيمة الأصلية:	▪ تحسب القيمة الأصلية الجديدة بتعديل القيمة الأصلية أوالتاريخية بواسطة معامل الضرب الخاص بسنة الحيازة وذلك في حالة تطبيق إعادة التقييم لأول مرة. ▪ أما في حالة تطبيق إعادة التقييم للمرة الثانية على نفس الاستثمار يصبح الأساس (أوالقاعدة) هو القيمة الأصلية المعدلة وفقا لإعادة التقييم السابقة.
إعادة تقييم مخصصات الإهتلاكات:	تصحح الحصص السنوية للاهتلاكات هي الأخرى باستعمال معامل الضرب للسنة التي سجلت فيها ثم يحسب مجمع اهتلاك المعدل.
استخراج فارق إعادة التقييم:	يمثل هذا الفرق في المقارنة بين القيم الصافية المحاسبية بعد وقبل إعادة التقييم.
الإهتلاكات المستقبلية:	تمتلك الأصول المعاد تقييمها على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعدلة، وعدد السنوات المتبقية لتشغيل الاستثمار (الذي أعيد تقييمه) مع العلم أن مدة الاستعمال الإضافية عادة ما تكون ثلاث سنوات كأدنى حد.

المصدر: إعداد الباحث وبالاعتماد على جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد**، ص: 84.

2-2-5- اختبار تدني قيمة الأصول:

تعرف خسارة تدني القيمة حسب النظام المحاسبي المالي بأنها: "فائض القيمة المحاسبية للأصول عن قيمتها القابلة للتحصيل" (القانون 11/07، 2007، ص07).

وفي ذات السياق فإن النظام المحاسبي المالي ينص على أنه يجب مراجعة خسارة القيمة المسجلة بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أوتخفيضها. ومن خلال هذا الاختبار فإن النظام المحاسبي المالي يعمل على الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية للنقود من خلال بديل آخر للقياس المحاسبي والمتمثل في انخفاض قيمة الأصول، الذي فصل في متطلبات قياسه على عكس بدائل القياس المحاسبي الأخرى، وذلك من خلال المراحل التالية (القرار 71، 2008، ص07):

- عند حلول تاريخ إقفال الحسابات يقوم المحاسب بتقدير وتفحص ما إذا كان هناك مؤشر على أن أصل من الأصول فقد قيمته، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر فإن المحاسب تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل.
- يتم تحديد قيمة منفعة الأصل عن طريق تحديد تدفقات الخزينة خلال مدة منفعة الأصل المعني الباقية، وتتمثل التدفقات الداخلة في المزايا الاقتصادية المنتظرة من استعمال هذا الأصل (رقم الأعمال)، بالإضافة إلى التدفقات الخارجة ضرورية لجني التدفقات الداخلة مثل الأعباء الناتجة عن استعمال الأصل(الإهتلاكات) وكذا التدفقات الداخلة والخارجة المتعلقة بخروج الأصل من دفاتر المؤسسة في نهاية مدة منفعته.
- يمكن أن توفر التقديرات والمعدلات والحسابات المبسطة قيمة تقريبية معقولة للحسابات المفصلة الضرورية لتحديد القيمة المنفعية أوثمن البيع الصافي للأصل.
- وفي حالة وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر، فإن قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة (UGT) التي ينتسب إليها؛ والوحدة المنتجة لسيولة الخزينة هي أصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصول التي تنتج مداخيل الخزينة ذات الاستقلالية الواسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أومجموعة الأصول.
- وفي الحالات التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي للأصل، فإن قيمته القابلة للتحصيل ستقدر على أساس أنها مساوية لقيمتها النفعية.
- إذا أظهر اختبار تدني القيمة لأصل ما أنها أكبر من قيمته الدفترية فإن قيمة هذا الأصل ترجع إلى القيمة القابلة للتحصيل دون تجاوز القيمة الدفترية (القيمة المحاسبية الصافية) قبل تسجيل تدني القيمة.
- إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الإهتلاكات وخسائر القيمة السابقة، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات الخسارة في القيمة.
- يعتمد اختبار تدني قيم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على أساس مؤشرات داخلية وخارجية.

تحدد القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية حيث أن (علاوي، 2011، ص42):

- ✓ ثمن بيع الصافي للأصل هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام معاملة تجارية ضمن ظروف المنافسة العادية بين الأطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج.
- ✓ أما القيمة النفعية للأصل هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به. ويمكن توضيح هذا الاختبار من خلال المقارنة بين:

أ. القيمة القابلة للتحصيل (قابلة للاسترداد)[1] هي أكبر قيمة بين:

القيمة النفعية[2] =القيمة المحينة للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة – القيمة المحينة للتدفقات الخارجة.
ثمن البيع الصافي[3] = القيمة العادلة – مصاريف التصرف في الأصل.

ب. القيمة المحاسبية الصافية (VNC)[4] = قيمة اقتناء التثبيت – مجموع الإهتلاكات المتراكمة.

فإذا كانت القيمة المحاسبية الصافية> القيمة القابلة للتحصيل ← هناك تدهور(خسارة) في القيمة بقيمة الفرق بين القيمتين ومنه إثبات خسارة القيمة (ح 29).

أما إذا كانت القيمة المحاسبية الصافية< القيمة العادلة ← هناك فائض في القيمة ومنه يجب إثبات فائض القيمة (حساب105).

2-3- نقائص بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي:

بالرغم من الإيجابيات العديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي (SCF) مقارنة بالمخطط الوطني المحاسبي (PCN) فيما يخص بدائل القياس المحاسبي، إلا أنه مازالت هناك بعض النقائص التي تمثل ثغرات فنية يمكن أن ينتج عنها تحريفات هامة في القوائم المالية سواء بقصد أو بدون قصد، ويمكن تفصيل تلك النقائص حسب العناصر التي وردت بها على النحو الآتي:

2-3-1- التثبيتات العينية والمعنوية:

من النقائص التي تضمنها متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص القياس المحاسبي وفق القيم الجارية للتثبيتات العينية والمعنوية نذكر ما يلي:

- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) أي استثناء من نطاق متطلبات قياس التثبيتات العينية والمعنوية ماعدا العقارات التوظيف والأصول البيولوجية اللتان خصص لهما قواعد خاصة بهما.
- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي شروط خاصة بالأصول المكتسبة عن طريق التبادل في قياسه بالقيمة العادلة.
- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي أي متطلب في حالة تعذر قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو كلا من الأصل المسلم والمستلم.
- كما تحتاج متطلبات قياس وفق القيم الجارية للتثبيتات الواردة في النظام المحاسبي المالي إلى توضيح وشرح أكثر حتى لا يساء تفسيرها وتطبيقها.

2-3-2- انخفاض قيمة الأصول:

يمكن ذكر بعض النقائص التي تضمنتها متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص اختبار انخفاض قيمة الأصول فيما يلي:

- تندرج متطلبات قياس الانخفاض القيمة الواردة في النظام المحاسبي المالي ضمن قواعد عامة للتقييم، وبالتالي فهي تطبق على كل أصول المؤسسة بدون استثناء، وعلى هذا الأساس قد يؤدي تطبيق هذه المتطلبات على أصول مثل الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، أو الأصول المالية إلى وجود تحريفات لأن هذه النوعية من الأصول تحتاج معالجة خاصة بها.
- هناك عدة نقائص من حيث الشرح والتوضيح طرق تحديد المبلغ القابل للاسترداد سواء بالنسبة للأصل المفرد أوالوحدة المنتجة لسيولة الخزينة، وهذا سوف ينشأ عنه صعوبة في تطبيق متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول الواردة في النظام المحاسبي المالي، وينتج عنه اختلافات كبيرة في تطبيق تلك المتطلبات من مؤسسة لأخرى وحتى من فترة لأخرى في نفس المؤسسة.

- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) أي مؤشرات سواء داخلية أو خارجية يمكن الاستناد إليها عند تقييم ما إذا كان الأصل قد انخفضت قيمته، أو ما إذا كان خسارة انخفاض قيمة الأصل قد زالت أو انخفضت وبالتالي فإن تلك المؤشرات تعتمد على التقدير الشخصي للإدارة.

2-3-3- المخزنات:

من النقائص التي تضمنتها متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص القياس المحاسبي وفق القيم الجارية للمخزونات نذكر مايلي (قادري، 2016، ص37):

- لم يرد في النظام المحاسبي المالي أي استثناء من نطاق متطلبات قياس المخزون ماعدا المنتجات الزراعية التي تمت معالجتها كحالة خاصة.
- لم يشر النظام المحاسبي المالي إلى استخدام طريقة التحديد العيني في تقييم المخزون عند الخروج[5]، وبالنسبة للمواد الأولية واللوازم الأخرى التي تدخل في إنتاج المنتجات التامة، لم ترد في النظام المحاسبي المالي أي متطلب بخصوص تخفيض قيمتها إلى قيمة إنجازها الصافية.
- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي أي متطلب بخصوص شروط استرداد التخفيض في القيمة إلى أقل من تكلفته.

2-3-4- الأصول والخصوم المالية:

من النقائص التي تضمنتها متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص القياس المحاسبي وفق القيم الجارية للأصول والخصوم المالية نذكر مايلي:

- أصناف الأصول المالية تحتاج إلى توضيح أكثر في النظام المحاسبي المالي سواء الأصول المالية الجارية أو الثابتة، كما أن متطلبات قياس القيمة العادلة للأصول المالية تحتاج أيضا إلى توضيح أكثر وخاصة في حالة عدم وجود السوق النشط.
- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي أي متطلب بخصوص الأسهم التي لا توجد لها قيمة حقيقية والتي لا يمكن تقدير قيمتها الحقيقية بشكل موثوق.

إضافة إلى ما سبق وفيما يخص انخفاض قيمة الأصول المالية فينطبق عليها نفس المتطلبات الخاصة بانخفاض قيمة الأصول ككل ضمن قواعد التقييم العامة، والتي من المفروض يخصص لها متطلبات خاصة بها لأن الأصول المالية تختلف فيما بينها فكيف إذا تم تطبيق متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول المالية وفقا لقواعد التقييم العامة، وهذا ما سوف ينشأ عنه صعوبة في تطبيق بعض المتطلبات مثل القيمة القابلة للتحصيل والقيمة المنفعية والتي يتطلب الأمر إعادة تكييفها لتتوافق مع خصائص الأصول المالية عن باقي الأصول الأخرى.

الخاتمة:

في ضوء هذا البحث تطرقنا إلى بدائل القياس المحاسبي التي نص عليها المشرع المحاسبي الجزائري، من خلال عرض مختلف القوانين التي نصت على إعادة التقييم وفق القيم الجارية في الجزائر؛ وذلك من بداية إصلاح المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر سنة 1988 وصولا إلى آخر قانون نص على إعادة التقييم وهو القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، ويمكن تلخيص أهم ما تم التوصل إليه من خلال هذا البحث فيما يلي:

- نص المشرع الجزائري على إعادة تقييم وفق القيم الجارية بغية تصحيح القيم الدفترية؛ وتم ذلك على عدة مراحل بواسطة معاملات محددة وفق مراسيم، لكن تبين فيما بعد أن التصحيح الذي تم بواسطة إعادة تقييم معينة أضحى غير كاف، وبالتالي تم تأسيس إعادة تقييم موالية بحثا عن الصورة العادلة للقوائم المالية وقيم تعكس القيمة السوقية الجارية.
- إن المشرع الجزائري بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي تبنى بدائل القياس المحاسبي التي أقرتها لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) بغية تحسين مخرجات النظام المحاسبي، والوصول إلى الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛ حيث اعتبر النظام المحاسبي المالي القياس وفق التكلفة التاريخية القاعدة العامة للقياس المحاسبي، وجعل من بدائل القياس المحاسبي الأخرى مجرد مرجعية وتصحيح لها (أداة لإعادة التقييم) متى توفرت شروط ذلك.
- تتفق متطلبات القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي إلى حد ما مع متطلبات القياس المحاسبي الواردة في معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، وخاصة من حيث الطرق وبدائل المحاسبية المتبعة في قياس البنود القوائم المالية، باستثناء متطلبات قياس القيمة العادلة والتي يلزم على المشرع الجزائري التوافق مع مستجدات المعيار المحاسبي (IFRS13).
- المشرع الجزائري لم ينص على إلزامية استخدام القياس وفق القيم الجارية في القياس المحاسبي، بالإضافة إلى غياب القوانين المنظمة لعمل خبراء التقييم، وغياب القوانين والتشريعات التي تساهم في ضبط أخلاقيات الإدارة للتعامل مع بدائل القياس المحاسبي.
- عدم مواكبة القوانين والتشريعات التجارية في الجزائر للنظام الحاسبي المالي بما فيها المتعلقة بالقياس المحاسبي وفق القيم الجارية، بالإضافة الى تَحَفُّظ المشرع الجبائي الجزائري حول التعامل بمحاسبة القيمة العادلة.

التوصيات: في ضوء ما أسفرت عنه نتائج الدراسة الحالية تم وضع مجموعة من التوصيات تمثلت فيمايلي:

- ضرورة تكييف كلا من القانون التجاري والجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) وهذا من أجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل.
- تفعيل القوانين والتشريعات التي تنص على تطبيق القياس وفق القيم الجارية، مع توفير الأسواق المتخصصة والأسواق المالية الفعالة، لتمكين المؤسسات الاقتصادية من قياس القيمة الجارية للأصول والخصوم بكل كفاءة وفعالية، وتوفير الكوادر المؤهلة للتعامل مع هذه القيم.
- الترخيص بالاستناد عند إجراءات القياس المحاسبي إلى نصوص المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، خاصة في حالة عدم وجود نصوص كافية في النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)، وهذا ما تجيزه معظم الدول المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية.
- ضرورة العمل على توفير قواعد استرشادية توضح آليات تطبيق بدائل القياس المحاسبي وذلك للحد من استخدام التقديرات الشخصية من قبل معدي القوائم المالية في ظل عدم وجود السوق الكفء لتقدير القيمة العادلة، مع توفر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارات المؤسسات المطبقة لبدائل القياس المحاسبي؛ وذلك للأخذ بمضمون المعايير المحاسبية وليس بالتسميات فقط.

المصادر والمراجع:

1. حاج، علي، (2009)، النظام المحاسبي المالي الجديد، دار بلقيس، الجزائر.
2. السيد، أحمد لطفي أمين، (2007)، نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الدار الجامعية للنشر، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر.
3. علاوي، لخضر، (2011)، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها، Pages Bleues، الجزائر.
4. Ministère Des Finances,(2013) ,Direction Générale De La Comptabilite, Conseil Nationalde La Comptabilite, MANUEL DE COMPTABILITE FINANCIERE, ENAG EDITIONS, Alger.
5. باي، مريم، (2017)، ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر – دراسة تحليلية–، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 4، العدد 3، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميلة، الجزائر.
6. دادان، عبد الغني، زعيم، باهية، (2016)، واقع ومعوقات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي–دراسة تحليلية بين مجموعة من الدول النامية (الجزائر، مصر، السعودية، الاردن)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 07، جامعة حمة لخضر الوادي، الجزائر.
7. زرقون، محمد، بن يدير، فارس، (2016)، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الرابع، جامعة ورقلة، الجزائر.
8. قادري، عبد القادر، (2016)، مخاطر التدقيق في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 15، الجزائر.
9. Boubir Djelloul, (2015) , La réévaluation des immobilisations corporelles et incorporelles, traitements comptable et fiscal, Revue L'Auditeur, N°4, CNCC, Alger.
10. بن يدير، فارس، (2019)، تقييم واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية– دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
11. بوقفة، علاء، (2019)، صعوبات القياس المحاسبي الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر– دراسة تحليلية استشرافية على ضوء التجارب الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
12. زعيم، باهية، (2018)، واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
13. شلغام، هشام، (2015)، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي–دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح– ورقلة، الجزائر.
14. صغراوي، رفيقة، (2017)، إشكالية تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي–دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين الجزائريين، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي، مرباح ورقلة، الجزائر.
15. القرار 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009.
16. النظام 08/09 مؤرخ في12 محرم 1431 الموافق 29 ديسمبر2009، يتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية، 25 فبراير 2010، العدد 14.

17.المرسوم التنفيذي رقم 210/07 مؤرخ في 19 جمادي الثانية عام 1428 الموافق 4 يوليو سنة 2007، يحدد شروط إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للإهتلاك وغير القابلة للإهتلاك الواردة في الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر سنة 2006 للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، الجريدة الرسمية، العدد 44.

18.المرسوم التنفيذي رقم 250/93 المؤرخ في 8 جمادى الأولى عام 1414 الموافق 24 أكتوبر سنة 1993، يحدد شروط اعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، العدد 69، 27 أكتوبر سنة 1993.

19.المرسوم التنفيذي رقم 366/96 المؤرخ في 29 جمادى الأولى عام 1417 الموافق 12 أكتوبر سنة 1996، يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك، الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، العدد 60، 13 أكتوبر سنة 1996.

20.المرسوم التنفيذي رقم 103/90 المؤرخ في 01 رمضان عام 1410 الموافق 27 مارس سنة 1990؛ يحدد شروط اعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاستهلاك والواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري، العدد 14، 4 ابريل سنة 1990.

الإحالات:

[1] القيمة القابلة للاسترداد: هي القيمة التي تتوقع المؤسسة استرجاعها من استخدام الأصل مستقبلا بما فيها القيمة المتبقية والمتوقعة بتاريخ الاستبعاد.

[2] القيمة النفعية (V.D'utilité) لأي أصل هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية (Cash flow) المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروح منها التدفقات الخارجة.

[3] ثمن البيع الصافي للأصل (Prix de vente net) هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج.

[4] القيمة المحاسبية الصافية: وهي الفرق بين تكلفة اقتناء أو إنتاج الأصل (أو التثبيت) ومجموع الإهتلاكات الخاصة به.

[5] بموجب هذه الطريقة يتم تمييز بضاعة آخر المدة وتحديد مصدرها، وتحديد تكلفة شراء تلك الوحدات استنادا إلى الفواتير الفعلية، وتناسب هذه الطريقة المؤسسات التي يتصف المخزون السلعي لها بالوحدات القليلة ذات القيمة المرتفعة، مثل المؤسسات التي تبيع السيارات والآلات الثقيلة السلع الثمينة.