

أثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على صحة ومصداقية القوائم المالية (الصنف الثاني من SCF الثببتات) –دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نفظال وحدة قسنطينة-

The impact of fair value accounting on the validity and credibility of financial lists (second class of scf fixations) –case study of the national petroleum marketing and distribution organization naftal-constantine

كنوشة عبد الوهاب¹ ، سايج الطيب²

¹ جامعة قسنطينة 2 عبد الحميد مهري (الجزائر)، -abdelouahab.kenoucha@univ-

constantine2.dz

² جامعة قسنطينة 2 عبد الحميد مهري (الجزائر)، -tayeb.sayah@univ-

constantine2.dz

تاريخ الاستلام: 2021/12/02 تاريخ القبول: 2022/02/04 تاريخ النشر: 2022/03/02

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي: الثببتات:

مستخلص:

القيمة العادلة: التكلفة التاريخية

تصنيفات JEL: M10 :M41

Abstract :

This study deals with the issue of accounting measurement at the fair value of immobilizations and its reflection on the financial position statement of the economic institution .For that, the focus was initially on the interpretation of the accounting measurement based on the principle of historical cost and at fair value, then the concept of fair value accounting according to the financial accounting system, so that this technique is applied to the 2020 final budget of the Naftal Corporation (Constantine Fuel Branch).Through the study, we concluded that the re-evaluation of the immobilizations reflects the true and honest picture of the budget, as we note fundamental differences between the

تناول هذه الدراسة موضوع القياس المحاسبي بالقيمة العادلة للثببتات وانعكاساتها على قائمة المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية. من أجل ذلك تم التركيز بداية على تفسير كل من القياس المحاسبي بمبدأ التكلفة التاريخية وكذا بالقيمة العادلة، ثم التطرق لمفهوم محاسبة القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي، ليتم تطبيق هذه التقنية على الميزانية الختامية 2020 لمؤسسة نفظال (فرع الوقود قسنطينة). توصلنا من خلال الدراسة إلى أن إعادة التقييم للثببتات تعكس الصورة الحقيقية والمصادقة للميزانية في حين أن هناك فوارق جوهرية بين القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية المعتمدة من المؤسسة والقياس المحاسبي بالقيمة العادلة.

Keywords: accounting measurement;
immobilization; fair value; historical cost

accounting measurement at the historical
cost approved by the institution and the
accounting measurement at the fair value.

JELClassification: M10 ; M41

مقدمة

سعت الجزائر من خلال الإصلاحات المحاسبية والتي تجسدت أهم مظاهرها في الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي إلى مواكبة المعايير المحاسبية الدولية، التي أصبحت ضرورة حتمية لا مفر منها، نتيجة الانفتاح التجاري وظهور التكتلات الاقتصادية، والحاجة الملحة إلى توحيد الممارسات المحاسبية.

أدى هذا الانتقال إلى اعتماد طرق جديدة للقياس المحاسبي من بينها طريقة القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة للثببتات أي القيمة الحقيقية في السوق بدل الاعتماد على القياس بالتكلفة التاريخية التي لا تأخذ بعين الاعتبار الأحداث المحاسبية المستقبلية، أي تسجل الوقائع المحاسبية خلال فترة مضت مقتصرة على قيمة الأصل عند الحياة.

ومن هذا المنطلق فإننا نرى بأنه من الضروري الوقوف بالدراسة والتحليل للإجابة على التساؤل الجوهرى التالي :

ما هو أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للثببتات على قائمة المركز بالمؤسسة محل الدراسة؟

فرضيات الدراسة:

بهدف الإجابة على التساؤل الرئيسى تمت صياغة الفرضيات التالية:

- إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة للثببتات المادية يوفرقوائم مالية تعكس الوضع الاقتصادى الحقيقى للمؤسسة الاقتصادية؛
- تطبيق محاسبة القيمة العادلة فى المؤسسة محل الدراسة يتم باستخدام تقنية التقييم؛
- هناك اختلافات جوهرية بين النتائج المالية المنشورة باستخدام القيمة العادلة وتلك المحسوبة حسب التكلفة التاريخية بالمؤسسة محل الدراسة.

أهداف الدراسة:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف نوجزها كما يلي:

- تسليط الضوء على دور القياس بالقيمة العادلة فى إعطاء صورة حقيقية وملائمة للقوائم المالية فى المؤسسة الاقتصادية؛

- تطبيق محاسبة القيمة العادلة بالمؤسسة محل الدراسة، وإبراز أثرها على قائمة المركز المالي لهذه الأخيرة.

منهجية الدراسة :

لوصول إلى النتائج المستهدفة تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال التعرف على المفاهيم الأساسية لموضوع الدراسة. كما تم الاعتماد على أسلوب دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتوزيع المواد البترولية نفضال فرع الوقود قسنطينة بالاستناد إلى ميزانية سنة 2020.

الدراسة النظرية

1- القياس المحاسبي

1-1 مفهوم القياس المحاسبي

إن أكثر التعريفات تحيدا لعملية القياس المحاسبي هو ما صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1966 الذي ورد فيه ما يلي "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث الوحدة الاقتصادية الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة" (محمد، 2017).

كما قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة تعريفات متعددة للقياس هي وأن اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون إذ يرى (heubrikseu) أن المقصود بالقياس المحاسبي، تحديد القيمة العددية للأشياء، أو الأحداث الخاصة بالوحدة الاقتصادية، وقد حددت هذه القيم العددية للأشياء، أو الأحداث الخاصة بالوحدة الاقتصادية، وقد حددت هذه القيم العددية بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع (مثل مجموع قيمة الموجودات) أو التجزئة حينما تتطلب في ظروف معينة (محمد ط، 2021).

2-1 طرق القياس المحاسبي

1-2-1 التكلفة التاريخية:

يرتكز مبدأ التكلفة التاريخية على تقييم الأملاك بقيمتها الأصلية أي تكلفة شرائها أو تكلفة إنتاجها، وليس على أساس قيمتها الحالية دون الأخذ بعين الاعتبار تغيرات القدرة الشرائية. وينص على أنه في تاريخ دخولها إلى تركة المؤسسة، فإن العناصر المملوكة من قبل المؤسسة مقابل قيمة معينة يتم تسجيلها بتكلفة شرائها، والعناصر المملوكة بصفة مجانية تسجل على أساس القيمة التي تباع بها، أما الأملاك المنتجة من قبل المؤسسة فتسجل على أساس قيمة إنتاجها (محمد ط، 2021).

التكلفة التاريخية هي المبلغ الفعلي الذي نشأ عن عملية تبادل حرة تمت بين طرفين مستقلين، ويؤيده مستند ذو حجة قانونية، وهو ما يعبر عنه محاسبيا بالدليل الموضوعي، وعليه فالتكلفة التاريخية هي مبدأ يتم وفقه تقييم الأصول على أساس قيمتها الأصلية في تاريخ شرائها أو إنتاجها، أما الخصوم فيتم تقييمهما على أساس قيمتها في تاريخ نشأة الالتزام، حيث لا يتم الاعتراف بأي زيادة أو انخفاض نتيجة تقلبات الأسعار وتغير القدرة الشرائية للنقود (عبله، 2018).

2-2-1 القيمة العادلة:

تعرف القيمة العادلة حسب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 "السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظروف السوق الحالية"، ويجب على المنشأة عند القياس بالقيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام في حال رغب المشاركون في السوق أخذ تلك الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس (جمعة، 2019، صفحة 897).

أساليب التقييم بالقيمة العادلة:

هناك ثلاث أساليب للتقييم تستخدم على نطاق واسع في عملية القياس بالقيمة العادلة (جمعة، 2019، صفحة 904):

أ. منهج السوق: هو أسلوب التقييم الذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة أو مشابهة (مماثلة) للأصول والالتزامات موضوع التقييم.
ب. منهج التكلفة: وهو أسلوب التقييم الذي يعكس القيمة المطلوبة حالياً لاستبدال سعة الخدمة للأصل.

ج. منهج الدخل: وهو أساليب التقييم الذي يقوم على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها من الأصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق. وشمل مدخل الدخل ما يلي:

- أسلوب القيمة الحالية:

- نماذج تسعير الخيارات مثل نموذج بلاك وتشولز ميرتون وباينوميل والمسعى بنموذج لانتيس،
وتقوم هذه النماذج على دمج مفهوم القيمة الحالية والقيمة الزمنية الضمنية لعقد الخيار؛
- طريقة فائض الأرباح السنوية وهي تستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.

في بعض الحالات قد يكون اختيار مدخل واحد للتقييم كافي، وفي حالات أخرى قد يكون من المناسب استخدام أكثر من مدخل.

2- القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

صدر النظام المحاسبي المالي في 25-07-2007 ليكون بديلا عن المخطط الوطني المحاسبي وذلك لطبيعة المرحلة التي اقتضت ذلك، وتلاه بعد ذلك صدور عدة مراسيم، قرارات وتعليمات تنظيمية، الغرض منها هو تفسير وتوضيح منهجية العمل وطرق التقييم المحاسبي لشتى عناصر القوائم المالية، وتحديد الشروط والكيفية التي تمسك بها المحاسبة، تم صدور قرارا خاصا في هذا الشأن بالنسبة للمؤسسات المصغرة، ومرسوما آخر لتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، وحدد النظام المحاسبي المالي في طياته إطارا تصوريا يحتوي على مجموعة من القواعد والمبادئ ليكون بمثابة الدليل والمرشد في طريقة العمل المحاسبي، وألزم جميع المؤسسات الخاضعة لهذا القانون بضرورة عرض القوائم المالية المحددة بما يقتضيه في هذا الإطار، حتى يتسنى للوظيفة المحاسبية أن تؤدي دورها على بطريقة مناسبة (الشعبية، 2007).

1-2 الإقرار باتباع نموذج القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي:

أقر التشريع المحاسبي الجزائري من خلال القرار رقم 19 المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008 والذي يحدد قواعد التقييم ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، ومن بين المواد في طيات هذا القرار المادة 16 منه والتي تنص على " تقييد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات الأسعار أو القدرة الشرائية للعملة، غير أن الأصول البيولوجية والأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية (الديمقراطية الشعبية، 2008).

حيث تبين من خلال هذا القرار ان النظام المحاسبي اعتمد على قياسات محاسبية إلى جانب التكلفة التاريخية وتمثل هذه القياسات في (الشعبية، 2007):
القيمة الحقيقية: المبلغ الذي يمكن أن يتم تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة العادية.
القيمة النفعية: القيمة المحينة لتدفقات أموال الخزينة المقبلة المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصول وخروجها عند نهاية مدة نفعيتها.

القيمة السوقية: المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من أجل بيع سند توظيف في سوق نشطة أو المبلغ الواجب دفعه من أجل إقتائه.

سعر البيع الصافي: المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصول أثناء صفقة تجري ضمن شروط المنافسة العادية بين الأطراف الذين يكونون على دراية بالموضوع وموافقين، مع انتقاص تكاليف الخروج.

القيمة المحيئة: التقدير الحالي للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة، ضمن المسار العادي للنشاط.

2-2 مزايا تطبيق القياس بالقيمة العادلة:

- تعكس القيمة الحقيقية للمؤسسة؛
- يجعل القوائم المالية أكثر ملائمة للمستثمرين لأغراض تقييم حقوق الملكية بالمقارنة بالتكلفة التاريخية؛
- توصلت دراسة لوندي 2002 إلى أن معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الإرتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى توفيرها لأساس محايد لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة المنشأة (العبادي، 2010).

3- مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تقييم عناصر الميزانية

يلعب القياس المحاسبي وإتباع أحد أساليبه دورا هاما لتقييم عناصر الميزانية لما له من فائدة سواء للمؤسسة لتقييم أدائها الفعلي وما تم تحقيقه، أو لمستخدمي القوائم المالية لتحديد قيمة المؤسسة.

ويوضح الجدول التالي المقارنة بين التقييم بالتكلفة التاريخية والتقييم بالقيمة العادلة

لعناصر الميزانية:

الجدول رقم (01): المقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

القيمة العادلة	التكلفة التاريخية	المقارنة	
تعتمد على الأسعار في الأسواق المالية النشطة، فلذلك تراعي القدرة الشرائية وبالتالي تتجنب أخطاء وحدة القياس	تعتمد وحدة قياس نقدية اسمية وتتجاهل تغيرات القدرة الشرائية وهذا يجلب أخطاء وحدة القياس	لأخطاء وحدة القياس	

أثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على صحة ومصداقية القوائم المالية (الصف الثاني من scf التثبيطات) –دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نפטال وحدة قسنطينة

معايير المقارنة	الأخطاء التوقيت	تأجيل الاعتراف بالمكاسب وخسائر للدورات السابقة إلى الدورات اللاحقة ولهذا تحتوي على أخطاء التوقيت	عند حدوث تغييرات في القيمة خلال الدورة يعاد التقييم ويتم الاعتراف بالتغييرات في القيمة لنفس الدورة، ولهذا تتجنب أخطاء التوقيت
معايير التقييم	الملائمة	قدر أقل من الملائمة	أكبر قدرا من الملائمة
	الموثوقية	تحقق أكبر قدر من الموثوقية	أقل قدر من الموثوقية في غياب سوق نشط

المصدر: هيبه طبيش، دور القيمة العادلة في تحقيق مصداقية المركز المالي، مذكرة ماستر محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، الجزائر، ص66.

الدراسة الميدانية

1- تقديم لعناصر الميزانية المحاسبية لسنة 2020 مؤسسة نפטال –وحدة الوقود قسنطينة

وحتى تتمكن من معرفة أثر عملية إعادة التقييم على الميزانية قمنا بدراسة تطبيقية في المؤسسة الوطنية لتوزيع وتسويق المواد البترولية نפטال وحدة الوقود قسنطينة، وفيما يلي استعراض للميزانية المحاسبية لسنة 2020:

الجدول (02): الميزانية المحاسبية لسنة 2020 –أصول-

الأصول	إجمالي	اهتلاكات/ مؤونات	المبالغ	
			2020	2019
أصول غ.جارية				
تثبيطات عينية	5 724 753 206,18	5 221 707 569,00	503 045 637,18	726 704 644,61

11 881 000,00	12 756 000,00	-	12 756 000,00	تثبيتات مالية
738 585 644,61	515 801 637,18	5 221 707 569,00	5 737 509 206,18	مج.الأصول غ. جارية
				أصول جارية
1 257 563 682,4 4	1 599 262 024,44	6 190 122,42	1 605 452 146,86	مخزونات و منتجات قيد التنفيذ
274 823,38	1 017 567,18	3 620 329,20	4 637 896,38	الزبائن
6 181 885,29	12 593 673,02	817 882,11	13 411 555,13	المدينون الآخرون
27 294 261.89	16 676 451.39	-	16 676 451.39	الضرائب وما شابهها
422 692 519,64	2 368 266 186,77	-	2 368 266 186,77	أصول جارية اخرى
192 245 766,47	89 728 446,69	-	89 728 446,69	الخزينة
1 906 252 939,1 1	4 087 544 349,49	10 628 333,73	4 098 172 683,22	مج.الأصول الجارية
2 644 838 583,72	4 603 345 986,67	5 232 335 902,73	9 835 681 889,40	مجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة (الملحق رقم 01).

المبالغ		الخصوم
2019	2020	
		رأس مال تم إصداره
		فارق التقييم
1 664 686 082,64	1 721 893 384,07	نتيجة صافية
		رؤوس أموال خاصة أخرى
1 664 686 082,64	1 721 893 384,07	مجموع رؤوس الأموال الخاصة (1)
		خصوم غير جارية
6 549 575,00	4 399 575,00	مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا
6 549 575,00	4 399 575,00	مجموع الخصوم الغير الجارية

أثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على صحة ومصداقية القوائم المالية (الصف الثاني من scf التثبيات) -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نפטال وحدة قسنطينة

(2)		
موردون وحسابات ملحقة	2 817 608 466,95	919 856 370,45
ضرائب	2 316 761,87	621 671,86
ديون أخرى	57 127 798,78	53 124 883,77
مجموع الخصوم الجارية (3)	2 877 053 027,60	973 602 926,08
المجموع العام للخصوم	4 603 345 986,67	2 644 838 583,72

الجدول (03): الميزانية المحاسبية لسنة 2020 - خصوم-

. المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة (الملحق رقم 01).

من خلال استعراض خصوم الميزانية يتبين أن رأس المال غير موجود وهذا راجع لكون رأس المال يكون عند القيام بعملية التجميع من طرف المديرية لمختلف ميزانيات وحداتها، حيث تظهر فقط النتيجة المحققة من طرف الوحدة (قسنطينة).

2- طريقة القياس المتبعة من طرف المؤسسة:

تقيم المؤسسة عناصر ميزانيتها بمبدأ التكلفة التاريخية، من خلال التثبيات غير

الجارية تبين لنا مايلي:

- من بين ح/211 أراضي نجد أن المؤسسة بحوزتها قطعة أرض مستغلة لتخزين المواد البترولية ذات مساحة قدرها 3890,81 م² بقيمة 544 723.49 دج، تاريخ الحيازة في 1989/01/01، كما هو موضح في الملحق رقم 02.

- من بين ح/215 معدات وأدوات، خزانة مجهزة ضد الحريق، تاريخ الحيازة 2018/11/13 بقيمة 448 500.00 دج كما هو موضح في الملحق رقم 03.

- من ح/218 معدات نقل تتمثل في شاحنة قيمتها 7 891 591.72 دج، تاريخ الحيازة 2015 /03/30 كما هو موضح في الملحق رقم 04.

مع العلم أن المؤسسة تتبع طريقة الإهلاك الخطي لجميع تثبياتها القابلة للإهلاك.

الجدول (04): عناصر من التثبيات العينية للمؤسسة سنة 2020

القيمة المحاسبية الصافية	الإهلاك المتراكم	معدل الإهلاك	مبلغ الحيازة	المساحة م ²		
544 723.49	-	-	544 723.49	3890,81	أراضي	ح/ 2110
205 563.00	242 937.00	%25	448 500.00	-	المنشآت التقنية	ح/ 2152 307

السنوات	قيمة الحيازة	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2018	448 500.00	18 687.50	18 687.50	429 812.50
2019	448 500.00	112 125.00	130 812.50	317 687.50
2020	448 500.00	112 125.00	242 937.50	205 562.50
2021	448 500.00	112 125.00	355 062.50	93 437.50
2022	448 500.00	93 437.50	448 500.00	0
ح/ 2180 02	شاحنة	-	7 891 591.72	%25
			7 891 591.72	0

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

مخطط الإهلاك لعنصر الخزانة المجهزة ضد الحريق و الشاحنة:

المؤسسة تتبع كما سبق الذكر طريقة الإهلاك الخطي، الجدولين الماليين لاهتلاك

السنوات	قيمة الحيازة	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2015	7 891 591.72	1 479 673.45	1 479 673.45	6 411 918.27
2016	7 891 591.72	1 972 897.93	3 452 571.38	4 439 020.34
2017	7 891 591.72	1 972 897.93	5 425 469.31	2 466 122.41
2018	7 891 591.72	1 972 897.93	7 398 367.24	493 224.48
2019	7 891 591.72	493 224.48	7 891 591.72	0

تثبيت الخزانة المضادة للحريق:

الجدول (05): مخطط اهتلاك المعدات (الخزانة المجهزة ضد الحريق)

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

بما أن التثبيت تم الحيازة عليه في 2018/11/13 فقسط الاهتلاك لسنة 2018 يؤخذ على مدة استعماله إلى غاية 2018/12/31 أي شهرين فقط، و المدة المتبقية تحسب في نهاية عمرها الانتاجي 09 أشهر.

الجدول (06): مخطط الاهتلاك للشاحنة

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة

التثبيت (الشاحنة) تم اقتناؤها في 2015/03/30، وعمرها الإنتاجي 04 سنوات، حيث أنه في سنة 2019 هي نهاية الاهتلاك الكلي للآلة وبالتالي فإن القيمة المحاسبية الصافية معدومة (VNC=0).

أثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على صحة ومصداقية القوائم المالية (الصفحة الثاني من scf التثبيتات) –دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نפטال وحدة قسنطينة

3- القياس بالقيمة العادلة لعناصر التثبيتات:

ينص النظام المحاسبي المالي على شروط محددة في تطبيق القياس بالقيمة العادلة منها أنه عند عملية إعادة تقييم لمثبتة ما، وجبت إعادة التقييم على كل المثبتات من نفس الصنف. في هذا الدراسة نظرا للعدد الكبير للتثبيتات التي بحوزة المؤسسة الذي لا يسمح بإعادة التقييم لمجمل عناصرها أخذنا ثلاث عناصر من التثبيتات للوصول إلى نتائج الدراسة. ولحساب القيمة العادلة هناك طريقتان في النظام المحاسبي المالي هما:

- التصحيح المباشر للقيمة المحاسبية الصافية باعتبار القيمة العادلة كقيمة جديدة للحيازة.
 - تصحيح التكلفة الأصلية والإهلاكات المتراكمة.
- ولحساب القيمة العادلة نقوم بحساب ما يلي:

• معامل إعادة التقييم:

$$\text{معامل إعادة التقييم} = \frac{\text{القيمة العادلة}}{\text{القيمة المحاسبية الصافية}}$$

• تطبيق المعامل على التكلفة الأصلية:

$$\text{التكلفة الأصلية المعاد تقييمها} = \text{التكلفة الأصلية} \times \text{معامل إعادة التقييم}$$

• تطبيق المعامل على الإهلاكات المتراكمة:

$$\text{الإهلاكات المتراكمة المعاد تقييمها} = \text{الإهلاكات المتراكمة} \times \text{معامل إعادة التقييم}$$

• تحديد القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها:

$$\text{القيمة المحاسبية المعاد تقييمها} = \text{التكلفة الأصلية المعاد تقييمها} - \text{مجموع الإهلاكات المعاد تقييمها}$$

3-1 تطبيق القياس بالقيمة العادلة على عنصر الأراضي:

لحساب القيمة الحقيقية للأراضي نأخذ 20 000.00 دج سعر السوق للمتر المربع الواحد.

$$\text{القيمة الحقيقية لأرض المؤسسة} = 3890.81 \times 20\ 000 = 77\ 816\ 200.00 \text{ دج.}$$

▪ التسجيل المحاسبي للأراضي بعد إعادة التقييم:

$$\text{قيمة الأرض بعد إعادة التقييم} = \text{القيمة الحقيقية} - \text{تكلفة الحيازة}$$

$$77\ 271\ 476.51 = 544\ 723.49 - 77\ 816\ 200.00$$

77 271 476.51	أراضي	2110
77 271 476.51	فارق إعادة التقييم أراضي	105110
	إعادة التقييم الأراضي سنة 2020	

2-3 تطبيق القياس بالقيمة العادلة على عنصر الخزانة المجهزة ضد الحريق:

من خلال الإطلاع على بعض الأسعار في السوق من طرف الموردين المتخصصين في هذا التثبيت تبين لنا أن سعرها الحالي يقدر ب 450 000.00 دج، مع الأخذ بعين الاعتبار أن التثبيت في حالة جيدة جدا ولم تقم عليه أي صيانة، وعلية قدرت عمره الانتاجي ب 04 سنوات.

- حساب القيمة العادلة:

- ✓ معامل إعادة التقييم = $205\ 562.50 / 450\ 000.00 = 218.91\ %$.
- ✓ التكلفة الأصلية المعاد تقييمها = $448\ 500.00 \times 218.91\ % = 981\ 811.35$ دج.
- ✓ الاهتلاكات المتراكمة = $242\ 937.50 \times 218.91\ % = 531\ 814.48$ دج.
- ✓ القيمة المحاسبية المعاد تقييمها = $981\ 811.35 - 531\ 814.48 = 449\ 996.87$ دج.

■ التسجيل المحاسبي للخزانة المعدة للحريق بعد إعادة التقييم:

1 500.00	المنشآت التقنية وأدوات صناعية	2152307
	الإهلاك للمنشآت	2852307
		242 937.50
التقييم	فارق	105152307
إعادة		244 437.50
	المنشآت	

إعادة التقييم الخزانة لسنة 2020

3-3 تطبيق القياس بالقيمة العادلة على عنصر الشاحنة:

قدرت القيمة الحقيقية للشاحنة ب 7 000 000.00 دج في السوق وفي حالتها الحالية، وبما أن الآلة أتهلكت تماما في 2019 فنأخذ قيمتها الحقيقية هي سعر السوق، مع تقدير العمر الإنتاجي 04 سنوات.

7 000 000.00	معدات نقل - شاحنة-	218002
199		

أثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على صحة ومصداقية القوائم المالية (الصف الثاني من scf التثبيتات) –دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نפטال وحدة قسنطينة

فارق إعادة التقييم –شاحنة-

10518002

7 000 000.00

إعادة التقييم –شاحنة-

4-3 مخطط اهتلاك المعدات (الخزانة المجهزة ضد الحريق) بعد إعادة التقييم

يوضح الجدول الموالي مخطط الاهتلاك للتثبيت بعد إعادة تقييمه وزيادة عمره

الإنتاجي:

الجدول (07): اهتلاك المعدات (الخزانة المجهزة ضد الحريق) بعد إعادة التقييم

السنوات	القيمة المعاد تقييمها	قسط الاهتلاك	الاهتلاكات المتراكمة	القيمة المحاسبية الصافية
2020	450 000.00	112 500.00	112 500.00	337 500
2021	450 000.00	112 500.00	225 000.00	225 0000
2022	450 000.00	112 500.00	337 500.00	112 500
2023	450 000.00	112 500.00	450 000.00	0

المصدر: من إعداد الباحثان.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك ارتفاع في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت في سنة 2020، 2021، 2022، وهو ما يعبر عن القيمة الحقيقية للتثبيت في السوق.

4- مقارنة بين القياس بمبدأ التكلفة التاريخية والقياس بالقيمة العادلة

إن القياس بالقيمة العادلة لبعض عناصر التثبيتات لميزانية المؤسسة أظهر لنا فروق

بين القياس بالتكلفة التاريخية والقياس بالقيمة العادلة والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول (08): مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة سنة 2020

البيانات	القيمة العادلة			التكلفة التاريخية		
	القيمة الحقيقية	الاهتلاك المتراكم	القيمة الحقيقية	القيمة المحاسبية الصافية	الاهتلاك المتراكم	تكلفة الحيازة
الأراضي	77 816 200.00	-	77 816 200.00	544 723.49	-	544 723.49
معدات تقنية	337 500.00	112 500.00	450 000.00	205 562.50	242 837.50	448 500.00
معدات	5 250 000.00	1 750 000.00	7 000 000.00	0	7 891 591.72	7 891 591.72

						نقل
--	--	--	--	--	--	-----

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعلومات السابقة.

من خلال الجدول نلاحظ ارتفاع كبير لعنصر الأراضي وهذا راجع لإعادة التقييم بالسعر الحالي حيث أن هناك فرق كبير في قيمة الأرض في سنة 1989 و سنة 2020 وهذا ما يفسر الزيادة المعتبرة في القيمة. أما عنصر المعدات والأدوات هو الآخر عرف ارتفاع في القيمة، أما فيما يخص معدات النقل رغم اهتلاكه تماما في دفاتر المؤسسة والأصل لا يزال يحقق منافع اقتصادية للمؤسسة، والقيمة السوقية له مرتفعة مقارنة بتكلفة حيازته في سنة 2015 وهذا نتيجة ارتفاع سوق السيارات والشاحنات.

5- ميزانية المؤسسة بعد إعادة القياس بالقيمة العادلة

من أجل إبراز أكثر لأثر القياس بالقيمة العادلة لبعض عناصر التثبيبات على ميزانية المؤسسة، نقوم بتوضيحها في ميزانية المؤسسة بعد القياس بالقيمة العادلة.
الجدول (09): الميزانية المحاسبية لسنة 2020 -أصول-

المبالغ		اهتلاكات/ مؤونات	إجمالي	الأصول
2019	2020			
				أصول غ.جارية
726 704 644,61	585 699 051,19	5 223 327 131,5	5 809 026 182,69	تثبيبات عينية
11 881 000,00	12 756 000,00	-	12 756 000,00	تثبيبات مالية
738 585 644,61	598 455 051,19	5 223 327 131,5	5 821 782 182,69	مج.أص. غ. جارية
				أصول جارية
1 257 563 682,44	1 599 262 024,44	6 190 122,42	1 605 452 146,86	مخزونات و منتجات قيد

أثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على صحة ومصداقية القوائم المالية (الصف الثاني من scf التثبيطات) -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نפטال وحدة قسنطينة

التنفيذ				
الزائن	274 823,38	1 017 567,18	3 620 329,20	4 637 896,38
المدينون الأخرون	6 181 885,29	12 593 673,02	817 882,11	13 411 555,13
الضرائب وما شابهها	27 294 261,89	16 676 451,39	-	16 676 451,39
أصول جارية أخرى	422 692 519,64	2 368 266 186,77	-	2 368 266 186,77
الخزينة	192 245 766,47	89 728 446,69	-	89 728 446,69
مج.أص.. الجارية	1 906 252 939,11	4 087 544 349,49	10 628 333,73	4 098 172 683,22
مجموع العام للأصول	2 644 838 583,72	4 685 999 400,68	5 232 335 902,73	9 835 681 889,40

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول 08 والمعلومات السابقة.

الجدول (10): الميزانية المحاسبية لسنة 2020 - خصوم-

المبالغ		الخصوم
2019	2020	
		إصداره تم رأس مال
		فارق التقييم
	84 515 914,01	نتيجة صافية
1 664 686 082,64	1 720 030 884,07	أخرى خاصة رؤوس أموال
		مجموع رؤوس الأموال
1 664 686 082,64	1 804 546 798,08	(1) الخاصة
		خصوم غير جارية
6 549 575,00	4 399 575,00	مسبقا ثابتة منتجات مؤونات و
6 549 575,00	4 399 575,00	الغير الجارية مجموع الخصوم (2)

919 856 370,45	2 817 608 466,95	موردون وحسابات ملحقة
621 671,86	2 316 761,87	ضرائب
53 124 883,77	57 127 798,78	ديون أخرى
973 602 926,08	2 877 053 027,60	الجارية مجموع الخصوم (3)
2 644 838 583,72	4 685 999 400,68	للخصوم العام المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول 08 والمعلومات السابقة.

من الميزانية أعلاه نلاحظ تغير في قيم التثبيات مع أنه تم القيام باختيار 03 عناصر فقط من التثبيات وهذا التغير يعبر عن القيمة الحقيقي لهاته التثبيات.
يوجد أثر بارز للقياس المحاسبي بالقيمة العادلة على الميزانية وهو ما يفسر التغير في قيمة النتيجة حيث انخفضت بقيمة إهلاك التثبيتين المعاد تقييمهما ب 1 862 500.00 دج.

الخلاصة

من خلال تناولنا لموضوع الدراسة نجد أن إتباع طريقة التكلفة التاريخية يعتره الكثير من النقائص على أرض الواقع، فقيم عناصر التثبيات التي تتضمنها الميزانية غير حقيقية وبعيدة عن الواقع نتيجة التغير في القيم الحقيقية على عكس القيمة العادلة التي تعد الطريقة الأنجع لمعرفة القيم الحقيقية لها.

ومن خلال الدراسة الميدانية بمؤسسة نفضال توصلنا إلى ما يلي:

- إن إعادة التقييم يزيد من موثوقية وملائمة القوائم المالية ويجعل قيمها أقرب للحقيقة وهذا ما يضيف مصداقية للمركز المالي للمؤسسة؛
- طريقة إعادة التقييم من الطرق المعتمدة المهمة في التقييم المحاسبي للتثبيات المادية؛
- إعادة التقييم الدوري يضيف مصداقية لمختلف القوائم المالية؛
- أثبتت الدراسة إلى أن عدم الاعتماد من طرف المؤسسة على طريقة إعادة التقييم يفقد القوائم المالية لموثوقيتها وملائمتها؛

أثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على صحة ومصداقية القوائم المالية (الصفحة الثاني من scf التثبيطات) -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نفضال وحدة قسنطينة

- عدم الاعتماد على طريقة إعادة التقييم ينتج عنه اتساع في الوعاء الضريبي من خلال الزيادة في النتيجة وبالتالي الزيادة في الأعباء الضريبية؛
- تواجه المؤسسات الجزائرية عدة عراقيل منها الافتقار إلى سوق نشط وفعال ومنظم يمكن من خلاله تحديد القيمة السوقية بكل موضوعية.
- عدم الرغبة من المؤسسات الجزائرية في تحمل تكاليف إضافية رغم أنها تعطي صورة حقيقية لها وتبين واقعها ومكانتها في السوق.

المراجع

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (25 نوفمبر، 2007)، الجريدة الرسمية رقم 74. القانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي. الجزائر.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية (23 ماي، 2008)، المرسوم التنفيذي المتعلق بتطبيق أحكام القانون 11-07.
- رسم محسن، منى كامل محمد (2017)، مشكلات القياس المحاسبي في ظل تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية نموذجا، المحاسب، 166.
- طالب عبد العزيز، بلمداني محمد، (2021)، أثر التقييم بالقيمة العادلة على مصداقية القوائم المالية دراسة حالة المؤسسة العمومية للتغذية وتربية الدواجن، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، 129.
- فلاح حميدات جمعة (2019)، منهاج خبيرل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ifrs expert. عمان، الأردن، المجمع الدولي للمحاسبين القانونيين.

- قوادري عيلة (2018)، أثر استخدام التكلفة التاريخية في القياس على جودة المعلومات المحاسبية - دراسة استقصائية لمهني المحاسبة في الجزائر، مجلة أبعاد اقتصادية، 244.
- مصطفى راشد العبادي (2010)، مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية. مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن العشرين، 36.

الملاحق

ملحق رقم 01

ملحق رقم 02

أثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على صحة ومصداقية القوائم المالية (الصف الثاني من scf التثبيات) -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نפטال وحدة قسنطينة

NAFTAL SPA
DISTRICT CARBURANTS TERRE CONSTANTINE

NAFTAL SPA
DISTRICT CARBURANTS TERRE CONSTANTINE
SIEGE DISTRICT CONSTANTINE (CBR)

Edité le : 20 septembre 2021

Fiche Immobilisation

TERRAIN ()

Informations Générales :

Code-barres : A2050-1258-89-0001 (Code-barres Immosys : A225800001)

Désignation : TERRAIN ()

Nature : A2050 : TERRAIN

N° Serie :

Code Véhicule Matricule :

Affectation personnelle :

Affecté à : Fonction : N° Décharge :

Affecté le :

Affectation Géographique : 1258L19060035

Site : 1258 CENTRE CARBURANT KHROUB

Localité : INSTALLATION FIXE / ZONE DE STOCKAGE

Informations Comptables : Unité : 625 DISTRICT CARBURANTS TERRE CONSTANTINE EXERCICE EN COURS : 2021

Compte : 2110 Date acquisition : 01/01/1989

Valeur : 544 723.49

Amort. Antérieure : 0.00

Annuité : 0.00

V.N.C : 544 723.49

Gestion des immobilisations [Naftimmo] Version : 21.9.9

Gestion des immobilisations [Naftimmo] Version : 21.9.9

ملحق رقم 03