

الاعتراف بالأصول الثابتة وتقييمها في ظل مبدأ اسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني
"دراسة حالة الديوان الوطني للأشغال التربوية والتمهين"

Recognition and evaluation of fixed assets under the principle of the priority of economic reality over legal aspect" Applied study O.N.T.E.A"

يحيوي فوزي^{1*}، أحمد عزوز²

¹ مخبر السياسات التنموية والدراسات الاستشرافية، جامعة البويرة (الجزائر)، fz.yahiaoui@univ-bouira.dz

² مخبر السياسات التنموية والدراسات الاستشرافية، جامعة البويرة (الجزائر)، a.azzouz@univ-bouira.dz

تاريخ النشر: 2022/06/30؛

تاريخ القبول: 2022/06/10؛

تاريخ الاستلام: 2022/03/17؛

ملخص: تهدف هذه الدراسة الى ابراز دور المبادئ والاسس التي تبناها النظام المحاسبي المالي، خاصة مبدأ اسبقية الواقع الاقتصادي والمالي على المظهر القانوني في الاعتراف بالأصول الثابتة، وكذلك أثر إعادة تقييم هذه الاصول بالقيمة العادلة على مصداقية القوائم المالية، بالاعتماد على دراسة تطبيقية في مؤسسة د.و.ا.ت.ت.

وخلصت نتائج الدراسة بان مبادئ النظام المحاسبي المالي تسمح بالاعتراف بالأصول الثابتة رغم عدم وجود مستندات الملكية، شريطة امكانية تقييمها بصورة صادقة وتوقع منافع اقتصادية مستقبلية منها، مع ضرورة إعادة تقييمها دوريا نظرا للأثر الذي تحدثه عملية إعادة التقييم على القوائم المالية للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: مبادئ النظام المحاسبي المالي؛ أصول ثابتة؛ اعتراف؛ قيمة عادلة؛ تقييم.

تصنيف JEL: M41

Abstract: This study aims to highlight the role of the principles and foundations adopted by the financial accounting system, especially the principle of the priority of economic and financial reality over the legal aspect in recognizing fixed assets and the impact of revaluation of assets at fair value on the credibility of the financial statements, based on an applied study in office (O.N.T.E.A).

The results of the study concluded that the principles of the financial accounting system allow the recognition of fixed assets in spite of the absence of supporting documents, provided that they can be clearly evaluated and future economic benefits can be expected from them, with the necessity to re-evaluate it periodically due to the impact of the re-evaluation process on the financial statements of the institution.

Keywords: Principles of the financial accounting system, Fixed assets, Recognition, Fair value, Evaluation.

Jel Classification Codes : M41

مقدمة:

شهدت الجزائر بداية الألفينات تحديث النظام المحاسبي المعتمد في اطار خلق نظام محاسبي جديد باعتماد المعايير الدولية للمحاسبة كقاعدة لمختلف مبادئه وتصوراتها، فعلى المستوى الداخلي رغبت الجزائر في التغلب على سلبيات المخطط المحاسبي الوطني الذي اصبح لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلاد، بعد تحول دور الدولة في الميدان التجاري والمالي من طرف فعال الى دور منظم، بحيث يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى الى المستلزمات الجبائية وأصبحت النظرة القانونية تغطي على النظرة الاقتصادية، اما على المستوى الخارجي فقد رغبت الجزائر في الاستجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام الى المنظمة العالمية للتجارة، فالتفتح الاقتصادي يستلزم استعمال معلومات صحيحة وموحدة ومعدة فق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات متعددة الجنسيات.

فالنظام المحاسبي الجديد تبنى مجموعة من المفاهيم والاسس والضوابط وآليات غيرت قواعد العمل، فأصبح للواقع الاقتصادي والمالي اسبقية على المظهر القانوني، وسمح بإعادة تقييم الأصول الثابتة على أساس القيمة العادلة كمنهج جديد يعتمد عليه بعد الاعتراف الاولي، بحيث تؤثر هذه التغيرات على القوائم المالية مقارنة بما كان عليه في المخطط المحاسبي الوطني. بناءً على ما سبق نستخلص الإشكالية التالية: كيف يمكن مبدأ اسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني التأثير على الاعتراف بالأصول الثابتة وما مدى تأثير القوائم المالية للمؤسسة بعملية إعادة التقييم؟

اهداف الدراسة

- اظهار أثر الاعتماد على مبدأ اسبقية الواقع الاقتصادي على الاعتراف بالأصول الثابتة.
 - توضيح أهمية القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة.
 - عرض أهم تقنيات التقييم ومستويات القيمة العادلة.
 - تسليط الضوء على أثر تقييم الأصول بالقيمة العادلة على القوائم المالية.
- وللوصول الى إجابة للإشكالية المطروحة تم تقسيم البحث الى ثلاث محاور كالاتي:

المحور الأول: مبادئ النظام المحاسبي المالي وقواعد التقييم

المحور الثاني: التقييم بالقيمة العادلة

المحور الثالث: أثر الاعتراف وتقييم الأصول على القوائم المالية في مؤسسة د.و.ا.ت.ت.

المحور الأول: مبادئ النظام المحاسبي المالي وقواعد التقييم

تضمن النظام المحاسبي المالي العديد من المبادئ والاتفاقيات المحاسبية في هذا الصدد سنركز على المبادئ، الفرضيات والخصائص النوعية للمعلومة المالية المتعلقة بهذه الدراسة فقط.

أولاً: مفهوم النظام المحاسبي المالي

هو تقنية تسيير موحدة تهدف الى تنظيم المعلومات المالي حيث تسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعددية عن طريق تصنيفها، تقييمها وتسجيلها كما تهدف الى أيضا الى عرض جداول مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزيتها في نهاية السنة (علاوي لخضر، ص11) ويشتمل النظام المحاسبي المالي اطارا تصوريا يشتمل:

- مجال التطبيق
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية
- الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والاعباء.

ثانيا: المبادئ، الفرضيات والخصائص النوعية للمعلومة المالية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي

1- الفرضيات التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي

- **محاسبة التعهد:** تشترط القوائم المالية المعدة وفق هذا المبدأ ان تسجل العمليات والاحداث دون انتظار وقت التسديد او القبض النقدي. (جمال لعشيشي، ص12)
- **استمرارية الاستغلال:** بموجب هذا المبدأ تعتبر المؤسسة وحدة محاسبية مستمرة أي ان الوحدة الاقتصادية في مجموعها مستمرة في مزاولة نشاطها المعتاد وليس هناك نية في الوقت الحاضر او المستقبل لتصفية المؤسسة او لتقليص النشاط بشكل ملحوظ، وهذا يعني في أي لحظة من الزمن من المتوقع ان تستمر المؤسسة في اعمالها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها والاستفادة من أصولها. (محي الدين عبد الرزاق حمزة، ص15)

2- الخصائص النوعية للمعلومة المالية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي

- **قابلية للفهم:** تعني هذه الخاصية أنه يجب على المعلومات الواردة في القوائم المالية ان تكون مفهومة من طرف مستخدمين تتوفر لهم الكفاءة اللازمة في الميدان الاقتصادي والمحاسبي وتكون لهم الرغبة في دراسة القوائم المالية في ظرف زمني سريع نسبياً. (جمال لعشيشي، ص15)
- **الموثوقية:** تكون المعلومة موثوقة حينما لا تحتوي على خطأ او تحيز، تندرج ضمن هذه الخاصية أربع خصائص أخرى:

- التمثيل الصادق للمعلومة المالية
- الواقع الاقتصادي يطغى على الواقع القانوني
- الحيادية: يتم اعداد الوثائق المالية بكل موضوعية
- الحيطة والحذر: والهدف من هذه الخاصية هو عدم المبالغة في تقييم الأصول والايرادات والتخفيض في تقييم الخصوم والتكاليف. (جمال لعشيشي، ص16).

3- المبادئ التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي

- **الدلالة:** ينبغي ان تعتمد المحاسبة على ادلة موضوعية كلما كان هذا ممكناً. ان المستندات التفصيلية المرفقة التي توضح تفاصيل العمليات المختلفة تمثل ادلة واضحة وقوية يمكن مراجعتها عن طريق فحص الأدلة والحقائق التي تثبت ذلك، فالتكلفة التاريخية للأصول تمثل بيانا موضوعيا يمكن التحقق منه بسهولة. فالتمسك بمبدأ الموضوعية يساعد على ضمان خلو القوائم المالية من أي انحياز. (عجيلة محمد بن مبروك، ص38)

- **قابلية المقارنة:** يجب على مستخدمي القوائم المالية ان يكونوا قادرين على اجراء مقارنة من حيث الزمن وأخرى من حيث الحجم، تعني المقارنة من حيث الزمن دراسة القوائم المالية المتتالية لنفس المؤسسة، بينما يقصد بالمقارنة من حيث الحجم أخذ مجموعة من المؤسسات التي تنتمي الى نفس القطاع وبحجم متقارب ثم مقارنتها ومن اجل ان تكون المعلومة المالية مفيدة، وحتى تتسم بالتنوع كما يتبناها الإطار المفاهيمي، يجب الامتثال للقيود الثالث الآتية:

- السرعة في تحضير المعلومات
- مراعاة الفارق الناتج من العنصرين: عنصر التكلفة وعنصر العائد

- الموازنة بين مختلف الخصائص النوعية أي منح الاهتمام لكل خاصية دون تهميش أو تجاهل لخاصية ما. (جمال لعشيشي، ص 17).

● **التكلفة التاريخية:** يعد هذا المبدأ من أهم المبادئ المحاسبية خصوصا في تقييم وقياس الأصول الثابتة الخصوم ومصادر التمويل والمصروفات والإيرادات حسب القيمة والتكلفة التاريخية للشراء أو الإنتاج، بحيث ان التكلفة التاريخية للتقييم تساوي بجمعها تكاليف الشراء أو الإنتاج بالإضافة الى كل المصاريف الملحقه حتى يصبح الأصل قادر على الإنتاج.

الأصول الثابتة هي الأكثر تأثرا بهذا المبدأ ويعود تفضيل استعمال هذا المبدأ لتقييم هذه الأصول في:

- التكلفة التاريخية هي التكلفة الحقيقية عند الشراء أو البيع.

- التكلفة هذه ناتجة عن تبادل اقتصادي حقيقي لا افتراضي. (محي الدين عبد الرزاق، ص 17)

● **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك بمظهرها القانوني فقط، (الجريدة الرسمية العدد 27، المادة 18، ص 12) بمعنى الاعتماد على جوهر العمليات والاحداث وحقيقتها الاقتصادية وليس على شكلها القانوني فقط، مثلا بيع أصل مع الاحتفاظ بالمنافع الاقتصادية المستقبلية رغم وجود وثائق نقل الملكية، فان الاعتراف بهذه العملية بأنها عملية بيع لا يمثل بصدق الحدث الاقتصادي. (علاوي خضر، ص 14).

ثالثا: تعريف الأصول الثابتة

هي تلك الأصول التي يتم اقتنائها من قبل المؤسسة ليس بغرض إعادة بيعها وتحويلها الى نقدية خلال الفترة المحاسبية، ولكن للمساعدة في العملية الإنتاجية لعدة فترات محاسبية. (عجيلة محمد بن مبروك، ص 61) فهي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة، مثل التثبيات العينية والمعنوية أي كل ما يتم حيازته لغرض التوظيف على المدى البعيد (علاوي خضر، ص 15). كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين لإنجلترا وويلز بأنها تلك الأصول التي تستخدم من قبل المؤسسة بقصد الحصول على ايراد وليس بقصد بيعها خلال دورة نشاط الواحدة. وتتميز ب:

- الغرض من اقتنائها هو استخدامها في انتاج الايراد وليس بغرض بيعها والاتجار فيها.

- مساهمتها لفترة طويلة (تزيد عن السنة) في العملية الإنتاجية.

- هي مجمع خدمات ومنافع اقتصادية تحصل عليها المؤسسة لعدة سنوات مقبلة (عجيلة محمد بن مبروك، ص 61).

رابعا: الاعتراف بالأصول الثابتة وقياسها

تدرج عناصر الأصول في الحسابات عندما: (الجريدة الرسمية، العدد 19، ص 6).

أ. يكون من المحتمل ان تعود منها او اليها اية منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان.

ب. للعنصر كلفة او قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة.

حيث يجب ان يتم تقييم التكلفة او القيمة للأصل مع توافر خاصية الموثوقية وذلك بخلوها من الأخطاء المادية او التحيز، مع مراعاة الحيطة والحذر في اعداد التقديرات في حالات عدم التأكد (حسين قاضي، ص 185).

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيّدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية، (الجريدة الرسمية، العدد 19، ص6) في حين يعتمد بالنسبة الى بعض العناصر الى مراجعة هذا التقييم بالاستناد الى: (علاوي لخضر، ص19)

- قيمة الإنجاز: والتي تمثل تكلفة اقتناء المستهلكات من المواد او الخدمات المستهلكة لإنتاج العنصر، مع زيادة التكاليف الأخرى التي تدفعها المؤسسة اثناء عملية الإنتاج لوضع هذا العنصر في الحالة المطلوبة، أي الأعباء الإنتاج المباشرة وكذا الأعباء الغير المباشرة المتصلة بشكل معقول لإنتاج هذا العنصر.

- القيمة المحينة: وهي تقدير الحالي (تحيين) لقيمة التدفقات النقدية ضمن المسار العادي للنشاط.

- القيمة الحقيقية: (او القيمة العادلة) والمقصود بها المبلغ الذي يمكن ان يتم من اجله تبادل أصول او خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية ومتوافقة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.

هذه الأخيرة هي التي سنتناولها في المحور الثاني.

المحور الثاني: التقييم بالقيمة العادلة

يعتبر التقييم مشكلة محاسبية تحوز على معظم جهود المنظرين والجهات الواضعة للمعايير المحاسبية حيث يتعلق بالصياغة الرقمية للبنود التي تتضمنها القوائم المالية، ومن الجهود التي تم بذلها من قبل المختصين في علم المحاسبة هو ما يسمى بثورة القيمة العادلة التي أقرت بموجب عدة معايير أهمها المعيار IFRS 13، والتي سوف نتناولها في هذا المحور.

أولاً: تعريف القيمة العادلة

عرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) القيمة العادلة عند اصدار المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 13 في الفقرة رقم 9 كما يلي: القيمة العادلة هي السعر الذي يتم تسلمه لبيع اصل او يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (مجلس معايير المحاسبة الدولية، ص2).

في ضوء التعريف السابق فان القيمة العادلة تقوم على محورين: (طارق عبد العال، ص504)

المحور الأول: الأطراف الداخلة في الصفقة، ويفترض توافر ما يلي:

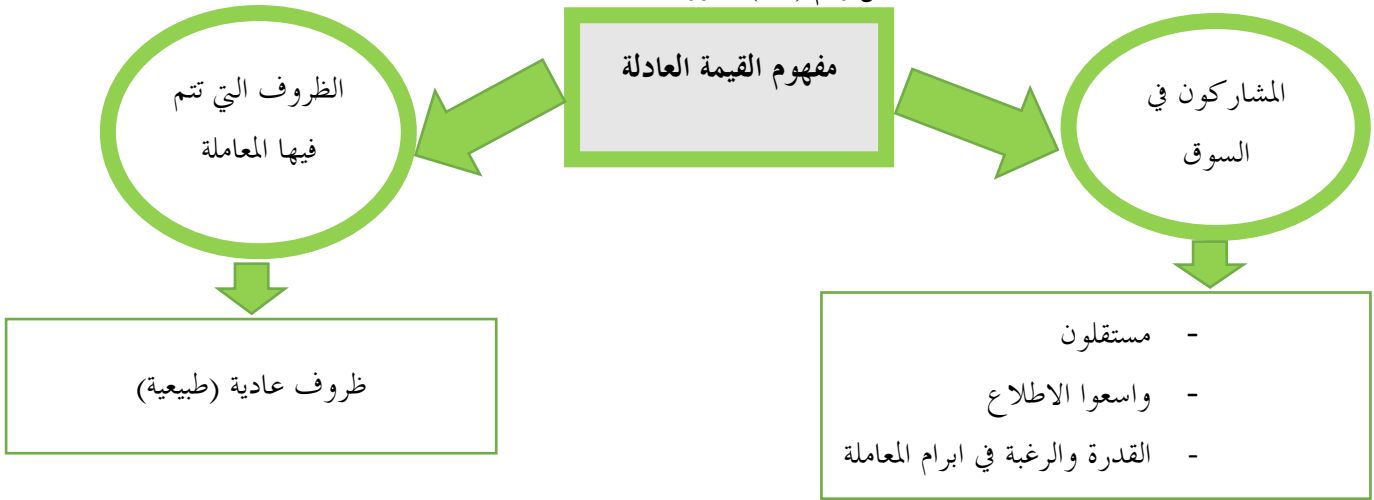
- ان تتم الصفقة بين اطراف غير ذوي علاقة: أي ان تتم الصفقات و العمليات على أساس متوازن. بمعنى ان الصفقة تمت بين طرفين مستقلين، و كل منهما يسعى للتفاوض على احسن شروط يمكن الحصول عليها فمثلا اذا كانت الشركة تشتري أراضي بمبلغ قدره مليون دينار، فانه يتوقع حينئذ ان البائع لم يكن قادرا على الحصول على سعر افضل من المشتري اخر و ان المشتري لم يكن قادرا على إيجاد قطعة ارض مساوية بسعر ادق، و هكذا فسعر تكلفة الشراء في تاريخ الشراء يحتمل ان يمثل عن قرب القيمة العادلة في ذلك التاريخ، و لكن اذا افترضنا ان الصفقة تمت بين الشركة المشتري و طرف ذو علاقة حيث يكون فيه احد الأطراف في الصفقة متمكن من السيطرة على قرارات الطرفين فمن الممكن ان تتأثر الصفقة سواء بالسلب او الايجاب فتكون حسابات الشركة مضللة و لا تعبر قيمة الأرض عن القيمة العادلة.

- ان تتم الصفقة بين أطراف راغبة في عقد الصفقة مطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة، ولا توجد معلومات هامة لدى طرف دون الاخر، وهو الامر الذي يطلق عليه عدم تماثل المعلومات.

المحور الثاني: الظروف التي تتم فيها الصفقة

حيث يشترط ان تكون هذه الظروف طبيعية (عادية)، فالصفقات التي تتم مثلا في ظل ظروف التصفية لا تعبر عن القيمة العادلة، لان البائع يكون مجبرا على البيع وكلما زاد ضغط الوقت للعثور على المشتري كلما زاد التحريف في القيمة العادلة.

شكل رقم (01): محاور القيمة العادلة



المصدر: فوادري علة، أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، ص 62

ثانيا: هيكله القيمة العادلة

يسعى الى التأكيد على الاتساق و الثبات بما يكفل تحقيق قابلية المقارنة عبر القياس بالقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة من خلال ما يمكن تسميته بهيكل القيمة العادلة، ويعني هيكل القيمة العادلة التدرج الواجب اتباعه لقياس القيمة العادلة، حيث انه بناء على الهيكل فانه يتم تصنيف المدخلات المستخدمة في تقنيات التقييم وفق لثلاث مستويات متتالية، و يمنح الهيكل اكبر أولوية للأسعار المتداولة غير المعدلة في الأسواق النشطة للأصول و المطلوبات المماثلة و اقل أولوية للمدخلات غير الملاحظة، أي انه لا يميز تطبيق المستوى التالي للقياس القيمة العادلة الا بانتفاء إمكانية القياس في المستوى السابق. وإذا تم تصنيف المدخلات التي تستخدم في قياس القيمة العادلة الى مستويات مختلفة في هيكل القيمة العادلة، فان قياس القيمة العادلة يتم تصنيفه تبعا لذلك بالكامل في مستوى المدخلات ذي المستوى الأدنى التي تعتبر هامة لعملية القياس بأكملها (ترتكز على الاجتهاد).

1- مدخلات المستوى الاول: يؤخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- تعتبر مدخلات هذا المستوى عن الاسعار المتداولة في الاسواق النشطة للأصول المطلوبات المماثلة التي يمكن الحصول عليها من قبل المنشأة في تاريخ القياس.
- تزود الاسعار المتداولة في الاسواق النشطة بأفضل دليل موثوق للقيمة العادلة ويستخدم دون تعديل لقياس القيمة العادلة عندما يكون متوفرا مع بعض الاستثناءات.
- وإذا كانت المنشأة في وضع تملك فيه اصلا او تتحمل التزاما بشكل منفرد ويتم تداول هذا الاصل او الالتزام في سوق نشط فانه يتم قياس الاصل او الالتزام بموجب هذا المستوى كنتاج للسعر المتداول للأصل او الالتزام المنفرد وللقيمة المنشأة حتى لو كان حجم السوق الطبيعي غير كاف لاستيعاب الكمية المنشأة

2- مدخلات المستوى الثاني: ويؤخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- تعتبر المدخلات هذا المستوى عن مدخلات اخرى غير الاسعار المتداولة التي تدخل في إطار المستوى الاول والتي تكون ملاحظة للأصول والمطلوبات سواء كانت بطريقة مباشرة او غير مباشرة
- تتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

- الأسعار المتداولة للأصول والمطلوبات المطابقة في سوق نشط
- الأسعار المتداولة للأصول والمطلوبات المماثلة في اسواق غير نشط
- المدخلات غير الاسعار المتداولة الملاحظة للأصول والمطلوبات ومن امثلة ذلك: معدلات الفائدة ومنحنيات العوائد الملاحظة. بموجب فئات متداولة عامة، التقلبات الضمنية، الانتشار الائتمائي
- المدخلات المشتقة من بيانات سوقية او المعززة بها بالارتباط او اي وسائل أخرى.

3- مدخلات المستوى الثالث: وتؤخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- تعتبر مدخلات المستوى الثالث مدخلات غير ملاحظة عن الاصل او الالتزام محل القياس بالقيمة العادلة
- تستخدم المدخلات غير الملاحظة لقياس القيمة العادلة الى المدى الذي لا تتوفر فيه المدخلات الملاحظة الملائمة وتميز الحالات التي يطبق فيها هذا المستوى بقلة النشاط الاقتصادي للأصل او الالتزام في تاريخ القياس.
- يقع على عاتق المنشأة التي تتبنى استخدام هذا المستوى تطوير المدخلات غير الملاحظة باستخدام أفضل المعلومات المتاحة عن الظروف ذات العلاقة والتي ربما تتضمن بيانات عن المنشأة ذاتها.
- يؤخذ بعين الاعتبار كذلك كافة المعلومات التي تتعلق بافتراضات التي تتعلق بافتراضات المشاركين في السوق والتي تتوفر بمعقولية. (خالد جمال الجعرات، ص185)

الشكل رقم 2: التسلسل الهرمي للقيمة العادلة

مدخلات المستوى الثالث

يعتمد على قيم غير متوفرة او غير متاحة في السوق، وتحدد قياسات القيمة العادلة على المعلومات المتوفرة بالاعتماد على طبيعة الاصل والالتزام والمتعاملين

مدخلات المستوى الثاني

يمكن تحديد القيمة العادلة للأصل او الالتزام اما بشكل مباشر او بالاعتماد على ما يلي:

- اسعار الاصول او الالتزامات المعلنة في سوق مشابهة للأسعار في الاسواق النشطة
- اسعار الاصول او الالتزامات المشابهة في اسواق غير نشطة
- الاسعار الاخرى الغير معلنة والتي يمكن الوصول اليها من خلال عدة وسائل كسعر الفائدة ومعدل العائد

مدخلات المستوى الاول

هي الاسعار التي يتم تداولها في سوق نشط للموجودات او المطلوبات المتطابقة ويمكن الوصول اليها في تاريخ القياس.

المصدر: إسماعيل السبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة، أطروحة دكتوراه، 2016 ص137.

مما سبق نستنتج ان تقدير القيمة العادلة يقوم على مبدئين: (طارق عبد العال حماد، ص 507) المبدأ الأول: إذا أمكن ملاحظة القيمة العادلة مباشرة من الأسعار فلا شيء اخر يؤخذ به المبدأ الثاني: إذا لم يمكن ملاحظة القيمة العادلة مباشرة من الأسعار السوقية فإنه يجب في هذه الحالة اتخاذ أفضل الأساليب المتاحة والتي تكون أفضل تقريب للقيمة العادلة.

جدول رقم (01): مستويات القيمة العادلة حسب درجة الوثوقية

المدخلات	درجة الوثوقية	مصدر المعلومات
مدخلات المستوى الأول	عالية	سعر غير معدل في سوق نشطة لأصول او خصوك متطابقة
مدخلات المستوى الثاني	متوسطة	سعر غير معدل لأصول مماثلة (مقارنة)، في سوق نشطة او سوق اقل سيولة
مدخلات المستوى الثالث	منخفضة	المعطيات الملاحظة في السوق غير متاحة حيث تحدد القيمة العادلة على أساس معلومات غير ملاحظة والتي من الضروري ان تعكس فرضيات المشاركين في السوق وليس فرضيات المؤسسة

المصدر: احمودة وفاء، دور محاسبة القيمة العادلة في تحقيق اهداف الابلاغ المالي، ص 42.

ثالثا: مداخل التقييم بالقيمة العادلة

1- مدخل السوق: ويتم بموجبه استخدام الأسعار السوقية والمعلومات الملائمة المتأنية من عمليات سوقية تتعلق بأصول

او مطلوبات او مجموعة أصول متطابقة او مقارنة (مشابهة). (خالد جمال الجعرات، ص 191)

2- مدخل التكلفة: يعتمد هذا المدخل على تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الموجود بعد تسويقها بسبب عوامل التقادم

اذ يتم قياس الموجود بتكلفة الحصول على موجود بديل بطاقة مشابهة للموجود القائم بالوحدة الاقتصادية في تاريخ

قياسه، (محمد رزقون، ص 6) ومن اجل تحديد القيمة العادلة يشتمل مدخل التكلفة على ثلاث طرق والمتمثلة

في: (احموده وفاء، ص 43)

- طريقة منحى التكلفة التاريخية : يمكن تطبيقها من اجل تقدير تكلفة الاستبدال الحالية فقط اذا حافظت المؤسسة على

سجلات الشراء، الصنع او التطوير الأصول المراد قياسها، و ذلك من اجل معرفة تكلفتها التاريخية و تاريخ اقتنائها

و هما شرطين أساسيين لقياس القيمة العادلة تبعا لهذه الطريقة و ينبغي النظر اذا كانت ظروف السوق في تاريخ

المعاملة التاريخية مشابهة لظروف السوق الحالية في تاريخ التقييم، و اذا كانت كذلك فان قيم التكلفة التاريخية مناسبة

لتطبيق هذه الطريقة، و وفقا لهذا فان الأسعار التاريخية للأصول المشتراة و التكاليف التاريخية للأصول المصنعة تعرب

عن تكاليف الاستبدال الحالية من خلال تطبيق مؤشر الأسعار المناسب.

- طريقة تكلفة الوحدة: تتمثل في التقدير المباشر لجميع التكاليف التي ستترتب على انشاء بديل مماثل للأصل المعني،

وتشمل تكلفة الاستبدال التحسينات اللازمة لعلاج أي تقادم وظيفي او اقتصادي للأصول المعنية، بعبارة أخرى فان

تكلفة الاستبدال حسب هذه الطريقة هي مجموع كل التكاليف المطبقة ويمكن استعمال طريقة تكلفة الوحدة لتقدير

تكاليف الملموسة او غير الملموسة.

- **طريقة وحدة الإنتاج:** تعتبر من طرق تحديد تكلفة الاستبدال، اذ توجد قواعد تجريبية لتحديد التكاليف ضمن بعض الصناعات، وتكون تبعا لذلك تكلفة الوحدة الحالية لأنواع معينة من الأصول معروفة ومعيارية نسبيا حيث تستخدم على نطاق واسع لتقدير التكلفة الاجمالية

ينتج عن تطبيق احدى هذه الطرق الثلاثة تقدير تكلفة الاستبدال الأصل محل القياس، بعد تحديد تكلفة الاستبدال يجب ان تقاس قيمة الاهتلاك لهذا الأصل وتخصم من تكلفة الاستبدال، وبالمثل يجب ان يقاس أي تقادم في او اقتصادي لهذا الأصل ومن ثم خصمه من تكلفة الاستبدال بحيث يمثل الناتج القيمة العادلة للأصل المعني.

3- **مدخل الدخل:** يقصد به تحويل المبالغ المستقبلية الى مبلغ موحد للقيمة الحالية بمعنى ان قياس القيمة العاجلة يعكس توقعات السوق الحالية عن تلك المبالغ في المستقبل

- **طريقة خصم التدفقات النقدية:** يتم حساب التدفقات النقدية المستقبلية المحصومة وذلك باستعمال فرضية نصف السنة حسب الصيغة التالية: (احمودة وفاء، ص 48)

القيمة العادلة = التدفق النقدي للسنة 1 / (1+معدل الخصم)^{0.5} + التدفق النقدي للسنة 2 / (1+معدل الخصم)^{1.5} + ... + التدفق النقدي المعياري للسنة ن / معدل الخصم - معدل النمو طويل الاجل / (1+معدل الخصم)^{ن+0.5}

تتطلب طريق خصم التدفقات النقدية المستقبلية ثلاثة مدخلات رئيسة تتمثل فيما يلي:

- التدفقات النقدية المتوقع استلامها خلال فترة التوقعات المحددة
- القيمة النهائية او القيمة الدائمة التي تجسد القيمة بعد فترة التوقعات المحددة
- معدل الخصم

- **طريقة زيادة الأرباح لفترات متعددة:** عادة ما تستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول المعنوية، بخصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة والمتعلقة بالأصل المعنوي بمفرده دون باقي أصول الشركة.

المحور الثالث: أثر الاعتراف وتقييم الأصول على القوائم المالية لمؤسسة د.و.ا.ت.ت.

بناءً على المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-105 المؤرخ في 26/05/2008 المذكور أعلاه، قررت المصلحة المختصة بإدارة المؤسسة القيام بعملية تقييم الآلات متواجدة على مستوى الورشات والغير مسجلة محاسبيا لانعدام الوثائق الثبوتية، بغرض ادراجها في القوائم المالية تطبيقا لمبدأ الوثوقية والذي يحث على ضرورة ان تعكس القوائم المالية الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة، وكذا لتوفر شرطي الاعتراف بالتمثيل في احتمالية ان تعود منها منافع اقتصادية مستقبلية وكذا إمكانية تقييمها بصورة صادقة وعلى هذا الأساس تم تشكيل لجنة داخلية مختصة في التقييم المحاسبي للأصول الثابتة.

أولا: تقديم الديوان الوطني للأشغال التربوية والتمهين

الديوان مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتوضع تحت وصاية وزير العدل حافظ الاختتام، يقع مقره الحراش ولاية الجزائر.

يكلف الديوان بتشغيل اليد العاملة العقابية في إطار تنفيذ برامج اعادة الادماج الاجتماعي للمحبوسين، لحساب وزارة العدل ومصالح الدولة والجماعات المحلية، المؤسسات والهيئات العمومية وكذلك المؤسسات الخاصة التي تساهم في اجاز مشاريع ذات منفعة عامة وبهذه الصفة تتمثل مهام الديوان بما يلي:

- السهر على تنشيط كل عمل يرتبط بالأشغال التربوية والتمهين وتنسيق ذلك.

- القيام بصنع المنتجات التقليدية او الصناعية وتسويقها.
 - استغلال الاراضي الفلاحية التابعة للمؤسسات العقابية ومؤسسات البيئة المفتوحة وتسويق منتجاتها.
 - القيام بكل العمليات المالية والتجارية والصناعية المرتبطة بنشاطاته.
 - ابرام العقود والاتفاقيات ذات الصلة بنشاطه، طبقا للتنظيم المعمول به.
 - ابرام كل اتفاقية او اتفاق مرتبط بنشاطه مع الهيئات الاجنبية المماثلة، بعد موافقة السلطة الوصية.
- ثانيا: تقييم الأصول الثابتة لمؤسسة د.و.ا.ت.ت.

جدول رقم (02): عرض قائمة الآلات والمعدات المعنية بالتقييم

آلات ورشة النجارة
اللة مسح CHAMBON D-127
اللة التوجيه CHAMBON
منشار دائري كهربائي SCA BEST 3000 S
منشار دائري كهربائي RGA ITALCAVA CS140
اللة ملزمة سن المنشار MOULETTE GRINDING FOR
اللة ملزمة سن المنشار UNIV
اللة مسح GUILLET
اللة ملزمة سن المنشار GRINDING GEAR TBS
اللة توجيه اللسان SICAR
آلات ورشة الحدادة
اللة التلحيم FAFEX D3-
اللة التلحيم FAFEX D3-
المكبس الهوائي FUJI 500L
طاحنة الية
اللة الصحافة اليدوية
آلات ورشة الطباعة
مولد الكهرباء AMMIMER ENERGI 150KV
المنشار الخزامي SICAR
آلات ورشة الخياطة
اللة خياطة DURKOPP DROITE
اللة خياطة TEXTEMA DROITE

المصدر: من اعداد الباحثين.

عملا بتوصيات القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، لاسيما الفقرة 1.112 تم الاعتماد على مدخل السوق (القيمة الحقيقية) نظرا لوجود أصول مماثلة ومتداولة في سوق نشط تمكنت المؤسسة من الحصول على أسعارها في تاريخ القياس (مدخلات المستوى الأول)، وذلك بالاستعانة بمؤسسات تنشط في نفس مجال الديوان والتي قامت باقتناء أصول مشابهة.

الاعتراف بالأصول الثابتة وتقييمها في ظل مبدأ اسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

بعد دراسة وتحليل أسعار المقارنة قصد التأكد من مصداقيتها واستبعاد الأسعار الغير صادقة التي لا تعكس الأسعار الجاري التعامل بها في السوق وهذا لاستنتاج القيمة المرجعية للتقييم من عناصر المقارنة تم الاعتماد على المتوسط الحسابي $\frac{1}{n}(x_1 + \dots + x_n)$ في تحديد قيمة كل أصل كالمثال الآتي:

$$150000 = \frac{170000+135000+145000}{3} = \text{CHAMBON D-127 مسحج}$$

جدول رقم (03): تقييم الآلات وفق طريقة المقارنة المباشرة

القيمة العادلة	سعر المقارنة 3	سعر المقارنة 2	سعر المقارنة 1	الالة
آلات ورشة النجارة				
150 000,00	145 000,00	135 000,00	170 000,00	الالة مسحج CHAMBON D-127
120 000,00	125 000,00	120 000,00	115 000,00	الالة التوجيه CHAMBON
500 000,00	450 000,00	400 000,00	650 000,00	منشار دائري كهربائي SCA BEST 3000 S
250 000,00	200 000,00	250 000,00	300 000,00	منشار دائري كهربائي RGA ITALCAVA CS140
70 000,00	65 000,00	60 000,00	85 000,00	الالة ملزمة سن المنشار MOULETTE GRINDING
100 000,00	125 000,00	85 000,00	90 000,00	الالة ملزمة سن المنشار UNIV
150 000,00	180 000,00	130 000,00	140 000,00	الالة مسحج GUILLET
70 000,00	90 000,00	70 000,00	50 000,00	الالة ملزمة سن المنشار GRINDING GEAR TBS
170 000,00	155 000,00	165 000,00	190 000,00	الالة توجيه اللسان SICAR
1 580 000,00				مجموع آلات ورشة النجارة
آلات ورشة الحدادة				
250 000,00	290 000,00	240 000,00	220 000,00	الالة التلحيم FAFEX D3-
250 000,00	290 000,00	240 000,00	220 000,00	الالة التلحيم FAFEX D3-
34 500,00	37 500,00	35 000,00	31 000,00	المكبس الهوائي FUJI 500L
120 000,00	115 000,00	135 000,00	110 000,00	طاحنة الية
100 000,00	85 000,00	95 000,00	120 000,00	الالة الصحافة اليدوية
754 500,00				مجموع آلات ورشة الحدادة
آلات ورشة الطباعة				
1 800 000,00	-	-	1 800 000,00	مولد الكهرباء AMMIMER ENERGI 150KV
220 000,00	260 000,00	210 000,00	190 000,00	المنشار الخزامي SICAR
2 020 000,00				مجموع آلات ورشة الطباعة
آلات ورشة الخياطة				
32 500,00	34 500,00	32 000,00	31 000,00	الالة خياطة DURKOPP DROITE
32 500,00	34 500,00	32 000,00	31 000,00	الالة خياطة TEXTEMA DROITE
65 000,00				مجموع آلات ورشة الخياطة
4 419 500,00				المجموع الكلي

المصدر: من اعداد الباحثين.

ثالثا: التسجيل الخاسبي للآلات وأثره على القوائم المالية لمؤسسة د.و.ا.ت.ت.

1- التسجيل المحاسبي في 2018/12/31

دائن	مدین	البيان	دائن	مدین
	1 580 000.00	المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية (نجارة)		21512
	754 500.00	المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية (حدادة)		21513
	2 020 000.00	المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية (طباعة)		21514
	65 000.00	المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية (خياطة)		21515
4 419 500.00		المنتجات الاستثنائية عن عمليات التسيير	757	

2- الأثر المالي للتقييم على الميزانية سنة 2018

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
	الأموال الخاصة		الأصول المادية
+4 419 500.00	النتيجة	+4 419 500.00	المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية ادراج الآلات نلاحظ انه أثر على الميزانية في جانب الأصول بزيادة قدرها 4 419 500.00 دج كما أثر على نتيجة الدورة في جانب الخصوم بنفس القيمة التي قد تساهم في زيادة رأس مال المؤسسة مستقبلا، كما تأثر حساب النتائج أيضا في جانب الإيرادات (نتيجة العمليات) الذي بدوره أدى رفع النتيجة بمقدار 4 419 500.00 دج.

3- التسجيل المحاسبي لسنة 2019

دائن	مدین	البيان	دائن	مدین
	316 000.00	مخصصات الاهتلاك (نجارة)		6812
316 000.00		اهتلاك المنشآت التقنية (نجارة)	2815	
	190 500.00	مخصصات الاهتلاك (حدادة)		6813
190 500.00		اهتلاك المنشآت التقنية (حدادة)	2815	
	224 000.00	مخصصات الاهتلاك (طباعة)		6814
224 000.00		اهتلاك المنشآت التقنية (طباعة)	2815	
	21 450.00	مخصصات الاهتلاك (خياطة)		6815
21 450.00		اهتلاك المنشآت التقنية (خياطة)	2815	

تم الاعتماد على طريقة الاهتلاك الخطي في تحديد أقساط اهتلاك الآلات والمعدات المعترف بها في القوائم المالية فمثلا قدر العمر الإنتاجي لآلات ورشة النجارة ب 5 سنوات وتم حساب قسط اهتلاكها كما يلي:

$$\text{قسط الاهتلاك} = 5/1\ 580\ 000.00 = 316\ 000.00 \text{ دج}$$

4- الأثر على حسابات النتائج 2019:

من خلال تسجيل السنوي لقسط الاهتلاك الخاص بالآلات المدرجة في الميزانية سيتأثر حسابات النتائج في قسم النتيجة العملياتية بنسبة قسط الاهتلاك السنوي المقدر ب 751 950.00 دج على مدى عمرها الإنتاجي.

الخاتمة:

- النتائج:

1. يشكل مبدأ التكلفة التاريخية عائقا امام اعداد قوائم مالية تتسم بالمصدافية.
2. الالتزام بمبدأ اسبقية الواقع الاقتصادي يضيء الكثير من الموضوعية على القوائم المالية فعلى أساس هذا المبدأ مثلا يمكن الاعتراف بالأصول الثابتة التي تنشط في عملية الإنتاج رغم عدم وجود مستندات الملكية.
3. ان إعادة تقييم الثببتات يساهم في اعداد قوام مالية أكثر مصداقية ويكون الأثر سواً في السنة التي تمت فيها عملية إعادة التقييم او في السنوات اللاحقة، لذا يجب توفير جميع متطلبات التقييم من عنصر بشري مؤهل والعناصر المادية.
4. إمكانية الاعتماد على القيمة العادلة لتقييم الأصول الثابتة في الجزائر رغم صعوبة الامر في ظل انعدام سوق منظم.
5. لا يمكن الاعتماد على توجيهات النظام المحاسبي المالي في إعادة تقييم الأصول الثابتة دون اللجوء الى معايير المحاسبة الدولية، فالنظام المحاسبي المالي يفتقر الى تقنيات التقييم واساليبه.

التوصيات:

1. ضرورة التنسيق بينمختلف الهيئات المحاسبية الجزائرية لإصدار معيار خاص لتقييم الأصول الثابتة في الجزائر بالاعتماد على توصيات المعايير المحاسبية الدولية.
2. ضرورة انشاء موقع لتداول مختلف الأصول وتقييمه تحت اشراف المجلس الوطني للحاسبة، للاعتماد عليه كمرجع في تقييم الأصول.

قائمة المراجع :

- 1- احمودة وفاء، دور محاسبة القيمة العادلة في تحقيق اهداف الابلاغ المالي، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، جامعة عنابة، 2014، 42-43-48.
- 2- إسماعيل السبي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، 2016/2015، 137.
- 3- الجريدة الرسمية العدد 27، المرسوم التنفيذي 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، 12.
- 4- الجريدة الرسمية رقم 19، قرار 2008/07/26 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، 6-19.
- 5- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والحماية وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء، 2011، 12-15-16-17.
- 6- حسين قاضي، المحاسبة الولية ومعاييرها، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2012، 185.
- 7- خالد جمال الجعرات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الجزء الأول، 2017، 185-191.
- 8- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء الرابع، 2016، 504-507.
- 9- عجيلة محمد بن مبروك، محاسبة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي، النشر الجامعي الجديد، الجزائر، 2020، 38-61.
- 10- علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام SCF، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2018، 11-14-15-19.
- 11- قوادي عيلة، أربداتالقياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، 2018/2017، 62.
- 12- مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 13، 2.
- 13- محمد زرقون، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية، 2016، 6.
- 14- محي الدين عبد لرزاق حمزة، نظرية المحاسبة، دار الاعصار العلمي، سوريا، 2017، 15-17.