ISSN: 2335-1608
EISSN:2602-669

مجلة التكامل الاقتصادي
Journal of Economic Integration

المجلد: 06 –العدد:04 – ديسمبر 2018
Vol: 06 - Issue: 04 - Décembre 2018

واقع القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة داخل البيئة المحاسبية الجزائرية

The reality of accounting measurement using fair value in the Algerian accounting environment

ط.د عبد السلام بلبالي
طالب دكتوراه – جامعة أحمد دراية–أدرار
مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري الإفريقي
abdble@yahoo.com

د. حسين بن العارية
أستاذ محاضر أ، جامعة أحمد دراية–أدرار
مخبر التكامل الاقتصادي الجزائري الإفريقي
hbenlaria@yahoo.fr

تاريخ الاستقبال: 2018/05/22 **تاريخ القبول للنشر**: 2018/12/31

الملخص:

يعالج هذا البحث القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة مع دراسة لواقع القياس داخل البيئة المحاسبية الجزائرية.

تهدف هاته الدراسة إلى التعرف على الجانب النظري للقياس المحاسبي، وطرق التقييم للعناصر المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي وكيفية معالجتها محاسبياً، تم التوصل إلى أن النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر يواكب التطورات الدولية، كما أنه سمح بتطبيق التقييم وفق القيمة العادلة وأوضح طرق المعالجة المحاسبية لها.

الكلمات المفتاحية: قياس محاسبي، قيمة عادلة، نظام مالي محاسبي .

التصنيف JEL: M41

Abstract :

This research addresses accounting measurement using fair value and at the same time it examines the measurement reality in the Algerian accounting environment.

This study aims to identify the theoretical aspect of the accounting measurement, the methods of evaluation of the accounting elements according to International Accounting Standards and the accounting system financial and how to deal with them in accounting, it was concluded that the financial accounting system applied in Algeria is in line with international developments, It also allowed fair value to be applied in valuation and explained the accounting treatment methods.

Keywords: accounting measurement, fair value, financial accounting system.

JEL Classification: M41

المقدمة

يُعد القياس المحاسبي من المواضيع المهمة في أدبيات المحاسبة المالية، وهذا راجع للأثار المترتبة في طريقة التقييم المستخدمة على العديد من الفئات، بحيث سعت الجهات الدولية بمجموعة من الجهود الرامية إلى تحسين طرق القياس مع توضيح إرشادات وطرق التقييم وهذا لإعطاء معلومات تُعبر عن الواقع الحالي للمؤسسة وتقديم صورة واضحة عنها في تقاريرها المالية.

والجزائر كغيرها من دول العالم سعت إلى مواكبة التطورات الحاصلة في البيئة المحاسبية الدولية، وهذا بتقديم نظام محاسبي مالي جديد يضبط سيرورة العمل المحاسبي للمؤسسات، ويوضح طرق التقييم المسموحة الاستخدام، ونظراً لإختلاف طرق القياس المطبقة وتطورها للتوجه نحو الطريقة الاحسن في التقييم قد جعل الطريقة التقليدية المستخدمة (التكلفة التاريخية) تُعاني من مجموعة من

القصور، وأيضاً بروز مجموعة من المبررات لتطبيق طريقة القيمة العادلة كبديل لها، وعليه جاءت الدراسة لتعالج القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة مع الإشارة لواقع التطبيق في الجزائر، بحيث تم بلورة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

ما واقع القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة داخل البيئة المحاسبية الجزائرية؟

للإجابة على الإشكالية تم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية وهي كالتالي:

– ماذا نقصد بالقياس المحاسبي؟

– ما هو تعريف القيمة العادلة؟

– ما هي الطرق المسموحة الاستخدام للقياس داخل البيئة المحاسبية الجزائرية؟ وكيف يتم تسجيلها محاسبيا؟

فرضية الدراسة: تتمثل في ما يلي:

– يسمح النظام المحاسبي المالي باستخدام القيمة العادلة للقياس المحاسبي مع توفير طرق المعالجة المحاسبية لها.

هدف الدراسة: تهدف هاته الدراسة أساساً لإجابة على الإشكالية المطروحة ومجموعة الأسئلة الفرعية، واختبار فرضية الدراسة، كما تقدم تلخيص لما جاء به النظام المحاسبي المالي لطريقة القياس وفق القيمة العادلة وايضاحاً لكيفية المعالجة المحاسبية والتسجيل في يومية المؤسسة وهذا باستخدام القيمة العادلة في التقييم.

حدود الدراسة: تتمثل الحدود الموضوعية في طريقة القياس المحاسبي بالقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية وما ماجاء به النظام المحاسبي المالي أما الحدود المكانية فتشمل دولة الجزائر، كما تم الاعتماد إلى ماهو ساري التطبيق للمعالجة المحاسبية حتى نهاية إعداد هاته الدراسة 15 أوت 2017.

منهج البحث: تم استخدام المنهج الوصفي وهذا للاحاطة بالجوانب النظرية للقياس المحاسبي والقيمة العادلة، كما تم استخدام منهج دراسة الحالة للإشارة لواقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

محاور الدراسة: لقد تم إنجاز هذا العمل بتقسيمه إلى ثلاث محاور المحور الأول بعنوان الإطار النظري للقياس المحاسبي والمحور الثاني القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية والمحور الثالث بعنوان القياس المحاسبي وفق البيئة المحاسبية الجزائرية.

المحور الأول : الإطار النظري للقياس المحاسبي

1– ماهية القياس المحاسبي

1–1– تعريف القياس المحاسبي:

القياس لغة: من مصدر الفعل قيس ويعني قاسَ الشيْءَ يَقِيسُهُ قَيْساً وَقِياساً، وَاقْتَاسَهُ، وَقَيسَهُ إذا قدرَهُ عَلَى مِثالِهِ. (ابن منظور، 1981، ص3793).

القياس اصطلاحاً: تحديد القيم وتبويبها إلى حساب معين، فعلى سبيل المثال يتم تحديد العمولة بنسبة معينة من قيمة الصفقة ولكنها قد تُبوب كمصروف إذا كانت مرتبطة بالتشغيل وقد تُبوب إلى أصول إذا كانت مرتبطة إلى أصول ثابتة (طارق عبد العال حماد، 2003، ص8).

القياس المحاسبي: إن أول تعريف علمي لعملية القياس جاء من طرف Campell وجاء فية مايلي " يتمثل القياس بشكل عام في ربط الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناءاً على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة" (محمد مطر وموسى السيوطي، 2008، ص130)، كما عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبين أن القياس المحاسبي هو " قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناءاً على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة" (A.A.A , 1966, p :47).

1–2– أنواع القياس لعناصر القوائم المالية: تختلف بدائل القياس المحاسبية ومن بينها مايلي (لخضر علاوي، 2012، ص 46-47):

- **التكلفة التاريخية:** حسب هذا الأساس تُسجل الأصول بالقيمة المدفوعة أو القيمة العادلة بتاريخ اقتنائها، وتقيم الخصوم بمبلغ الإلتزام الحاصل الذي نشأ عنها.
- **التقييم بالقيمة الحالية:** تُقيم الأصول وتسجل بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط، وتُقيم الخصوم وتسجل بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن خروجها سيتم لتسديد الإلتزام ضمن السياق العادي للنشاط.
- **التكلفة الحالية:** تُقيم الأصول وتسجل بالمبلغ الواجب الدفع للحصول على الأصل أو أصل مشابه له حالي، وتقيم الخصوم وتسجل بالمبلغ غير المحدث الضروري لتغطية الإلتزام حالياً.
- **التقييم بالتكلفة القابلة للتحقيق:** يقيم الأصل ويسجل بالمبلغ الذي يمكن قبضه إذا اريد بيعه حالياً ويسجل الخصم بالمبلغ الذي ينتظر دفعه، دون تحديث وفي ظروف عادية للتخلص منه.

1– 3– شروط القياس المحاسبي: يجب أن تتوفر الشروط التالية عند إجراء عملية القياس المحاسبي وهي كما يلي (إبراهيم خليل حيدر السعدي، 2009، ص13):

- **الموضوعية:** يجب أن تكون المعلومات والبيانات المحاسبية دقيقة وذلك من أجل تحقيق قياس موضوعي دقيق، وهذا مايؤيده أصحاب اتجاه التكلفة التاريخية الذي يمثل الدليل الموضوعي عندهم في المستندات، إلا أنه بمرور الزمن تتلاشى موضوعية تلك المستندات وبالتالي فإن القياس المحاسبي في هذه الحالة تنتفي فيه صفة الموضوعية.
- **توحيد أسس القياس:** ومن خلاله يجب أن تتصف الوحدة المراد قياسها بعدم تغير محتواها الكمي على مدار عملية القياس نفسها وأن لايتغير محتواها بين عملية القياس وأخرى.

1–4– أساليب عملية القياس المحاسبي: تختلف أساليب القياس المحاسبي ومن بينها مايلي (وليد ناجي الحيالي، 2007، ص 110-111):

- **أساليب قياس أساسية أو مباشرة:** وهي عبارة عن الثمن أو التكلفة المثبتة على الفاتورة.
- **أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة:** وهي عبارة عن عملية احتساب تُضم فيها أثمان الأجزاء معاً للوصول إلى التكلفة الاجمالية.
- **أساليب القياس التحكيمية:** وهذا الأسلوب يشبه في اجراءاته أسلوب القياس المشتق إلا أن أسلوب القياس التحكيمي يفتقر إلى قواعد الموضوعية، مما يجعله عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات الشخصية .

1–5– أركان و خطوات القياس المحاسبي:

1–5–1– أركان القياس المحاسبي: – الشيء المراد قياسه: الربح مثلاً، الطاقة، الإنتاج؛ – إختيار المقياس المناسب كالنقد، أو عدد الوحدات؛ –تحديد الشخص المسؤول عن القياس: المحاسب مثلاً (كمال عبد العزيز النقيب، 1999، ص267).

1–5–2– خطوات عملية القياس المحاسبي: تتمثل خطوات القياس المحاسبي في مايلي (جورج دانيال، 1993، ص28):

– تحليل الأحداث المالية أو المعاملات؛ – تبويب أطراف العملية لإثباتها في الدفاتر؛ – عملية تشغيل البيانات المحاسبية للوصول إلى مرحلة التحميل والتسوية.

1– 6– أسس المفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي:

- **أخطاء التوقيت:** تنتج أخطاء التوقيت عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة، ولكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات والتقرير عنها محاسبياً في دورة أخرى، مما ينتج عنه تداخل في نتائج تلك الدورات، فالقياس البديل الذي يعترف بتغيرات القيم في نفس الدورة التي تحدث خلالها، سوف يتمتع بخاصية أفضل من بدائل القياس الأخرى.

- **أخطاء وحدة القياس:** ينتج هذا النوع من الأخطاء عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود، وبهذا تصبح الأفضلية لوحدة القياس التي تعترف بتغيرات المستوى العام للأسعار في القوائم المالية.
- **قابلية التفسير:** ينبغي أن تصبح القوائم المالية الناتجة قابلة للفهم من حيث المعنى والاستخدام.
- **الملائمة:** وتعتبر خاصية الملائمة هي المعيار الثاني من معايير تقيم بدائل القياس المحاسبي، بمعنى أخر أن تكون المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المعدة مفيدة. (حنان حلوة رضوان، 2003، ص 157- 159).

2– ماهية القيمة العادلة

2– 1– تعريف القيمة العادلة:

تُعرف القيمة العادلة وفق ماجاء في المعيار الدولي IFRS 13 قياس القيمة العادلة على أنها السعر الذي يُمكن الحصول عليه نتيجة بيع أصل، أو دفعه لتحويل إلتزام بموجب معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (الموقع الالكتروني: https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13)؛ وعرفها المشرع الجزائري بأنها "هي المبلغ الذي يُمكن من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية (رئاسة الجمهورية، 2009، ص20).

2– 2– قياس القيمة العادلة: تُصنف مداخل قياس القيمة العادلة إلى مستويات مختلفة وهي كالتالي:

- **المستوى 1**: الأسعار المدرجة في سوق نشطة لموجودات أو المطلوبات المماثلة التي يمكن للمؤسسة الوصول إليها في تاريخ القياس؛
- **المستوى 2**: هي أسعار السوق غير المدرجة في المستوى الأول والتي يمكن ملاحظتها للأصل أو الإلتزام سواء بشكل مباشر أو غير مباشر؛
- **المستوى 3**: هي الأسعار غير الملحوظة للموجودات والمطلوبات، ولكن يتم تحديدها بنماذج التقييم الداخلية. (الموقع الالكتروني: https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13)

2– 3– مزايا استخدام القيمة العادلة: (انظر: رضوان حلوة حنان وآخرون، 2004، ص32 & جميل حسن النجار، 2013، ص469).

– تحديد القيمة الاقتصادية للأصول؛

– الاعتراف بالآثار المترتبة عن الأحداث الاقتصادية عند وقوعها؛

– تقدير القيمة الاقتصادية للوضع المالي للشركة؛

– تُعد أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية؛

– تساعد في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة؛

– تُزود المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة.

المحور الثاني: القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية

تُوجد العديد من المعايير المحاسبية المُوجبة للقياس وفق القيمة العادلة ومن أهمها مايلي:

1– المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) "الخاص بالممتلكات والمعدات":

نصت الفقرة 24 من المعيار أنه تُقاس تكلفة هذا البند من بنود العقارات والآلات والمعدات بالقيمة العادلة ما لم تفتقر معاملة المبادلة إلى الجوهر التجاري، أو يكن من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بطريقة يُمكن الاعتماد عليها، ويقاس البُند الذي تم اقتناؤه بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشأة أن تلغي إثبات الأصل المتنازل عنه في

الحال، وإذا لم يقاس البند الذي تم اقتناؤه بالقيمة العادلة، فإن تكلفته تُقاس بالمبلغ الدفتري للأصل المتنازل عنه. (معيار المحاسبة الدولي رقم 16: العقارات والآلات والمعدات، ص 5).

2– المعيار المحاسبي الدولي رقم (32) "الأدوات المالية: العرض":

الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ لعرض الأدوات المالية على أنها التزامات أو حقوق ملكية ومقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية، وهو ينطبق على تصنيف الأدوات المالية، من منظور المُصدر، على أنها أصول مالية، والتزامات مالية وأدوات حقوق الملكية، وعلى تصنيف الفائدة أو عوائد وتكاليف التمويل، وتوزيعات الأرباح، والخسائر والمكاسب ذات العلاقة، وعلى الحالات التي يجب فيها المقاصة بين الأصول المالية والإلتزامات المالية. (معيار المحاسبة الدولي 32: "الأدوات المالية : العرض، ص 01)

وفقاً لهذا المعيار يجب على المنشأة أن تُفصح عن معلومات عن القيمة العادلة لكل مجموعة من المجموعات الموجودات والمطلوبات المالية ويمكن إيجاز ذلك في النقاط التالية: (رضا إبراهيم صالح، 2009، ص 26)

– في حالة ما إذا كانت الأداة المالية يتم تداولها في سوق نشط، فإن سعرها السوقي يُمثل الأساس المناسب للقيمة العادلة، حيث أن سعر السوق المناسب هو:

- سعر العرض الحالي: لأصل محتفظ به أو الالتزام سيتم إصداره.
- السعر المعروض (سعر الطلب): لأصل سيتم امتلاكه أو الالتزام محتفظ به.
- سعر أخر عملية: في حالة عدم توفر المعلومات عن الأسعار الحالية بشرط عدم حدوث تغير كبير في الظروف الاقتصادية بين تاريخ أخر عملية وتاريخ تقديم التقرير (تاريخ التقييم).
- أسعار السوق الوسيطة: إذا كان لدى المشروع مراكز أصول والتزامات متقابلة.

– إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق غير نشط أو غير منظم بشكل جيد، أو كان حجم التداول قليل نسبة إلى عدد الوحدات من الأداة المالية المراد تقييمها أو في حالة عدم وجود سعر سوق معروض، فيمكن اللجوء إلى وسائل تقدير لتحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية.

– إذا كانت الأداة غير متداولة في سوق مالي منظم، فإنه يُفضل عدم تحديد مبلغ معين لقياس القيمة العادلة، وإنما تحديد مدى معين يعتقد وبشكل معقول أن تقع القيمة العادلة ضمنه.

– عند عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية لأي سبب فإنه يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات حول الخصائص الأساسية للأداة المالية المراد تقييمها، بما في ذلك الشروط والأحكام ذات الأهمية التي قد توثر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية ودرجة التيقن منها، وذلك لمساعدتهم على عمل تقديراتهم الخاصة لتحديد القيمة العادلة.

3– المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) "إنخفاض قيمة الموجودات":

وفقاً لهذا المعيار يجب الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في قائمة الدخل عندما يتجاوز المبلغ المجمل للأصل المبلغ القابل للاسترداد، وفي المقابل فإذا ما توفرت دلالات على أن خسائر الانخفاض في القيمة التي سبق الاعتراف بها في سنوات سابقة لم تعد توجد أو حدث عليها انخفاض فيجب إعادة تقدير المبلغ القابل للاسترداد، ويتم الاعتراف بعكس انخفاض القيمة كدخل في قائمة الدخل بشرط أن لا يزيد المبلغ المرحل المعدل للأصل عن المبلغ الذي سبق الاعتراف كخسائر انخفاض في القيمة للأصل نفسه.
(معيار المحاسبة الدولي رقم 36: الهبوط في قيمة الأصول، ص: 3–4)

4– المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) "الموجودات غير الملموسة":

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لا يتم التعامل معها –على وجه التحديد– في معيار أخر، ويتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تُثبت أصلاً غير ملموسا عندما، وعندما فقط تستوفى ضوابط محددة (معيار المحاسبة الدولي رقم 38: الأصول غير الملموسة، ص 1) ، ووفقا لهذا المعيار إذا تم اقتناء أصل غير ملموس مقابل أصل أخر فيتم قياس الأصل المقتنى بقيمته العادلة بشرط توافر سوق نشطة لتقييم تلك الأصول، كما قد يوفر سعر أَحدث عملية مماثلة أساساً يُمكن بناء عليه تقدير القيمة العادلة، بشرط عدم حدوث تغيير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ العملية وتاريخ الأصل. (جميل حسن النجار، 2013، ص 470)

أما عند القياس اللاحق للاعتراف المبدئي بهذه الأصول غير الملموسة، فإن تحديد القيمة العادلة عند استخدام أسلوب إعادة التقييم لا يتم إلا بموجب السعر السوقي في سوق نشط، فإذا لم يعد ممكنا تحديد القيمة السوقية في فترات لاحقة فتكون القيمة العادلة هي السعر السوقي المحدد في أخر عملية إعادة التقييم، مطروحاً منه أي إطفاء متراكم أو خسائر لانخفاض القيمة لاحقة لتاريخ إعادة التقييم المعتمد. (جمال علي عطية الطرايرة، 2005، ص 97)

5– معيار الإبلاغ المالي رقم (9) "تصنيف وقياس الأصول المالية":

يُعد هذا المعيار نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي الذي يتجه أكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والإثبات المحاسبي، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية، وقد صدر هذا المعيار في شهر نوفمبر 2009 وأصبح ساري المفعول مع مطلع العام 2013، وقد جاء هذا المعيار ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم (39) الخاص بالأدوات المالية الاعتراف والقياس.

ووفقا لمعيار الإبلاغ المالي رقم (9) يتم قياس الأصول المالية بشكل أولي بالقيمة العادلة المضافة في حال عدم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو تكلفة العمليات، أما في حالة التقييم اللاحق للأدوات المالية الذي يتم في نهاية كل فترة مالية، فإنه يتم تقسيم الأصول المالية إلى تصنيفين رئيسين:

– أصول تُقاس بالتكلفة المطفأة: وهي القيمة الصافية بعد الخصم، وتستخدم طريقة التكلفة المطفأة لقياس أدوات الدين ضمن حالات معينة حددها المعيار، ومادون ذلك فيتم قياس أدوات الدين بالقيمة العادلة من خلال الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر.

– أصول تقاس بالقيمة العادلة، حيث تقاس باقي الأدوات المالية (الملكية، والمشتقات، والدين) بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر السنوية ومن ثم فإن تطبيق هذا المعيار لا يتطلب تصنيف الأدوات المالية متاحة للبيع أو محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق كما كان يطبق وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (39). (جميل حسن النجار، 2013، ص 471)

المحور الثالث: القياس المحاسبي داخل البيئة المحاسبية الجزائرية

1– طرق القياس وفق النظام المحاسبي المالي: حسب ما جاء في القرار المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسيرها، فقد حدد القواعد العامة لتقييم العناصر المقيدة في الحسابات وذلك بالاعتماد على التكاليف التاريخية كقاعدة عامة في حين يكمن الاعتماد على طرق تقييم بديلة، وهذا بالنسبة إلى بعض العناصر، بحيث يتم تقييمها بالاستناد إلى الطرق التالية: القيمة الحقيقية (القيمة العادلة)؛ قيمة الإنجاز؛ القيمة المحينة. (رئاسة الجمهورية، 2009، ص6)

وفيما يلي العناصر التي سمح النظام المحاسبي المالي معالجتها باستخدام القيمة العادلة (رئاسة الجمهورية، 2009، ص10-20):

1–1– التثبيتات العينية والمعنوية: يمكن تقييم العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتاً عينياً إما بتكلفة يُطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم، وإما على أساس قيمتها الحقيقية (القيمة العادلة)، إذا تعذر تحديد القيمة العادلة لأي عقار موظف تحوزه المؤسسة تحديداً ذات مصداقية، ففي هذه الحالة يُدرج العقار في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم المعلومات والأسباب التي جعلت طريقة القيمة العادلة غير مطبقة في الملاحق مع إمكانية تقديم مجال لتقدير القيمة العادلة، تدرج في الحسابات

الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها، يجب أن تعكس القيمة الحقيقية (العادلة) الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية. (رئاسة الجمهورية، 2009، ص10)

– يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يُطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة وفي مثل هذه الحالة يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بكلفته منقوصاً منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، الخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها. (رئاسة الجمهورية، 2009، ص10)

– يرخص للمؤسسة أن تدرج في الحسابات التثبيتات المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي تحددها مسبقاً على أساس مبلغها المعاد تقييمه (رئاسة الجمهورية، 2009، ص10)، وفي هذه المعالجة الأخرى المرخص بها، يُدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلاً، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية (العادلة) في تاريخ إعادة تقييمه منقوصاً منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة، تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافاً كبيراً عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال، والقيمة الحقيقية للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة استناداً إلى تقدير يجريه مقومون محترفون ومؤهلون، والقيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج هي أيضاً قيمتها في السوق، وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق فإنها تقوم بكلفة تعويضها الصافية من الاهتلاك، وبعد إعادة التقييم، تُحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها، إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن الزيادة تُقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم"، كما أنه يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس كلفته، أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية، غير أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالإستناد إلى سوق نشطة. (رئاسة الجمهورية، 2009، ص10–11).

1–2– التثبيتات المالية: تُدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك ولكن لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب، كما تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا والسندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، وتقيم عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص:

- ✓ بالنسبة إلى سندات التي تم تسعيرها، بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية؛
- ✓ بالنسبة إلى السندات التي لم يتم تسعيرها، بقيمتها التفاوضية المحتملة، ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقاً من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.

يُدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من التقييم بالقيمة الحقيقية (العادلة) في شكل ارتفاع أو انخفاض في رؤوس الأموال خاصة، هاته المبالغ المدرجة في شكل رؤوس أموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية، كما تم التوضيح في الملحق (في الجريدة الرسمية) المعلومات التي تخص طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وكذلك طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة إلى التوظيفات المالية المدرجة في الحسابات بقيمة السوق. (رئاسة الجمهورية، 2009، ص12)

1–3– المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ: عملاً بمبدأ الحيطة والحذر، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز هي سعر البيع القدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق، كما تقييم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي ولدى تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها الحقيقية منقوصاً منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، وتثبت الخسائر أو الأرباح المتأتية عن التغير في

القيمة الحقيقية منقوصاً منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها أي منها. (رئاسة الجمهورية، 2009، ص13)

1-4- الإعانات: لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب نتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول:

- ✓ بأن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات؛
- ✓ وبأن الإعانات سيتم استلامها. (رئاسة الجمهورية، 2009، ص14)

1-5- القروض والخصوم المالية الأخرى: يتم تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند التنفيذ، وبعد الاقتناء، تُقوم الخصوم المالية حسب التكلفة باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تُقيم بقيمتها الحقيقية. (رئاسة الجمهورية، 2009، ص14)

1-6- تقييم الأعباء والمنتوجات المالية: العمليات التي تم الحصول من اجلها على تأجيل الدفع أو منح التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل، كما إن الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكمنتجات مالية في حسابات البائع. (رئاسة الجمهورية، 2009، ص15).

1-7- عقود الإيجار التمويلي:

عند المستأجر: يدرج الملك المؤجر الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية (العادلة) أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه الأخيرة اقل ثمنا.

عند المؤجر: الصانع أو الموزع للملك المستأجر، يدرج الدين ضمن الحسابات بالمبالغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للملك طبقا للمبادئ التي يعتمدها الكيان بالنسبة لمبيعاته النافذة (الإثبات المتزامن للدين والبيع)، وعليه فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية، لكن إذا كانت نسب فائدة عقد الإيجار متدنية بصورة اصطناعية، فإن الربح الناتج عن البيع يجب أن يكون محدوداً بما كان يقف عنده لو كان الإيجار مبرماً على أساس نسبة الفائدة المعمول بها في السوق، تُثبت المصاريف الأصلية المباشرة التي إلتزم بها المؤجر من اجل تفاوض على العقد ووضعه موضع التنفيذ كأعباء في تاريخ إبرام العقد. (رئاسة الجمهورية، 2009، ص19-20).

2- مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي: نُحاول فيما يلي إجراء مقارنة تقييم بنود أو عناصر القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجديد بحيث نجد أن:

2-1- التثبيتات العينية والمعنوية: نلاحظ أنها تدرج بتكلفتها المنسوبة إليها، ثم تقيم لاحقا بـ:

- التكلفة منقوصاً منها الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة؛ أو
- بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصاً منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.

وهذا ما يتوافق مع المعيارين (IAS 16) و (IAS 38)، غير أن (SCF) لم يتطرق إلى تفاصيل حالات اقتناء الأصل التي ذكرت في المعايير المحاسبية من شراء منفصل، إدماج، تبادل أصل بأصل مشابه أو حالة التطوير الداخلي، وبالتالي كيفية تقييم هذه الحالات وفق (SCF).

2-2 التثبيتات المالية: تدرج بتكلفتها التاريخية، أما لاحقا فتقيم بالقيمة الحقيقية بالنسبة للسندات المساهمة والحسابات الدائنة حيث تُقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير، وهذا ما لم يتطرق له المعيار IAS 39 ، وبالتكلفة المهتلكة بالنسبة للتوظيفات المالية والقروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان.

مما سبق، نجد أن هناك تشابه في متطلبات قياس الأصول المالية وفقا لـ SCF والمعيار IAS39، فيما عدا بعض النقاط أهمها:

– أصناف الأصول المالية أكثر وضوحاً في المعيار IAS39 مقارنة بـ (SCF)؛

– (SCF) يشترط استخدام السعر المتوسط في الشهر الأخير من السنة المالية عند القياس اللاحق للأصول المتاحة للبيع المسعرة، بينما المعيار (IAS39) لم يُشِر لذلك؛

– شرح متطلبات القياس بالقيمة العادلة وفق المعيار (IAS39) أكثر وضوحاً منه في (SCF)؛

2–3– المخزونات: تدرج في الحسابات بتكلفة الشراء أو الإنتاج، ثم تُقيم لاحقاً بتكلفتها أو بقيمة الإنجاز الصافية (القيمة القابلة للتحصيل) أيهما اقل، مع استعمال FIFO* أو التكلفة المتوسطة المرجحة.

من خلال هذا البند، هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار (IAS2).

2–4– مؤونات المخاطر والأعباء: في هذا العنصر (SCF) تطرق إلى نفس المعالجة التي ذكرت في المعيار (IAS37) ، وبالتالي هناك توافق بين النظاميين.

2–5– القروض والخصوم المالية الأخرى: حيث تدرج القروض بالقيمة الحقيقة ثم تعالج لاحقاً وفق التكلفة المهتلكة، كما تدرج تكاليف فوائد القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في كلفة الأصل طبقا للمعالجة المحاسبية المرخص بها، وهذا ما يتوافق مع المعيار (IAS23).

أما الخصوم المالية الأخرى فهي مدرجة في (SCF) بنفس التقييم الذي ذكر في المعيار (IAS39).

2–6– الإعانات والأعباء والمنتوجات المالية: بالنسبة للإعانات (SCF) ركز على إدراج الإعانات والمنتوجات (الإيرادات)، أما (SCF) تطرق إلى الأعباء والمنتوجات المالية فقط دون التطرق إلى الأعباء والمنتوجات الناتجة عن بيع السلع أو تقديم الخدمات.

مما سبق نستنتج أن هناك توافقاً بين ما جاء في المعايير الدولية المحاسبية وبين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي في كثير من البنود، مع وجود بعض الاختلافات في بعض طرق التقييم، وعدم ذكر بعض العناصر ضمن النظام المحاسبي المالي على خلاف ما ذكر في معايير المحاسبة الدولية، كما أن هناك اختلاف في المصطلحات المستخدمة وذلك راجع إلى المصادر التي أُخذ منها النظام المحاسبي المالي. (مسعود درواسي وضيف الله محمد الهادي، 2011، ص15–16).

3– الإطار العملي للمعالجة المحاسبية للقياس وفق القيمة العادلة: نحاول توضيح طرق المعالجة وهذا بالتطرق لأهم الحسابات المتعلقة بطريقة التقييم بالقيمة العادلة وهي كالتالي (تم إعداد هذا القسم بالاعتماد على كل من: لبوز نوح، 2009 & هوام جمعة، 2011):

ح/104 فرق التقييم: ويسجل ضمن هذا الحساب كل الأرباح والخسائر التي لم تدرج في حسابات النتيجة والمتمثلة في فروقات التقييم بين القيمة المحاسبية للأصول والقيمة العادلة ويكون في أول سنة لإعادة التقييم ويسجل الفرق وفق حالتين هما كالأتي:

حالة فرق القيمة يكون ايجابياً

3/2		ح / القيم الثابتة / المخزونات
	104	ح / فرق التقييم

حالة فرق القيمة يكون سالباً

104		ح / فرق التقييم
	29	ح / خسائر في القيم الثابتة (بالنسبة للقيم الثابتة)

*- **FIFO:** هي اختصار للكلمة بالانجليزية FIRST IN FIRST OUT ، وتعني الوارد اولاً يصرف اولاً.

39		ح / خسائر في قيم المخزونات (بالنسبة للمخزونات)

وهذه الحالات التي تتحقق فيها الخسائر مباشرة وليست في شكل مؤونة مستقبلية.

ح/107 فرق المعادلة: ويتم فيه تسجيل جميع الفروقات التي تتأثر بها سندات المساهمة المقيمة بالمعادلة التي تم اقتناؤها من مؤسسات شريكة بما يعادلها من قيم أخرى غير النقود ولا يظهر هذا الحساب إلا في القوائم المالية المجمعة أو في حالة الميزانية المجمعة للمجموعة التي تتكون من مجموعة شركات تربطها علاقة مساهمة أو شراكة ويكون القيد على النحو التالي:

في حالة القيمة السوقية للسند اكبر من قيمة الشراء فيسجل كما يلي:

265		ح / سندات مساهمة مقيمة بالمعادلة (مؤسسات شريكة)
	107	ح / فرق المعادلة

في حالة القيمة السوقية للسند اقل من قيمة الشراء فيسجل الفرق كما يلي:

107		ح / فرق المعادلة
	265	ح / سندات مساهمة مقيمة بالمعادلة(مؤسسات شريكة)

ح/207 فرق الاقتناء (شهرة المحل): تعتبر أهم عناصر الأصول غير الملموسة أي قيم ثابتة معنوية وتتسم كذلك بالتعقيد في عملية تقييمها حيث لا يمكن شراؤها منفردة كغيرها من الأصول سواءاً الملموسة أو غير الملموسة بينما يمكن تقييمها في حالات نادرة تتمثل إما في حالة الاندماج أو بيع الشركات حيث يعتبر الفرق بين مبلغ شراء الشركة برمتها والأصول الصافية للمؤسسة منقوص منها الالتزامات ولذلك فالمشرع الجزائري كغيره من المشرعين في العالم سماها بفرق الإستلام لأنها تنشأ في حالات خاصة من جهة ومن جهة أخرى فإن شهرة المحل تنشأ من تظافر عدة عناصر تجعل القدرة الكسبية للمؤسسة كبيرة نسبيا، ومن صعوبة تقييم شهرة المحل داخليا عدم وجود دقة في تحديد تكاليف وجود هذه الشهرة وقد توجد هذه الشهرة أحيانا دون تكاليف.

ويتم تقييم شهرة المحل كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية البيع بمقارنة سعر شراء المؤسسة منقوص منه القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المقتناة. ويكون حساب القيمة الصافية للأصول وفق الطريقة التالية: قيم ثابتة معنوية (علامة تجارية) بالقيمة السوقية العادلة+ قيم ثابتة ملموسة أخرى بالقيمة السوقية العادلة + مخزونات بضائع بالقيمة السوقية العادلة + عملاء – الموردون = القيمة الصافية للأصول

فشهرة المحل تساوي الفرق بين القيمة الصافية للأصول وسعر شراء المؤسسة، ويتم ذلك محاسبياً كما يلي:

205		ح / قيم ثابتة معنوية (علامة تجارية)
207		ح / فرق الإقتناء (شهرة المحل)
218		ح / قيم ثابتة ملموسة أخرى
30		ح/ مخزونات بضائع
411		ح / عملاء
	401	ح / الموردون

530		ح / الصندوق

ح/29 خسائر في القيمة على القيم الثابتة: قد تتعرض القيم في قيمتها بسب أو لأخر وتسجل الخسارة بمقدار القيمة وفق القيد التالي:

681		ح/ مخصصات إ.و.م الخسائر القيم في الأصول غير الجارية
	29	ح / خسائر في القيمة على القيم الثابتة

ح/39 خسائر في القيم على المخزونات والجاري تخزينها: قد تتأثر أسعار السلع والخدمات بالزيادة أو النقصان ونظراً لأهمية الخسائر في الحياة الاقتصادية للمؤسسة، فالمشرع الجزائري خص المخزونات بمجموعة من الحسابات للمعالجة المحاسبية لهذا النوع من الخسائر وتُسجل محاسبياً على النحو التالي:

685		ح / مخصصات إ.م والخسائر في القيمة
	39	ح/ خسائر في القيم على مخزونات البضائع

ح/49 خسائر في القيم على حسابات المتعاملين: قد يتعرض حساب المتعاملين لخسائر في القيمة بسبب اليأس من تسديد أحد المتعاملين لديونه مثلا، وعليه يسجل القيد المحاسبي التالي:

عند تكوين المؤونة

685		ح / مخصصات إ.م والخسائر في القيم أ. الجارية
	49	ح/ خسائر في القيم على حسابات المتعاملين

في حالة وقوع الخسارة وتأكدها

490		ح / خسائر في القيم على حسابات المتعاملين
	41	ح/ المتعاملين

في حالة وقوع الخسارة كليا أو جزئيا وتحصيل المبالغ تلغى المؤونة بالمبالغ المحصل كما يلي:

49		ح / خسائر في القيم على حسابات المتعاملين
	785	ح/ استرجاعات الاستغلال على خسائر القيمة والمؤونات

في حالة تكون اكثر فيسجل الفارق على النحو التالي:

654		ح / خسائر المديونيات غير المحصلة
	49	ح/ خسائر في القيم على المتعاملين

ح/501 حصص في مؤسسات مرتبطة: ونعني بها الأسهم التي تملكها المؤسسة في شركات حليفة أو في نفس المجموعة وتعامل محاسبياً على النحو التالي:

في حالة التنازل عن أسهم في شركات حليفة

بقيم اكبر من سعر الشراء

51/53		ح / البنك او الصندوق
	501	ح/ حصص في مؤسسات مرتبطة
	767	ح / الأرباح الصافية عن عمليات بيع أ. المالية

بقيم اقل من سعر الشراء:

53/51		ح / البنك او الصندوق
667		ح/ الخسائر الصافية الناتجة عن تنازلات أ. المالية
	501	ح / حصص في مؤسسات مرتبطة

في حالة تقييم وإعادة التقييم الحصص في الشركات الحليفة وهي لازالت ملك للمؤسسة:

بقيم اكبر من سعر الشراء:

501		ح / حصص في مؤسسات مرتبطة
	765	ح/ فرق التقييم على الأصول المالية (فوائض القيم)

بقيم اقل من سعر الشراء:

665		ح / فرق التقييم على الأصول المالية
	501	ح/ حصص في مؤسسات مرتبطة

في حالة تقييم أو إعادة تقييم الأسهم الخاصة:

بقيم اكبر من القيمة الإسمية:

502		ح / اسهم خاصة
	765	ح/ فرق التقييم على الأصول المالية – فوائض القيم

بقيم اقل من سعر الشراء:

665		ح / فرق التقييم على الأصول المالية—نواقص في القيم
	502	ح/ اسهم خاصة

ح/59 خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية: قد يتعرض أحد الحسابات الجارية إلى نقص في القيمة لسبب أو لأخر فهذا النقص يجب أن يسجل في أحد الحسابين التاليين:

– ح/591 خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية: ويسجل ضمن هذا الحساب جميع الخسائر في القيمة التي تطرأ على الأصول المالية الجارية المتمثلة في قيم التوظيف المنقولة أو البنك وما شابهه وإذا حدث أن تمت خسارة في القيمة لأحد الحسابات السابقة الذكر يسجل القيد المحاسبي التالي:

عند تكوين المؤونة:

685		ح / مخصصات إ. م وخسائر القيم في أ الجارية
	591	ح/ خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية

في حالة وقوع الخسارة وتأكدها:

591		ح / خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية
	5	ح/ احد الحسابات المالية الجارية

في حالة عدم وقوع الخسارة كليا أو جزئيا وتحصيل المبالغ تلغى المؤونة بالمبالغ المحصل كما يلي:

685		ح / مخصصات إ. م وخسائر القيم أ.الجارية
	591	ح/ خسائر في القيم على الأصول المالية الجارية

– ح/594 خسائر في القيم على وكالات التسبيقات والاعتمادات المالية: ويسجل ضمن هذا الحساب جميع الخسائر في القيم التي تنتج عن وكالات التسبيقات والاعتمادات المالية وتسجل محاسبيا على النحو التالي:

عند تكوين المؤونة

685		ح / المخصصات المالية للاهتلاك. م وخسائر القيم
	594	ح/ خسائر في القيم على وكالات التسبيقات والاعتمادات

في حالة وقوع الخسارة وتأكدها

594		ح /خسائر في القيم على وكالات التسبيقات والاعتمادات
	54	ح/ وكالات التسبيقات ةالاعتمادات المالية

في حالة عدم وقوع الخسارة كلياً أو جزئياً وتحصيل المبالغ تلغى المؤونة بالمبالغ المحصل عليها كما يلي:

594		ح / خسائر في القيم على وكالات التسبيقات وإ. المالية

	786	ح/ الاسترجاعات المالية على خسائر القيمة والمؤونات

في حالة تكون فيها الخسارة أكثر من المؤونة فيسجل الفارق على النحو التالي:

686		ح / المخصصات المالية إ. م وخسائر القيم
	594	ح/ خسائر في القيم على وكالات التسبيقات والاعتمادات

ح/665 فرق التقييم على الأصول المالية (نواقص في القيم): ويسجل ضمن هذا الحساب جميع القيم الناقصة على الأصول المالية المقيمة في أخر كل سنة أو كل ثلاث سنوات أو كل خمس سنوات حسب ما نص عليه المعيار الدولي المتعلق بالقيمة العادلة للأصول وإذا تم وحدث نقص في قيم الأصول المالية يسجل هذا العبء محاسبيا على النحو التالي:

665		ح / فرق التقييم على الأصول المالية
	50/26/27	ح/ أصول مالية ثابتة او منقولة

ح/68 مخصصات الاهتلاك، المؤونات والخسائر في القيمة: ويقصد بالمخصصات أي توقعات الأعباء من خلال الخسائر التي يمكن أن تصيب المؤسسة في فترة لاحقة فتتداركها المؤسسة كعبء لتخفيض النتيجة انطلاقاً من مبدأ الحيطة والحذر الذي يوجب تسجيل الأعباء المتوقعة دون الإيرادات وكذلك الاهتلاكات التي تصيب الأصول القابلة للاهتلاك إضافة إلى نوع جديد من الأعباء لم يكن معروفاً سابقا وهو عبء الخسارة في القيمة الذي يتعرض له أصول المؤسسة بسبب تقلبات السوق وينقسم هذا إلى حسابات فرعية كما يلي:

– ح/681 مخصصات الاهتلاك المؤونات وخسائر القيم في الأصول غير الجارية: ويسجل ضمن هذا الحساب المخصصات المتوقعة للخسائر في القيم ومؤونات الأصول الثابتة إضافة إلى قسط اهتلاكات القيم الثابتة ويسجل هذا النوع من الأعباء محاسبيا على النحو التالي:

681		ح / مخصصات إ. م وخسائر القيم في الأصول غ . ج
	2	ح/ احد القيم الثابتة

– ح/682 مخصصات الاهتلاك المؤونات وخسائر القيم الثابتة الموضوعة تحت التوكيل (الامتياز): ويسجل ضمن هذا الحساب المؤونات والخسائر في القيم التي قد تتوقع أن تحصل لأحد القيم الثابتة الموضوعة تحت التوكيل عند احد المتعاملين مع الكيان ويسجل هذا العبء محاسبيا على النحو التالي:

682		ح / مخصصات إ. م وخسائر القيم في القيم الثابتة الموضوعة تحت التوكيل (الامتياز)
	282/292	ح/ إهتلاك وخسائر القيمة على القيم الثابتة تحت التوكيل

– ح/685 مخصصات الاهتلاك المؤونات وخسائر القيم في الأصول الجارية: ويسجل ضمن هذا الحساب المؤونات والخسائر في القيم التي قد تتوقع أن تحصل لأحد الأصول الجارية أو المتداولة ويسجل هذا العبء محاسبيا على النحو التالي:

665		ح / مخصصات إ. م وخسائر القيم في الأصول.ج
	39/49	ح/ خسائر في القيم على احد الأصول المتداولة

– ح/686 المخصصات المالية للاهتلاك المؤونات وخسائر القيم: ويسجل ضمن هذا الحساب المخصصات المالية للاهتلاك والمؤونات وخسائر القيم في الأصول المالية التي يمكن أن تتأثر بحركات الأموال داخل أسواق المال سواء الوطنية أو العالمية ويسجل هذا النوع من الأعباء محاسبياً على النحو التالي:

686		ح /المخصصات المالية للاهتلاك، المؤونات وخسائر القيم
	298/297/296	ح/ خسائر في القيم لأحد الأصول المالية

ح/752 فوائض قيم التنازل عن الأصول الثابتة غير المالية: ويسجل ضمن هذا الحساب جميع مبالغ الإيرادات المتمثلة في القيم الزائدة الناتجة بسبب التنازل عن الأصول الثابتة غير المالية كالأرباح المتحصلة من بيع شاحنة مثلاً، ويسجل هذا النوع من الإيرادات محاسبياً على النحو التالي:

512		ح / الجاري البنكي
28		ح/ اهتلاك القيم الثابتة
	23/22/21/20	ح / القيم الثابتة غير المالية
	752	ح/ الأرباح الصافية عن عمليات بيع أ. غ المالية

ح/765 فارق التقييم عن الأصول المالية(القيم الزائدة): ويسجل ضمن هذا الحساب القيم الزائدة التي تنتج عن عملية تقييم أو إعادة تقييم الأصول المالية التي يملكها المؤسسة ويسجل القيد على النحو التالي:

27/26/50		ح / احد الأصول المالية
	765	ح/ فرق التقييم على الأصول المالية (فوائض القيم)

ح/78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات: ويقصد بهذا الحساب الاسترجاعات المالية لمبالغ اعتبرت سلفاً كأعباء متوقعة الحصول وحملت على ميزانيات الكيان لفترات سابقة لكن إذا ثبت أن التوقع بالخسارة لم يتم فنسترجع المبالغ التي سجلت كخسارة على سنوات سابقة ولكنها لم تحدث فتحسب كإيراد شكلي على ميزانية السنة الموالية لتغطية الخسائر السابقة وتعتبر العملية كلها كقيد للتوازن وليس إيراداً حقيقيا ويتفرع هذا الحساب إلى ما يلي:

– ح/781 استرجاعات الاستغلال على خسائر القيمة والمؤونات (الأصول غير الجارية) ويسجل ضمن هذا الحساب مبالغ الاسترجاعات لخسائر القيم المتوقعة على الأصول الثابتة ويسجل القيد على النحو التالي:

29		ح / خسائر في القيم على القيم الثابتة
	781	ح/ استرجاعات الاستغلال على خسائر القيمة والمؤونات (الأصول غير الجارية)

– ح/785 استرجاعات الاستغلال على خسائر القيمة والمؤونات (الأصول الجارية) ويسجل ضمن هذا الحساب مبالغ الاسترجاعات لخسائر القيم المتوقعة على الأصول المتداولة ويسجل هذا الاسترجاع محاسبيا على النحو التالي:

59/49/39		ح / خسائر في القيم على القيم الثابتة
	785	ح/ إسترجاعات الاستغلال على خسائر القيمة والمؤونات أ. الجارية

– ح/786 الاسترجاعات المالية على الخسائر القيمة والمؤونات: ويسجل ضمن هذا الحساب مبالغ الاسترجاعات لخسائر القيم المتوقعة على الأصول المالية ويسجل القيد محاسبيا على النحو التالي:

298/297/296/59		ح / خسائر في القيم على احد الأصول المالية
	786	ح/ إسترجاعات المالية على الخسائر القيمة والمؤونات

الخاتمة:

من خلال هاته الدراسة يتضح أن تطبيق القياس المحاسبي داخل البيئة المحاسبية الجزائرية ووفقاً للنظام المحاسبي المالي قد أتاح القياس بطرق بديلة عن التكلفة التاريخية، ومن بين الطرق القيمة الحقيقية (العادلة) والتي تُعد الأفضل من بين البدائل كونها تعبر عن الوضع الحقيقي الحالي للمؤسسة، ومن خلال كل ما سبق في محاور الدراسة نستخلص في الأخير مجموعة من النتائج والتوصيات وهي كالتالي:

النتائج:

– يتم تطبيق القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة داخل البيئة المحاسبية الجزائرية؛

– أوضح النظام المالي المحاسبي كيفية محاسبة القيمة العادلة، بحيث وضع حسابات جديدة للتسجيل المحاسبي في يومية المؤسسة؛

– تسعى الجزائر لمواكبة التطورات الدولية في القياس المحاسبي وتطبيق معايير المحاسبة الدولية؛

– تطبيق القيمة العادلة في القياس يعطي معلومات أكثر وضوح وملائمة، كما تساعد المستثمرين في اتخاذ القرارات المناسبة.

التوصيات:

– الاهتمام بموضوع القياس المحاسبي نظراً لدور المعلومة في الوقت الحالي؛

– ضرورة تشجيع استخدام القياس بالقيمة العادلة، وهذا بدعم من المهنيين المحاسبيين والكوادر الجامعية؛

– توفير سوق مالي نشط للمساعدة في قياس القيمة للأصول، وتوفير هيئات مختصة مساعدة في التقييم في حالة التعذر لتقييم أصل مالي وفق القيمة العادلة؛

– محاولة توحيد القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة داخل البيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا بوضع قواعد وأسس واضحة وموحدة لتقنيات القياس المحاسبي للعناصر المالية.

مصادر ومراجع البحث

✓ **باللغة العربية**

1. ابن منظور، **لسان العرب**، 1981، دار المعارف، القاهرة.

2. حسن النجار، جميل، 2013، **اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطنية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد3.
3. حلوة رضوان، حنان، 2003، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، جامعة حلب، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الأولى.
4. حلوة رضوان، حنان، وآخرون، 2004، **أسس المحاسبة المالية**، دار ومكتبة حامد، عمان– الأردن.
5. خليل حيدر السعدي، إبراهيم ، 2009، **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية،العدد21.
6. دانيال، جورج، 1993، **ترشيد القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي في الوحدات الاقتصادية**، رسالة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة عين شمس، القاهرة.
7. درواسي، مسعود وضيف الله، محمد الهادي، 2011، **مقارنة النظام المحاسبي الماليSCF بالمعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة يومي 13-14 ديسمبر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة–الجزائر.
8. رضا إبراهيم، صالح، 2009، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد 02.
9. رئاسة الجمهورية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، 25 مارس 2009.
10. عبد العال حماد، طارق، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الثالث، المحاسبة عن الاستثمارات والمشتقات المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2003/2002.
11. عطية الطرايرة، جمال علي، 2005، **التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة واثره على الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن**، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، جامعة عمان العربية للدراسات العليا.
12. علاوي، لخضر، 2012، **معايير المحاسبة الدولية**، الأوراق الزرقاء.
13. لبوز، نوح، 2009، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير المحاسبية الدولية –دليل تطبيقي للحسابات مدعم بالأمثلة والشرح**، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والتشكيلية لولاية بسكرة، الجزائر.
14. مطر، محمد و السيوطي، موسى، 2008، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، عمان–الأردن، الطبعة الثانية.
15. مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، **معيار المحاسبة الدولي 32**: **"الادوات المالية : العرض"**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
16. مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، **معيار المحاسبة الدولي رقم 16**: **العقارات والآلات و المعدات**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
17. مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، **معيار المحاسبة الدولي رقم 36**: **الهبوط في قيمة الأصول**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
18. مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، **معيار المحاسبة الدولي رقم 38**: **الأصول غير الملموسة**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
19. ناجي الحيالي، وليد ، 2007، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.
20. النقيب، كمال عبد العزيز، 1999، **تطور الفكر المحاسبي**، مطبعة الفطافطة للنشر، الأردن.
21. هوام، جمعة، 2011، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر.

✓ **باللغة الأجنبية**

22. A.A.A, 1966, Research in accunting measurement, Collected papers.

✓ **المواقع الالكترونية:**

23. الموقع الالكتروني: https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13. تاريخ التصفح: 2017/04/12 الساعة 21:45.