ASJP Algerian Scientific Journal Platform

- دراسات اقتصادية -

ISSN 2602-7925

https://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/417

المجلد: 17 العدد: 01(2023)

ص288-298

محاسبة التغيرات في مستوى الأسعار وفق النظام المحاسبي المالي

- الآليات والتحديات

Accounting for changes in the price level according to the Financial Accounting System - Mechanisms and challenges

بوشاكر جلول

المركز الجامعي البيض (الجزائر)

Bouchaker78@gmail.com

معلومات المقال

تاريخ الارسال:

2023/02/13

تاريخ القبول:

2023/03/14

الكلمات المفتاحية:

- ✓ قيمة عادلة
- ✓ محاسبة التضخم
- ✓ النظام المحاسبي المالي

الملخص:

تطرقنا في هذا البحث إلى واقع تطبيق محاسبة التغيرات في مستوى الأسعار في البيئة المحاسبية الجزائرية، من خلال استعراض مقوماتها وطرق التقييم المعتمدة في النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعيقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

رغم أن هناك اقتناع من طرف الفاعلين في هذه البيئة بضرورة ترسيم التوجه نحو استخدام منهج التقييم بالقيمة العادلة لبنود القوائم المالية إلا أن ما جاء به النظام المحاسبي المالي غير كافي لذلك فهو يستدعي التحديث من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذه البيئة غير جاهزة تماما لذلك.

Article info

Received *13/02/2023*

Accepted *14/03/2023*

Keywords:

- ✓ *Fair value*
- ✓ *inflation accounting*
- ✓ *financial accounting system:*

Abstract :

In this research, we examined the reality and the state of applying price level changes accounting in the Algerian accounting environment, by reviewing its components, evaluation methods adopted in the financial accounting system (FAS) and the obstacles and the challenges of applying fair value in the Algerian accounting environment.

Despite the conviction of the actors in this environment of the necessity to delineate the approach towards the use of the valuation method with fair value in the financial statements items, but the financial accounting system is insufficient and not adequate to support this approach. Therefore, it requires modernization, updates and improvements. Additionally, this environment is not fully prepared.

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

مقدمة

إن من أهم النقاط التي جاءت بها هذه المعايير المحاسبية الدولية هي استحداث طرق تقييم جديدة لعناصر القوائم المالية فبعدما كان الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية كمبدأ أساسي في عملية التقييم أصبح هذا المبدأ غير قادر على إعطاء صورة حقيقية عن وضعية المؤسسة وذلك لعدة عوامل أهمها أثر التغيرات العامة في الأسعار أو ما يسمى بظاهرة التضخم.

الجزائر كغيرها من الدول سعت إلى مواكبة هذا التطور المحاسبي و الاتجاه نحو التوافق المحاسبي الدولي فباشرت مجموعة من الإصلاحات نتج عنها صدور النظام المحاسبي المالي (SCF) و الذي شرع في تطبيقه بداية من سنة 2010 وهو الذي تبنى المعايير المحاسبية الدولية و اعتبرها مرجعيته الأولى و الأساسية، وقد قدم مفاهيم وآليات جديدة لمحاسبة التغيرات في مستوى الأسعار لبنود القوائم المالية من منظور معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، انطلاقا من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة، لكن البيئة المحاسبية الجزائرية بكل ظروفها وجوانبها قد جعل من الصعب تطبيق بعض طرق التقييم المحاسبي هذه خاصة وأنها معدة لبيئة دول متقدمة.

إشكالية البحث:

في ضوء ما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث في التساؤل التالي:

- ماذا قدم النظام المحاسبي المالي من آليات وبدائل لتقييم بنود القوائم المالية في ظل التغيرات في مستوى الأسعار؟ وماهي التحديات التي تواجه تطبيق هذه الآليات والبدائل؟

أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من الاهتمام الذي تحظى به محاسبة التغيرات في مستوى الأسعار من قبل الهيئات المحاسبية الدولية والإقليمية من أجل الوصول إلى العرض العادل للتقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية من أجل إفادة كل المستخدمين لها ولا سيما المستثمرين الحالين أو المحتملين، وهذا في ظل سعي الجزائر لجعل مناخ الاستثمار أكثر وضوحا وجاذبية سعيا لاستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية من اجل الاستثمار في الجزائر.

أهداف البحث:

تتمثل أهم أهداف البحث في النقاط التالية:

- شرح الآليات والبدائل التي قدمها النظام المحاسبي المالي لتقييم بنود القوائم المالية وبالأخص قائمة الميزانية وهذا في ظل التغيرات في مستوى الأسعار، وذلك لكل بند أو مجموعة من البنود المتشابهة على حدا.
- الوقوف على التحديات والمعيقات التي تواجه تطبيق هذه البدائل والآليات للأخذ بها تطويرا للحلول الممكنة، لاسيما نموذج القياس بالقيمة العادلة.

منهجية البحث:

تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على القوانين الخاصة بالنظام المحاسبي المالي والمراجع المفسرة وذلك لشرح آليات محاسبة التغيرات في مستوى الأسعار، وكذا حصر مختلف التحديات والمعيقات التي تواجه التطبيق

محاور البحث:

تناولنا البحث عبر المحاور التالية:

1- البيئة المحاسبية الجزائرية (المكونات أو العوامل المتحكِمة فيها).

2- الآليات العامة للتقييم المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي (SCF).

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

3- الآليات الخاصة للتقييم المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي (SCF).

4- المعيقات التي تواجه تطبيق نموذج القيمة العادلة في الجزائر.

1. البيئة المحاسبية الجزائرية (المكونات أو العوامل المتحكمة فيها):

داخل أي بيئة أعمال تمثل المحاسبة نظاما متكاملا للمعلومات المالية وهو نظام متفتح عن باقي الأنظمة داخل هذه البيئة وغيرها، والمحاسبة كنظام للمعلومات يعالج مدخلات وينتج مخرجات أكثر إفادة، يؤثر ويتأثر بمحيطه وفيما يلي نستعرض أهم العوامل التي تؤثر أو تُكَون بيئة المحاسبة في الجزائر:

1.1 التعليم المحاسبي:

إلى جانب الاختصاصات الأخرى يحتل التعليم المحاسبي مكانة كبيرة من وجهة نظر الأكاديميين، و تأتي أهمية هذه المكانة لخصوصية النظرة إلى المحاسبة كعلم و مهنة، و الحاجة المستمرة إلى العمل المحاسبي في كل الدول دون استثناء، و من هنا يجب النظر إلى التعليم المحاسبي كنظام متكامل يتألف من عدة عناصر مترابطة، تهدف بالدرجة الأولى إلى تخريج كوادر و كفاءات مؤهلة وفق أسس علمية، إضافة إلى توافر الصفات الشخصية اللازمة التي تساعد في الحكم على كثير من الأمور و التي تهتم بها المحاسبة، إذ يجب أن يتكامل التأهيل العلمي مع القدرات الشخصية و كذا التدريب و التكوين المستمر.

يبقى التعليم المحاسبي في الجزائر متأثر بطبيعة المحاسبة كتقنية لمجموعة من الحسابات و وسيلة للإثبات، و لذلك أصبح واجبا تأهيل الأساتذة و هيئات التعليم و التكوين المحاسبي، و يتم ذلك بزيادة العمل للمدرسين و المهنيين و كذلك لدى المستثمرين و صناع القرار من أجل فهم أكبر للمعايير الجديدة و المعايير الصادرة بها عن مختلف الشركات، خاصة مع وجود معطيات جديدة لم تكن موجودة من قبل مثل: القيمة العادلة، القيمة القابلة للتحصيل، خسارة القيمة و غيرها، مما يستدعي الإلمام بها، و بكل ما من شأنه تقريب و فهم معايير التقارير المالية الدولية للأجيال الدارسة للمحاسبة و ممتهنيها و ذلك من طرف كل المؤسسات الأكاديمية و العلمية و التكوينية من جامعات و مراكز علمية أو تكوينية أخرى و كذا المنظمات أو الهيئات الأخرى و التي تهتم بالمحاسبة من زاوية مهنية (المجلس الوطني للمحاسبة، بورصة الجزائر، وزارة الصناعة، وزارة التجارة، وزارة المالية.....).

ويعاني التعليم المحاسبي في الجزائر من عدة نقائص أهمها: عدم توافقه مع متطلبات سوق العمل في الميدان المحاسبي وعدم وجود برامج ومناهج موحدة وضآلة الحجم الساعي المخصص لمقاييس المحاسبة مقارنة بأهميتها وما تتطلبه من وقت للتكوين العلمي الكفء.

2.1 النظام المحاسبي المالي:

رغبة في مواكبة التطورات التي تحدث في بيئة المؤسسات وتدويل المعلومات المالية وجلب الاستثمار الأجنبي، قام الجزائر بمحاولة تصميم نظام محاسبي مالي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وقد حاول المشرع الجزائري من خلال هذا النظام الاعتماد على المبادئ والقواعد الدولية، حيث تبنى مفهوم جديد في التقييم ألا وهو القيمة العادلة وأصطلح عليه اسم القيمة الحقيقية، كما وضح طريقة وشروط إعادة التقييم والبنود المرخص بإعادة تقييمها وفق نموذج القيمة العادلة.

1.2.1 مفهوم النظام المحاسبي المالي، ومجال تطبيقه:

رغم أنه شرع في تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010، إلا أن هذا الأخير صدر بموجب القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، حيث يعرف في المادة 03 ويسمى في صلب النص بالمحاسبة المالية: (الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، 2007م، صفحة 03) >> المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، و تسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان، و نجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية<<.

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

ومما أشار إليه هذا القانون أن النظام المحاسبي المالي يطبق على: (الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، 2007م، صفحة 03)

<< كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها>>، والمعنيون بمسك المحاسبة هم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

2.2.1 أهداف النظام المحاسبي المالي(SCF):

للنظام المحاسبي المالي أهداف عديدة وتقريبا هي نفسها أهداف معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، فقط مع بعض التخصيص المحلي، وأهمها:

- إصدار قواعد وأسس تقيد الممارسات المحاسبية للتقليل من أخطار التلاعبات الإدارية والأخطاء، وتسمح بمراقبة فعالة للحسابات (هدف تقليدي)؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وعن آدائها ومختلف التغيرات الحاصلة في هذه الوضعية؛
- السماح بإجراء مقارنات زمنية أي داخل المؤسسة نفسها من فترة لأخرى أو مكانية بين مؤسسات لها نفس النشاط سواء على المستوى الوطني أو الدولي؛
- تلبية احتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين من معلومات مالية حول المؤسسات الاقتصادية، تكون مفيدة، وتسمح باتخاذ القرارات الاستثمارية؛
- ترقية المناهج التعليمية والتكوينية للمحاسبة والتسيير بجعلها مشتركة وتتماشى مع المناهج العالمية، مما يسهل حركة المهنيين حول العالم،
- بالإضافة إلى أهداف أخرى تضمنتها عدة تعليمات مسهلة للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي ، أهم هذه الأهداف هي:

أ- تطبيق الحلول الدولية والتي تقرب الممارسات المحاسبية المحلية من تلك العالمية، وتسمح للمحاسبة بالعمل في إطار مفاهيمي ومبادئ مكيفة مع الاقتصاد الحديث، وكذا إنتاج معلومات مالية مفصلة؛

ب- تمكين المؤسسات الصغيرة من إنشاء نظام معلومات مبني على محاسبة بسيطة.

3.1 المنظمات المهنية المحاسبية:

شهدت الساحة المحاسبية في الجزائر تغيرات كثيرة منذ اصدار النظام المحاسبي المالي بتاريخ 25 نوفمبر 2007، وأهمها إصدار القانون رقم10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي بصدوره أنهى جدلا كبيرا في الصلاحيات بين المجلس الوطني للمحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأهم ما جاء في القانون هو التمييز بين المشرفين على مهنة المحاسبة في الجزائر:

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

- المجلس الوطني للمحاسبة؛
- التنظيمات المحاسبية (المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)؛
- لجنة تنظيم البورصة ومراقبتها.

ومما ورد في المادة 04 من القانون01/10 المؤرخ في 2010: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، 2010م، صفحة 04) ينشأ المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم المهن المحاسبية، ويضم المجلس ثلاثة(03) أعضاء منتخبين من كل تنظيم مهني، وتحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وسيره عن طريق التنظيم.

وحسب المادة 14 من نفس القانون، ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بشخصية معنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد، وحسب الشروط التي يحددها هذا القانون، إذ يسير هذه المنظمات المجلس الوطني للمحاسبة، كما يمكن إنشاء مجالس جهوية .

يعمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن لدى كل مجلس من المجالس المذكورة سابقا ممثلا عنه تتحدد رتبته وصلاحياته عن طريق التنظيم، و تنص المادة 14 من نفس القانون على ان المجالس و المنظمات السابقة الذكر تساهم في الاعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي و الواجبات المهنية و تسعير الخدمات و إعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن، كما تمثل مصالح المهنة اتجاه الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة.

2. القواعد العامة للتقييم المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي (SCF):

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية هو طريقة التقييم الأساسية التي يرتكز عليها النظام المحاسبي المالي وهذا وفق ما جاء في الفقرة (1.112) من القانون المتضمن قواعد التقييم، وبعد طرح الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، 2009م، صفحة 07)، تتألف التكلفة التاريخية من العناصر التالية:

- بالنسبة للسلعة المكتسبة بمقابل، من كلفة الشراء؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للمبادلة؛
- بالنسبة للسلع والخدمات التي ينتجها الكيان، من تكاليف الإنتاج.

ومما جاء في النظام المحاسبي المالي أنه يسمح بعملية إعادة التقييم لبعض العناصر وفقا لثلاث مناهج هي: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، 2009م، صفحة 06)

- ✓ القيمة الحقيقية (الكلفة الراهنة)؛
- ✓ قيمة الإنجاز،
- ✓ القيمة المحينة (قيمة المنفعة).

وفيما يلي نتطرق لمفاهيم هذه المناهج (الطرق) الثلاث:

أ. **القيمة الحقيقية (القيمة العادلة بأسعار الدخول):** الظاهر في النظام المحاسبي المالي أنه قصد بها الكلفة الراهنة، أي القيمة الحقيقية اعتمادا على أسعار الدخول و ليس الخروج، و هي ما يقابلها في معايير التقارير المالية الدولية التكلفة الجارية (أو تكلفة الإحلال

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

أو الاستبدال)، و قد عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها: <<المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية و موافقة و عاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية>> (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، 2009م، صفحة 87)، و الملاحظ أن هذا التعريف هو تعريف عام للقيمة العادلة و لا يخص مفهوم التكلفة الجارية، حيث بينها سابقا على أنها التكلفة النظرية لاستبدال التثبيت في تاريخ معين بتثبيت آخر مشابه من حيث المواصفات (أي بالاعتماد على سعر الدخول).

ب. **قيمة الإنجاز**: وهي ما يطلق عليه مصطلح القيمة القابلة للتحقق في معايير التقارير المالية الدولية، إذ أن النظام المحاسبي المالي عرفها على أنها: <<المبلغ الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال التنازل عن الأصل بشكل إرادي>> (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، 2009م، صفحة 91)، وهو موافق للتعريف الوارد في معايير التقارير المالية الدولية، وكان من الأحسن تسميتها بنفس مصطلح هذه الأخيرة، لكي لا يفتتح المجال للتأويلات و الاجتهادات التي قد تمس معناها الحقيقي.

ت. **القيمة المحينة (قيمة المنفعة)**: و يقابلها نفس المصطلح في معايير التقارير المالية الدولية و قد عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها: <<القيمة المحينة لتدفقات أموال الخزينة المقبلة المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصول و خروجها عند نهاية مدة منفعتها>> (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، 2009م، صفحة 91)، و هو تعريف قريب جدا من التعريف الوارد في معايير التقارير المالية الدولية، إلا أنه و عموما و رغم تعدد تعاريف النظام المحاسبي المالي لهذا المنهج و الاختلاف الجزئي نوعا ما بين القيمة المحينة و قيمة المنفعة ضمن هذه التعاريف، إلا أنه في قواعد التقييم اعتبر كل من القيمة المحينة و قيمة المنفعة طريقة واحدة.

و أي كان منهج التقييم المعتمد سواء التكلفة التاريخية أو المناهج المسموح بها في إعادة التقييم لا يجب إهمال تسجيل خسارة القيمة، فحسب النظام المحاسبي المالي أنه إذا ثبت مؤشر على انخفاض قيمة الأصل، فإنه على المؤسسة أن تقوم بتقدير القيمة القابل للتحصيل للأصل، و التي تتمثل في أعلى قيمة بين سعر البيع الصافي و القيمة النفعية، لتثبت هل هناك خسارة في قيمة الأصل أو استرجاع لخسارة سابقة و التي تؤثر في النهاية على القيمة المحاسبية الصافية للأصل، و هو مشابه تماما لما جاء به معيار المحاسبة الدولي IAS 36 "الانخفاض في قيمة الأصول".

3. القواعد الخاصة للتقييم المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي (SCF):

1.3 الأصول الثابتة المعنوية والعينية:

ما ورد في النظام المحاسبي المالي حول المعالجة المرجعية للتثبيتات، أنه يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عند إدراجه لأول مرة باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها الاهتلاكات المتراكمة و مجموع خسائر القيمة، غير انه يرخص للكيان ان يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس المبلغ المعاد تقييمه (ونفس الشيء بالنسبة للأصول الثابتة المعنوية)، على أن تتم عملية إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات العينية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال، أما الاهتلاكات وخسائر القيمة اللاحقة فتحدد على أساس المبلغ المعاد تقييمه (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، 2009م، صفحة 07).

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

2.3 العقارات الموظفة:

عرف النظام المحاسبي المالي العقار الموظف على أنه ملك عقاري (أرض، أو بناية أو جزء من بناية) مملوكا لتقاضي إيجار أو لتثمين رأس المال، فهو لذلك غير موجه إلى:

- البيع في إطار النشاط العادي؛
- الاستعمال في إنتاج أو تقديم السلع أو الخدمات أو أغراض إدارية، و هو نفس التعريف الوارد في المعيار المحاسبي الدولي IAS 40 (العقارات الاستثمارية)، و قد أعطى النظام المحاسبي المالي الخيار للكيان عند إدراج هذه العقارات في الحسابات لأول مرة بتقييمها إما بالتكلفة التاريخية مطروحا منها الاهتلاكات المتراكمة و مجموع خسائر القيمة، أو أن تقيمها على أساس قيمتها الحقيقية (العادلة)، و يتم تطبيق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين إعادة تصنيفها، و هو ما يتوافق مع طرح معايير المحاسبة الدولية.

3.3 الأصول البيولوجية ومنتجاتها:

وفق النظام المحاسبي المالي فإنه يتم تقييم الأصل البيولوجي عند إدراجه في الحسابات للمرة الأولى، و في تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية (العادلة) مطروحا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، و هنا يتم تقييم الأصل البيولوجي بكلفته منقوصا منها الاهتلاكات المتراكمة و مجموع خسائر القيمة (الرصيد)، كما تدرج نتيجة تغير القيمة الحقيقية (ربح أو خسارة) ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي تحدث فيها، و هو ما نص عليه معيار المحاسبة الدولي (IAS41)"الزراعة"، غير أن النظام المحاسبي المالي لم يوضح بالتفصيل مفاهيم الأصول الحيوية و الأنشطة المتعلقة بها كما وضحها المعيار السابق الذكر.

كما أخذ النظام المحاسبي المالي بما جاء في المعيار المحاسبي الدولي 41 "الزراعة" فيما يخص المنتوجات التي تتولد من الأصول البيولوجية حيث نص على وجوب تقييمها عند إدراجها الأولي في الحسابات، وفي كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، كما نص على وجوب إثبات أي خسارة او ربح متأتيين من تغير القيمة الحقيقية للمنتوج الزراعي في النتيجة الصافية في السنة التي تغيرت فيها القيمة الحقيقية.

4.3 المخزونات:

في الفقرتين (2.123) و (5.123) نص النظام المحاسبي المالي على إدراج المخزونات في الحسابات بتكلفة شرائها أو إنتاجها، و يجب تقييمها عند تاريخ كل إقفال للحسابات بأقل قيمة بين تكلفتها و قيمة إنجازها الصافية (القيمة القابلة للتحقق)، و هي سعر البيع المقدر مطروحا منه تكاليف البيع، و هذا عملا بمبدأ الحيطة و الحذر، و هو يتوافق مع ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي (IAS2)"المخزون"، كما نص النظام المحاسبي المالي على إدراج أي خسارة في القيمة تتعلق بالمخزونات كأعباء في حسابات النتائج، وكذلك أي استرجاع لخسارة سابقة يدرج كإيرادات في حساب النتيجة (الأعباء والإيرادات المحسوبة).

5.3 القروض والخصوم المالية:

حسب الفقرة (1.126) من النظام المحاسبي المالي يتم تقييم القروض والخصوم المالية عند إدراجها الأولي في الحسابات بتكلفتها أي بالمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة، كما يتم الاعتماد على القيمة العادلة (الحقيقية) عند التقييم اللاحق للخصوم المالية التي تم حيازتها لأغراض المتاجرة، أما باقي الأصناف الأخرى فتقيم بتكلفتها المهتلكة.

6.3 الأصول الثابتة المالية (التثبيتات المالية):

صنف النظام المحاسبي المالي التثبيتات المالية إلى أربع أصناف وفق ما ورد في فقرته (1.222) كالتالي: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، 2009م، صفحة 11)

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان، خاصة وأنها تسمح له بأن يمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن يمارس مراقبة عليها، كالمشاركة في الفروع، الكيانات المشتركة لها، أو المؤسسات المشتركة؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات الأمد الطويل، والتي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول آجال استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك،
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير، كالحسابات الدائنة لدى الزبائن وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من إثني عشر شهرا، أو القروض التي تزيد عن إثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

وحسب ما ورد في النظام المحاسبي المالي في فقرته (2.122) أن كل الأنواع السابقة للتثبيتات المالية تدرج في الحسابات عند الاعتراف الأولي بتكلفتها والتي تتمثل في القيمة الحقيقية لمقابل معين مضافا إليه مصاريف الوساطة والرسوم غير المسترجعة ومصاريف البنك.

أما فيما يخص التقييم اللاحق فقد نص النظام المحاسبي المالي على اعتبار المساهمات والحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات والتي تم حيازتها من أجل التنازل عنها لاحقا كغرض وحيد، والسندات المثبتة لنشاط المحفظة على أنها أدوات مالية متاحة للبيع، ويتم التقييم اللاحق لها كما يلي:

- ✓ بالنسبة للسندات التي يتم تسعيرها تقيم بمتوسط سعرها للشهر الأخير من السنة المالية؛
- ✓ بالنسبة للسندات التي لا يتم تسعيرها تقيم بقيمتها التفاوضية المحتملة، حيث تحدد هذه القيمة بنماذج وتقنيات التقييم المقبولة عموما.

وحسب النظام المحاسبي المالي فإن فارق القيمة الناتج عن القياس اللاحق بالقيمة العادلة يدرج في حسابات رؤوس الأموال الخاصة سواء بالانخفاض أو بالارتفاع، وإذا تبين مؤشر موضوعي على تناقص قيمة الأصل بشكل نهائي، يجب تحويل الخسارة التي كانت مدرجة في حسابات رأس المال وتسجيلها كخسارة قيمة لتظهر في جدول حسابات النتائج للسنة المالية المعنية، وفي حال بيع الأداة المالية التي كانت مصنفة كمتاحة للبيع، فإن الفوارق الناتجة مقارنة بالقيم المسجلة في الاعتراف الأولي تقيد كنتيجة ضمن الأعباء أو الإيرادات.

وحسب الفقرة (6.122) من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المتضمن لقواعد التقييم في النظام المحاسبي المالي فإن باقي الأدوات المالية غير المصنفة كمتاحة للبيع كالتي تم حيازتها لتاريخ استحقاقها، يتم تقييمها بالتكلفة المهتلكة، أي مبلغ التقييم عند الاعتراف الأولي منقوصا منه تسديدات الديون الرئيسية مضافا إليه أو مطروحا منه الاهتلاك المتجمع لأي فارق بين هذا المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه ومنقوصا منه تسديدات الديون الرئيسية وكل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل.

4. المعيقات التي تواجه تطبيق نموذج القيمة العادلة في الجزائر:

بالإضافة إلى الصعوبات الكثيرة المتعلقة بتطبيق القيمة العادلة في حد ذاتها وكذا أوجه قصورها، والتي تواجه تطبيقها في مختلف دول العالم توجد معيقات متعلقة بالبيئة المحاسبية الجزائرية في حد ذاتها، والتي تُفاقم من صعوبات تطبيق القيمة العادلة، ونوجز أهمها فيما يلي:

1.4 معيقات على مستوى المؤسسات الاقتصادية:

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية غير جاهزة لتطبيق الكثير من متطلبات معايير التقارير المالية الدولية بما فيها نموذج القياس بالقيمة العادلة ويرجع ذلك لعدة أسباب نذكر منها: (زعيم، 2018، صفحة 95)

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

- حاليا المؤسسات الجزائرية لا توفر المناخ المناسب لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ولم تمر بفترة تحضير أو تأهيل مناسب لذلك، ولازالت تمارس التحفظ عن تقديم المعلومات المالية والإفصاح الكامل عنها في قوائمها المالية، وهو ما يتعارض تماما مع متطلبات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية بشكل عام، وتطبيق نموذج القياس بالقيمة العادلة بشكل خاص؛
- المؤسسات الجزائرية تعاني من ضعف أنظمة التسيير وتكنولوجيا المعلومات والاتصال الملائمة للعمل بالمعايير المحاسبية الدولية وتوفير متطلبات تطبيقها وكذا مواكبة المستجدات الحاصلة في بيئة الأعمال؛
- معظم المؤسسات في الجزائر صغيرة أو متوسطة الحجم، ومنه فهذه المؤسسات تجد صعوبة في تحمل تكاليف استقطاب الكفاءات من الداخل أو الخارج لتكوين مواردها البشرية من أجل التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى تكاليف تطبيق نموذج القيمة العادلة في حد ذاته.

2.4 معيقات متعلقة بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية:

لعل أهم المعيقات المتعلقة بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية نجد جملة من خصائص هذه البيئة والتي تصعب من تطبيق محاسبة القيمة العادلة ومن أهم هذه الخصائص نجد: (بن أودينة، 2020، صفحة 203،204)

- غياب سوق مالي يتميز بالكفاءة: إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو مالا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بإجراء جاد وعميق على النظام المالي الجزائري؛
- عدم الإسراع في تطوير مضامين التعليم المحاسبي، وتوحيد مختلف أنماط ومستويات التكوين والتعلم؛
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، حيث أن تحديد قيمة هذه الأخيرة يتم في ظل المنافسة العادية وتوفر المعلومات الكافية للبائع والمشتري حولها، وهذا مالا يتطابق مع بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات، الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمتها السوقية؛
- عدم وجود نظام معلوماتي يساهم في تطوير الاقتصاد الوطني ويتميز بشفافية إحصاء المعلومات وشموليتها؛
- المنافسة غير الشرعية للبورصة من طرف الدولة، إذ تقوم البنوك العمومية بمنح قروض للمؤسسات وقت وقوعها في ضائقة مالية وهذا إجراء خاطئ، بحيث لابد أن تقوم الدولة بتمويل السوق المالي وليس المؤسسات، وعندما تحتاج المؤسسات إلى الأموال تتجه نحو خيار التمويل عن طريق البورصة وليس البنوك؛
- نقص ثقافة السوق المالي، وعدم تقبل فكرة دخول شريك في رأس المال؛
- عزوف المؤسسات عن طرح أسهمها في البورصة لعدة أسباب منها عدم توفر شروط الإدراج في الكثير منها، والخوف من الشفافية لاعتبارات جبائية....إلخ؛
- ارتفاع معدل التضخم الذي يتميز به الاقتصاد الجزائري لا يشجع على تجميد الأموال في البورصة.

3.4 معيقات متعلقة بالبيئة القانونية:

هناك عدة معيقات تتعلق بخصائص البيئة القانونية والتشريعية في الجزائر ولعل أهمها:

- ليس هناك إرادة واضحة لتعديل القانون التجاري والضريبي ليتكيف مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي وتبني المعايير المحاسبية الدولية، كتسجيل قروض الإيجار التمويلي في الأصول الثابتة وإدراج أقساط الاهتلاك المتعلقة بتلك الأصول ضمن أعباء الدورة، كما نص على ذلك النظام المحاسبي المالي، حيث ان التشريع الضريبي الحالي لا يسمح للمؤسسات إلا بإدراج قسط الاهتلاك للتثبيتات التي تعود ملكيتها للمؤسسة وليس التي تسيطر عليها أيضا.

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

- عدم إعطاء القيمة العادلة حقها الكافي في التشريعات والنصوص القانونية وعدم إلزام المؤسسات باستخدامها كأساس للقياس المحاسبي اللاحق في الجزائر.
- غياب نص قانوني جبائي صريح أو ضمني يسمح بالتقييم باستخدام نموذج القيمة العادلة فلازالت لحد الآن عدة تحفظات من طرف الإدارة الجبائية حول هذا النموذج، ربما خوفا من تقلص الإيرادات الضريبية في اعتقادهم.
- هناك غموض وإبهام كبير يشوب تطبيق القيمة العادلة من الناحية القانونية فلحد الآن لم يصدر المشرع الجزائري أي نص قانوني أو قرار أو مذكرة منهجية تبين كيفية التقييم بالقيمة العادلة وطرق الوصول إليها، ومتطلبات تطبيق ذلك.
- التحفظ الكبير من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول محتويات قوائمها المالية وغياب الإفصاح الكامل عن معلومات وحالات القياس بالقيمة العادلة سواء تعلق ذلك بالشركات العمومية أو الخاصة، و لاتزال غالبية الشركات والبنوك ترى نفسها مجبرة عن الإفصاح فقط للجهات الرسمية والسلطات الضريبية دون سواها، ولا يهمها البتة المستفيدين الآخرين بما في ذلك المستثمرين المحتملين.

وفي الأخير يمكن القول انها اجتمعت عدة معيقات وصعوبات زادت من صعوبة تطبيق القيمة العادلة في الجزائر، إلى الصعوبات وأوجه القصور التي يواجهها نموذج القيمة العادلة نفسه، إلا أن الحكم هل هي مطبقة نسبيا أو كليا أو من زاوية أو مدخل معين سنتطرق إليه في المباحث اللاحقة

خاتمة:

رغم ما قدمه النظام المحاسبي المالي من آليات وبدائل لمحاسبة التغيرات في مستوى الأسعار التي قد تمس بنود القوائم المالية محاولة منه للتقارب مع المستجدات والمعايير المحاسبية الدولية إلا أنه تبقى عدة نقائص ومشكلات في هذا الجانب سواء في التشريع أو التفسير أو التطبيق ومن خلال هذا البحث خلصنا إلى عدة نتائج نوردها فيما يلي:

- معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولة بشموليتها وحداثتها وتحديثها المستمر وتطور الاقتصاديات المتقدمة التي تطبق فيها لازالت تواجه عدة صعوبات في تطبيق القياس بالقيمة العادلة، أما حقيقة النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) الذي تبنى جزئيا المعايير المحاسبية الدولية وكذا حال وضعية المحيط المالي والبيئة المحاسبية الجزائرية فقد زاد صعوبة و تعقيدا في تطبيق نموذج القياس بالقيمة العادلة.
- إن من بين أهم المشاكل الأساسية في القياس اللاحق بالقيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي (SCF) هو اعتماده على نموذج مختلط يتمثل في قياس أجزاء من الأصول بالقيمة العادلة بينما يقاس البعض الآخر إلى جانب العديد من الالتزامات بالتكلفة وهو ما يشكل عدم اتساق في المعالجة المحاسبية.
- لا تشجع البيئة المحاسبية الجزائرية على التوسع في استخدام القياس بالقيمة العادلة حيث توجد العديد من العقبات أهمها:
  - ✓ غياب سوق مالية نشطة.
  - ✓ نقص الكوادر البشرية المتخصصة في المعايير المحاسبية الدولية.
  - ✓ عدم تحيين النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) لمواكبة التغيرات التي تحدث في المعايير المحاسبية الدولية.
  - ✓ عدم تكييف القوانين الأخرى التي تمكن من التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي الجزائري، كالقانون الجبائي والتشريع التجاري.
- لازال المشرع الجبائي الجزائري يتمسك بطريقة التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي، وعدم وجود رغبة أو إرادة لسن قوانين تخص القيمة العادلة، اعتبارا منه أنها تقلص من الإيراد الضريبي.

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)

◄ في ضوء النتائج السابقة نقدم التوصيات التالية:

- وضع خطة ممنهجة وعملية لتفعيل السوق المالي الجزائري على المدى المتوسط ، لتطبيق نموذج القيمة العادلة كما ينبغي.

- ضرورة التحديث الدوري للنظام المحاسبي المالي على الأقل مرة كل 10 أو 15 سنة وجعله أكثر مرونة للتحديث وللتطبيق بعد التحديث ومواكبة ما هو حاصل من تغيرات واجتهادات في مجال المعايير المحاسبية الدولية وبدائل القياس المحاسبي (القيمة العادلة).

- ضرورة قيام الهيئات الفاعلة في المجال المحاسبي في الجزائر إلى إصدار تعليمات ومذكرات منهجية مفصلة توضح كيفيات تطبيق القيمة العادلة حسب كل بند وحسب كل حالة.

- ضرورة التطوير المستمر للمعارف والخبرات المحاسبية لمختلف الخبراء المحاسبين والأكاديميين بإجراء تربصات ودورات تطويرية بالاستعانة بمختصين من هيئة المعايير المحاسبية الدولية.

- ضرورة مواكبة الإصلاح المحاسبي بإصلاحات في المجالات الأخرى التي لها علاقة أو تأثير مباشر على نجاح هذا الإصلاح ، كإصلاح القوانين الجبائية والتجارية و تأهيل المؤسسات الاقتصادية لتستطيع مسايرة هذا الإصلاح.

- الحرص على التعاون الوثيق بين الجامعات والمؤسسات الاقتصادية حتى يتسنى للأكاديميين تشخيص المشاكل الفعلية لتطبيق المعايير المحاسبية عامة ونموذج القياس بالقيمة العادلة خاصة، والمساهمة في تقديم الحلول ونقل وتطبيق المعارف الأكاديمية، وكذا تنمية البحث العلمي.

قائمة المراجع:

- **الأطروحات:**

1. باهية زعيم، (2018)، أطروحة دكتوراه بعنوان: واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
2. بوحفص بن أودينة، (2020)، أطروحة دكتوراه بعنوان: مدى جاهزية بيئة الاعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر.

- **القوانين والتشريعات:**

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، (العدد 42، 2010م)، القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصفحات 07-13.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، (العدد19، 2009م)، القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الصفحات 03-91.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، (العدد 74، 2007م)، القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الصفحات 03-06.

Attribution - Pas d'Utilisation Commerciale - Pas de Modification 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0)