

محاضرة رقم 07 :

الأهداف التعليمية للمحاضرة :

عزيزي الطالب /

بعد الإطلاع على هذه المحاضرة، ستكون مُلماً إن شاء الله بقواعد تقييم عناصر الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي.

- (1) القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي
- (2) تقييم عناصر الحسابات
- (3) الحالات الخاصة للتقييم

مدخل المحاضرة :

كنا قد رأينا في المحاضرة السابقة مدونة الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي، والتي تتضمن سبعة أصناف كبرى؛ تركز طريقة تقييمها في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ أو اتفاقية التكلفة التاريخية، إلا أنه تحتاج أحيانا بعض عناصر الميزانية إلى مُراجعة، لأنه ببساطة التكلفة التاريخية ماهي إلا قيمة عادلة في وقتها، وطبيعي أنه مع الزمن تتغير هذه القيمة وتصبح غير مُعبّرة وغير واقعية : لهذا جاء النظام المحاسبي المالي بطرق أخرى هي :

- القيمة العادلة أو الحالية la juste valeur ou la valeur actuelle
- قيمة الإنجاز la valeur de réalisation
- قيمة المنفعة أو القيمة المُحينة la valeur d'utilité ou la valeur actualisée

وبالتالي نلاحظ من خلال القواعد أو الطرق التي جاء بها النظام المحاسبي المالي أنها أخذت بعين الاعتبار مبدأ تغليب الجانب الاقتصادي على الجانب القانوني، مما أدى إلى التأثير على المعالجة المحاسبية لبعض حسابات الكيان وبالتالي التغير في الإطار المفاهيمي للتسجيل المحاسبي للأحداث الاقتصادية في دفاتر الكيان.

1) القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي :

إن المشرع الجزائري أدرج قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي بشكل مفصل إلى حد ما في القرار المؤرخ في 2008/07/26 والصادر بالجريدة الرسمية العدد 19 والمؤرخة في 2009/03/25 والتي تتشكل عموما من مبادئ وقواعد عامة وأخرى خاصة للتقييم وإعادة التقييم في الحسابات للوصول إلى تحقيق الصورة الصادقة عن الوضعية المالية.

ماهية القياس

مفهوم القياس :

لقد بقيت مفاهيم النظرية الكلاسيكية للقياس تحكم عملية القياس في العلوم الاجتماعية بشكل عام إلى منتصف العقد الرابع من القرن العشرين، وبالتحديد إلى عام 1946 حين أصدر (S.S Steven) مؤلفا يدحض فيه الأسس التي تقوم عليها هذه النظرية، ويدعو فيه إلى تبني مفاهيم جديدة كانت بمثابة الأساس لما يعرف حاليا بالنظرية الحديثة للقياس (Modern Measurement Theory)، والتي أحدثت تغييرات حاسمة في المفاهيم السائدة لنظرية القياس، سواء بالنسبة لمقومات عملية القياس أو للخواص محل القياس، وكذلك للمقاييس المستخدمة ووحدات القياس. لذلك نجد أن المحاسبة باعتبارها أحد العلوم الاجتماعية هي آخر علم إنتبه أو إهتم بمشاكل القياس، فبدأ الباحثون بدراسات جادة في تطوير طرق وأساليب القياس المستخدمة في حقل المحاسبة، ولعل التأخر يرجع إلى أن

كما يعلم الجميع بأن الإقتصاد الرأسمالي هو بطبيعته إقتصاد أزمات، وكما تعلمون أن أهم أزمة مر بها الإقتصاد الرأسمالي هي الأزمة النقدية العالمية (1929-1933) والتي لا تُضاهيها إلا الأزمة

• هناك الكثير من المؤرخين يؤكدون بأن الأزمة النقدية العالمية إنتهت سنة 1939 وليس في عام 1933.

الاقتصادية الحالية والمرتبطة أساسا بـ covid19 مما دفعت بالباحثين لإيجاد حلول لعمليات القياس المحاسبي فالأزمة تلد الهمة•

يمكننا تقديم تعريف مبسط لعملية القياس المحاسبية إذ هو عملية مقابلة تتم بين خاصية أو حالة معبر عنها عدديا أو رقميا بحدث اقتصادي، وذلك اعتمادا على ملاحظات وقواعد علمية محددة.

خطوات عملية القياس المحاسبية :

تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن الخطوات أو المراحل التي تمر بها عملية القياس المحاسبي إلا أن هناك شبه إجماع على أن مسار العملية يمر بثلاث مراحل رئيسية :

تحديد الخاصية محل القياس : وتتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الاقتصادي التاريخي الذي أثر على المركز المالي للمشروع. لكن المحاسب يواجه مشكلة حقيقية ستعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس، تتلخص في عدم قدرته في كثير من الأحيان، على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديدا دقيقا. ويرجع ذلك إلى أن بعض المفاهيم المحاسبية لها معان أو مدلولات مختلفة، فخاصية ربح المشروع مثلا قد تبرز الخلاف بين المحاسبين حول تحديد هذا الربح هل يكون بمفهومه المحاسبي أم بمفهومه الاقتصادي أو القانوني، أم بمفهومه الإداري.. ثم يتشعب الخلاف بينهم في طرق وأساليب قياس الربح. ثم إن اختلاف المداخل في عملية القياس سوف تنعكس على نتائج القياس. ولعل مدلول العبارة التي أوردها (Devine)• تلخيص لأبعاد هذه المشكلة.

•إن الأزمة تلد الهمة ولا يتسع الأمر إلا إذا ضاق ولا يظهر نور الفجر إلا بعد الضلام الحالك (مقولة لجمال الدين الأفغاني).

•يقول Devine Carl : إن الحرص المبالغ فيه من جانب المحاسبين على التمسك بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجالات القياس المحاسبي، ليس سوى وسيلة يدارون بها عدم إتفاقهم حول مفاهيم الخواص أو الأحداث المطلوب منهم قياسها، لأنهم بتمسكهم الحرفي بهذه المفاهيم والمبادئ، إنما يهدفون إلى درء المسؤولية التي قد تترتب عليهم من جراء الأخطاء المحتملة في عملية القياس.

تحديد نوع المقياس ووحدة القياس المناسبة: بعد الإنتهاء من تحديد الخاصية محل القياس، يتعين على المحاسب تحديد وحدة القياس كالدينار الجزائري كما يتعين عليه أيضا تحديد نوع المقياس المناسب وهذا حسب غرض عملية القياس وهنا قد يواجه المحاسب ثلاث حالات :

الحالة الأولى : إذا كان المحاسب يهدف من وراء القياس تبويب الحدث الاقتصادي، فعندئذ يكون المقياس المناسب هو مقياس إسمي.

الحالة الثانية : إذا كان المحاسب يهدف من وراء القياس إجراء مقارنة بين حدثين، فعندئذ يكون المقياس المناسب هو مقياس ترتيبي.

الحالة الثالثة : إذا كان المحاسب يهدف من وراء تطبيق تقنية كمية للحدث، فعندئذ يكون المقياس المناسب هو مقياس نسبي.

تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس : يتوقف إنتقاء الأسلوب المتبع حسب الغرض من عملية القياس، وعموما هناك ثلاث أنواع من الأساليب :

أسلوب القياس المباشر : مثلما يدل إسمه فهو يعتمد على التسجيل مباشرة بناء على واقع المستند.

أسلوب القياس الغير مباشر : هو في الواقع إمتداد للأسلوب الأول، عندما تمتد عملية القياس إلى مراحل جديدة أخرى كالتحميل وحساب المخصصات وبصفة عامة كل القياسات المبنية على علاقات رياضية.

أسلوب القياس التحكمي : يأخذ هذا الأسلوب شكل التحليل ضمن الموازنات التقديرية، فحينئذ ينصب إهتمام المحاسب على التنبؤ، وفي هذه الحالة عادة ما يتم المزج مع الأسلوب غير المباشر.

وفي اعتقادنا وبالرغم من أهمية الأساليب الثلاث لعملية القياس كونها تُعطي في الغالب دلالات منطقية واضحة ودقيقة خصوصا مع الأسلوبين الأولين، إلا أن الكثير من المعلومات لا يمكن قياسها كما، ومع ذلك قد تكون مصيرية بالنسبة للمؤسسة أو للمستثمر خصوصا الخارجي منه. فمثلا مورد

أساسي تعتمد عليه المؤسسة سيتوقف نهائيا عن تمويل المؤسسة ولا يوجد بديل آخر في ظل مناخ الأعمال؛ فهذه المعلومة ستؤثر على قرار المستثمرين المرتقبين إن لم يتم إدراجها، وبالتالي يجب تنوير مستخدمي القوائم المالية بها، ولهذا أورد النظام المحاسبي في بعض فقراته مصطلح الملحق لإستخدامه في التعبير عن مثل هذه الحالات أو الأحداث بالرغم من عدم ورود مصطلح القياس في النظام المحاسبي المالي ولا في معجم تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية.

(2) تقييم عناصر الحسابات :

إن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وقواعد سيرها حددها القرار المؤرخ في 2008/07/26، والتي عموما تتشكل من مبادئ عامة وقواعد عامة للتقييم، إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات. كما أن المشرع الجزائري قد أورد مصطلح التقييم بدل القياس، وهذا منطقي كون أن النموذج المحاسبي الجزائري يعتمد على القياس الكمي لمعالجة الأحداث الاقتصادية في الوقت الحالي، وليس هناك مجال في التطبيق العملي لاستخدام القياس النوعي مثل قياس التأثيرات البيئية أو المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية.

وبالرغم من أن القياس والتقييم يستخدمان للتعبير عن نفس المفهوم، فالقياس هو عملية المطابقة بين خصائص مجال ومجال آخر (جانبا كمي ونوعي)، أما التقييم فهو قياس الخواص المالية (الجانبا الكمي فقط للقياس)، وبهذا يعتبر القياس مفهوما أوسع من التقييم، إذ يمكن أن يكون للقياس العديد من الخواص، هذه الأخيرة يمكن أن تكون كمية أو نوعية عكس التقييم الذي يهتم بالخواص الكمية فقط، لذا سوف يتم استخدام مصطلح التقييم في النظام المحاسبي المالي لأنه أدق من مصطلح القياس الذي يشمل العديد من الخواص.

1) التقييم على أساس التكلفة التاريخية *coût historique* تركز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية والتي تعتبر من المبادئ الأساسية للنظام المحاسبي المالي.

2) التقييم على أساس القيمة الحقيقية (القيمة العادلة) *juste valeur ou coût actuel* ذكر النظام المحاسبي المالي في الفقرة 1.112 من القرار الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19 والمؤرخة في 2008/03/25 بأن بعض العناصر قد تحتاج إلى مراجعة إستنادا إلى القيمة الحقيقية أو الكلفة الراهنة. ويمكن تعريف القيمة العادلة • على أنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله (أي على أساسه) تبادل أصول أو إنهاء خصوم (أي تسديدها)، بين أطراف على دراية كافية، وموافقة (أي ليست مرغمة على التبادل)، وعاملة ضمن الشروط المنافسة الإعتيادية.

3) التقييم على أساس قيمة الإنجاز *valeur de réalisation* وهو مبلغ النقدية أو السيولة التي يمكن الحصول عليها حاليا عن طريق بيع أصل طواعية من المؤسسة.

4) التقييم على أساس قيمة المنفعة *valeur actualisée ou valeur d'utilité* وهي القيمة المُحينة (أي الحالية) للتدفقات النقدية المنتظرة من استعمال (أو استخدام) الأصول وكذا قيمة خروجها في نهاية مدة منفعتها (ن.م.م). أي هي القيمة الحالية لمجموع التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المعني.

وفي هذا السياق، يجب التنسيق بين طرق التقييم المختلفة بالقدر اللازم لضمان قابلية المقارنة وتكافؤ المعلومات الواردة في الحسابات السنوية، كما نصت المادة 112.5 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 على أن المؤسسة تقدر عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول يمكن أن يفقد قيمته، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل. وتتمثل مؤشرات تدني القيمة التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي :

المؤشرات الداخلية :

التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل، التدهور الطبيعي.

تغيير نمط استعمال الأصل مما يؤثر عليه سلباً (تحديد مدة منفعة الأصل بعد أن كانت غير محددة، ترك بعض النشاطات المتعلقة بالأصل).

تغير الداء الاقتصادي للأصل (انخفاض التدفقات الصافية لأموال الخزينة، تغير تقديرات النتائج المرتبطة بالأصل).

المؤشرات الخارجية :

انخفاض القيمة السوقية للأصل.

تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسسة (التطور التكنولوجي) والمحيط القانوني والاقتصادي.

ارتفاع نسب الفائدة في السوق وما يرتبط مع هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التحيين المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصول مما يؤدي إلى انخفاض معتبر في القيمة القابلة للإسترجاع.

كما نقيم القيمة القابلة للتحصيل (la valeur recouvrable) بأعلى أو أكبر قيمة بين :

ثمن البيع الصافي = ثمن البيع - مصاريف البيع (تكاليف الخروج)

و

القيمة النفعية = القيمة المُحينة للتدفقات الداخلة المستقبلية للأصل - التدفقات الخارجة المستقبلية

كما نصت المادة 121.10 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 على أنه إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

(3) الحالات الخاصة للتقييم :

1) تقييم العقارات الموظفة وفقا للمادة 121.16 فإن أي عقار (أراضي، بناية،...) موظف فهو غير موجه للإستعمال الصناعي والتجاري والإداري كما أنه غير موجه للبيع في إطار النشاط العادي. بعد الإنتهاء من عملية التصنيف في حسابات الأصول الثابتة يمكن القيام بتقييمها :

إما بتكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للثبوتات العينية (طريقة الكلفة).

إما على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية).

تطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من الثبوتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها (في حالة تغيير استعمال أي عقار موظف)، وفي حالة ما إذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية تحديدا ذات مصداقية لأي عقار موظف يحوزه كيان اختار طريقة القيمة الحقيقية. فإن هذا العقار يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف العقار، والأسباب التي جعلت طريقة القيمة الحقيقية غير مطبقة، ويُقدم عند الإمكان فاصل لتقدير هذه القيمة الحقيقية.

2) تقييم الأصول البيولوجية : ذكر النظام المحاسبي المالي الأصل البيولوجي في فترتين، حيث تناولت المادة 121-23 من نفس القرار عملية التقييم الأولى في تاريخ إقفال الحسابات وبقيمته الحقيقية بعد طرح جميع المصاريف؛ إلا إذا لم تتمكن المؤسسة من تقدير قيمة الأصل البيولوجي بطريقة موثوق فيها، عندئذ تلجأ إلى تقييم الأصل الحيوي بكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة. كما أن الخسارة أو الربح الناتجان من تغيير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.

أما حالة المنتجات الزراعية فتناولتها المادة 123-7 من نفس القرار كما يلي : يتم تقييم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولى في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع. في حين تثبت أي خسارة أو ربح ناجمة عن تغيير في القيمة

الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها أي منها.

3) المعالجة البديلة المرخص بها لتقييم الأصول الثابتة المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "التثبيات المادية" اقترح طريقتين ممكنتين لتقييم التثبيات المادية، هما طريقة التكلفة وطريقة إعادة التقييم، فإذا فضلت المؤسسة الطريقة الثانية، وجب عليها تقييم التثبيات المعنية كلما انحرفت القيمة المحاسبية بشكل فعال عن الحقيقية أو القيمة العادلة، فطريقة إعادة التقييم هي طريقة للتقييم يجب تطبيقها بشكل دائم، في حين أن النموذج الجزائري لإعادة التقييم هو اختياري أو انتقائي. وحسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها في المادة 121-5 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، فإنه يتم إدراج أي تثبيت مادي عقب إدراجه الأول في الحسابات باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها ما يتجمع من الإهلاكات وخسائر القيمة (طريقة التكلفة)، كما أوضح النظام المحاسبي المالي أنه يرخص للمؤسسة إدراج التثبيات المادية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيات التي تحددها مسبقا في الحسابات على أساس مبلغها المعاد تقييمه (طريقة إعادة التقييم).

وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها، يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا بمبلغه المقوم ثانية، أي بقيمته الحقيقية (العادلة) في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها الإهلاكات وخسائر القيمة اللاحقة، كما يجب أن تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية (العادلة) في تاريخ الإقفال، أما القيمة الحقيقية للقطع الأرضية والبنائات هي في العادة والمألوف قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة إستنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون، وبعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للإهلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.