

قياس القيمة العادلة بين المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي والنظام المحاسبي المالي الجزائري

Fair value measurement between international accounting standards and Algerian financial accounting system

هنّي محمد فؤاد*¹، براق محمد²

¹ جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف، الجزائر، mhenni@univ-chlef.dz
² المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، m_berrag@esc-alger.dz

النشر: 2022-06-12

القبول: 2022-04-05

الاستلام: 2022-01-13

Abstract

This study aims to present the content of international accounting standards about accounting evaluation and fair value measurement and compare it with the content of the financial accounting system, and highlighting the most important points of agreement and differences between the two systems.

The study concluded that international accounting standards are characterized by continuous improvement in their content in order to be in line with the requirements of preparing credible financial statements. On the other side, the financial accounting system did not include any mechanism for updating its content with the content of international standards, which explains some of the differences between the two systems.

Keywords: Fair value, Historical cost, Accounting valuation, IFRS 13.

المخلص

تهدف هذه الدراسة لعرض مضمون المعايير الدولية للمحاسبة حول التقييم المحاسبي وقياس القيمة العادلة ومقارنته مع ما نص عليه النظام المحاسبي المالي في هذا الإطار، ومن ثم إبراز أهم نقاط التوافق والاختلاف بين النظامين. ومن أجل تحقيق هدف الدراسة تطلب الأمر استخدام المنهج الاستقرائي التحليلي في جمع المادة العلمية اللازمة لإتمام الدراسة، والمنهج المقارن لإجراء المقابلة بين محتوى النظامين. تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور، الأول يعرض طرق التقييم المحاسبي والقياس بالقيمة العادلة في إطار المعايير الدولية، المحور الثاني تم تخصيصه لعرض طرق القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، أما المحور الثالث فجاء لإبراز أهم نقاط التوافق والاختلاف بين النظامين. وقد خلصت الدراسة إلى أن المعايير الدولية للمحاسبة تمتاز بمركية دائمة وتغيير في محتواها حتى تتماشى مع متطلبات إعداد قوائم مالية ذات مصداقية. على العكس من ذلك، لم يتضمن النظام المحاسبي المالي أي آلية حول تحديث مضمونه مع محتوى المعايير الدولية، مما يفسر بعض الاختلافات بين النظامين ترجع إلى التعديل الذي مس المعايير التي تم الاعتماد عليها عند إعداد النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: القيمة العادلة، التكلفة التاريخية، التقييم المحاسبي، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13.

*المؤلف المراسل

1. مآءمة:

باعتبار المحاسبة وسفلة أساسفة للاتآصال بفن المؤسسة والأطراف المتعاملة معها فقد جعلت هذه الوظففة المحاسبة أمام آآمفة التطور ومسافرة متطلبات المآط الاآآصاءف؁ آفآ شهءت نآمفة القرن العشرفن آهوءا متسارعة بمءف إفآاء مرآعفة محاسبفة عالمفة فسآء إلفها فف وءع المبادئ والقواعد المحاسبفة وإفآاء لغة مشآركة لآمع الكشوف المالفة اللف تُعءها مآآلف المؤسساء الاآآصاءفة عبر العالم؁ وجعل المعلومة المالفة ذات مصءاففة وقابلفة للمقارنة ومفهومة لآمع المسآآءفن باآآلاف أهءافهم؁ وهو ما مهد لظهور المعاففر الدولية للمحاسبة والمعلومة المالفة لتشآل مرآعفة محاسبفة عالمفة. ومن بفن أهم الاسآآءاءات اللف آاءت بما هذه المعاففر هف طرق آقففم آءفءة لعناصر الكشوف المالفة؁ فبعءما كان الاعآماء على مباء الكلفة الآرفآفة كمباء أساسف فف عملفة الآقففم؁ أصبح هذا المباء فر قاءر على آوففر معلومة مالفة آعآس الصورة الآقففة للعناصر موضوع الآقففم وبآآالف الصورة الآقففة للمؤسسة. ومما ءفع أيضا إلى الآفآفر فف إفآاء طرق قفاس بءلفة هو أآر الآفرات السعرفة أو ظاهرة الآضآم على عملفة الآقففم فف الوظففة المحاسبفة؁ وبآآالف على إنتاج المعلومة المالفة؁ كما آآأر عملفة الآقففم بالعرض والطلب على أصول المؤسسة فف السوق والمقفءة أصلا فف قوائمها المالفة بالآلفة الآرفآفة؁ مما قء لا فآعآس القفمة الآقففة لهذه الأصول آاصة ففما فآعلق بالأصول المآءولة مثل الأسهم والسنءاء. والآزر بءورها لم بفقى فف منأى عن هذه الآطورات فف مآال المحاسبة؁ فقآمآ بإصءار النظام المحاسبف المالف؁ اللف فآوافق مع المعاففر الدولية للمحاسبة وإعءاء الآقارفر المالفة فف كآفر من آوانبه وفآماشى مع اآآفآاء مسآعملف المعلومة المالفة.

آفرز أهمية هذا الموضوع فف أهمية وظففة الآقففم فف المسار المحاسبف؁ آاصة وأن النظام المحاسبف المالف آاء بمفاهفم آءفءة عن الممارسة المحاسبفة فف الآزر مما شكل آءفءا أمام الممارسفن لهذه المهنة فف آطبفق مآطلباته وقواعءه؁ آاصة ففما فآعلق بعملفة الآقففم بالقفمة العاءلة. آفآ آعآر القفمة العاءلة من بفن أهم الاسآآءاءات اللف آبناها النظام المحاسبف المالف؁ واللف شكآت آءفءا لمآآلف الأطراف المتعاملة فف البفئة المحاسبفة من مهنفن وأكاءمففن ومؤسساء اقآآصاءفة؁ نظرا لآنطوائها على مفاهفم ومبادئ ومآطلبات لم آكن مألوفة؁ ومن هنا آبآلور إشكالفة الآراء فف الآساؤل الرئفسف الآف:

ما مءى الآوافق بفن المعاففر الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبف المالف فف اسآآءام القفاس بالقفمة العاءلة؟

للإآابة على الإشكالفة المطروآة؁ آم تقسفمها إلى الآساؤالات الفرعفة الآفة:

- ما هف أسس آءفء القفمة العاءلة وفق المعاففر الدولية للمحاسبة؟
- ما هو الإطار القانونف والآنظفمف اللف وضعه المشرع الآزرفف فف مآال الآقففم المحاسبف عوموما؁ ومن آآل آءفء القفمة العاءلة؟
- هل آوءء ضرورة لآطوفر وآففن النظام المحاسبف المالف لآطبفق القفمة العاءلة؟

الفرضيات:

- يعتمد تحديد القيمة العادلة وفق المعايير الدولية للمحاسبة على توفير عدة بدائل وإمكانات تسمح بتحديدتها في مختلف الحالات والظروف التي قد تواجه المؤسسة، وهذا بالاعتماد على طرق مختلف تركز على رصد توجهات السوق في تحديد قيمة الأصل.
 - تبنى النظام المحاسبي الجزائري إطار قانوني ومفاهيمي مستمد من المعايير الدولية للمحاسبة بحيث يسهل عملية قياس القيمة العادلة وتحديدتها، وهذا من خلال اعتماد قوانين ونصوص واضحة تسهل عملية القياس.
 - قواعد النظام المحاسبي المالي مستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة وتتوافق مع مضمونها، فلا حاجة لها للتحسين أو التطوير.
- وتهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على مفهوم القيمة العادلة وإطارها النظري والمفاهيمي حسب ما تنص عليه المعايير الدولية للمحاسبة.
 - التعرف على مضمون النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بعملية التقييم المحاسبي عموماً والقيمة العادلة بشكل خاص.
 - دراسة إمكانية تطبيق القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والوقوف على مقومات ومعوقات استخدامها.
- من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة المطروحة والإلمام بمختلف حيثياتها، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بجمع المعلومات من مختلف المراجع والدراسات ذات الصلة بالموضوع وتحليلها.
- تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور رئيسية كالآتي:

- طرق التقييم المحاسبي في إطار المعايير الدولية للمحاسبة.
- معيار إعداد التقارير المالية 13: القياس بالقيمة العادلة.
- طرق التقييم المحاسبي في إطار النظام المحاسبي المالي.

2. طرق التقييم المحاسبي في إطار المعايير الدولية للمحاسبة

لمعالجة المشاكل المرتبطة بعملية التقييم المحاسبي قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار جملة من المعايير من أجل إحداث تغييرات في عملية التقييم المحاسبي وتصحيح الاختلال فيها، فتم إضافة بدائل وطرق جديدة للتقييم المحاسبي تحل محل التكلفة التاريخية أو تعطي الإمكانية لاستبدالها إذا لم تكن ملائمة للتقييم المحاسبي، تتمثل هذه البدائل فيما يلي (مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2010، صفحة 37):

- القيمة النفعية: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تنشأ عن الاستخدام المستمر للأصل والتنازل عنه في نهاية عمره الإنتاجي.
- القيمة القابلة للتحقيق: هي قيمة المبلغ النقدي أو ما يعادل المبلغ النقدي الذي يمكن الحصول عليه حالياً في إطار بيع منظم للأصل، أو هي قيمة المبلغ غير المخصوم أو ما يعادله المطلوب حالياً لتسوية الخصم في ظل نشاط تجاري عادي.

- القيمة الحالية: القيمة المحينة للتدفقات النقدية الصافية المستقبلية الناشئة عن الأصل أثناء المسار الطبيعي للنشاط، أو القيمة المحينة للتدفقات النقدية الصافية المستقبلية الواجب دفعها لتسوية التزام أثناء المسار الطبيعي للنشاط.
- التكلفة الحالية أو تكلفة الإحلال الجارية: هي الثمن النقدي أو ما يعادل الثمن النقدي الذي يمكن دفعه حالياً للحصول على نفس الأصل أو أصل مماثل، وهي تمثل الثمن النقدي غير المحصوم أو ما يعادل الثمن النقدي الذي يجب دفعه حالاً لتسوية خصم.
- القيمة العادلة: هي القيمة التي يمكن بها مبادلة أصل أو سداد التزام بين أطراف لها الرغبة في التبادل وتحوز على قدر كاف من المعلومات وتنشط في شروط منافسة عادية وبموجب عملية تبادل حقيقية (International Accounting Standards Board I. , 2009, p. 435).

ونشير هنا إلى أن الفرق بين صافي القيمة القابلة للتحويل والقيمة العادلة هو أن الأولي يمثل المبلغ الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه فهي قيمة خاصة بالمؤسسة، في حين أن القيمة العادلة تمثل المبلغ الذي يتم به مبادلة الأصل بين طرفين في السوق، فهي ليست قيمة خاصة بالمؤسسة بل تتحدد وفق معطيات السوق.

الجدول الآتي يلخص استخدام القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الدولية:

جدول 1: استخدام القيمة العادلة في المعايير الدولية للمحاسبة

المعايير المحاسبية	استخدام القيمة العادلة في التقييم
المعيار السادس عشر (IAS16) الممتلكات، المصانع والمعدات	عند التقييم اللاحق للاستثمارات المادية يمكن للمؤسسة اتباع نموذج القيمة العادلة (إعادة التقييم).
المعيار السابع عشر (IAS17) عقود الإيجار	تقيم الأصول في إطار عقود إيجار التمويل في البيانات المالية للمستأجر بمقدار قيمتها العادلة.
المعيار الثامن عشر (IAS18) إيرادات الأنشطة العادية	التسجيل المحاسبي بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام، وتسجيل الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الاسمية للمقابل المستلم كإيراد مالي.
المعيار العشرون (IAS20) الإعانات الحكومية	التقييم بالقيمة العادلة للإعانات الحكومية غير النقدية.
المعيار الثامن والعشرون (IAS28) تقييم المساهمات في الشركات الزميلة	إذا توفت للمؤسسة أسعار معلنة لمساهمتها في المؤسسات الزميلة المدرجة في البورصة يجب الإفصاح عن قيمتها العادلة.
المعيار الثامن والثلاثون (IAS38) التثبيتات غير الملموسة	يمكن للمؤسسة تقييم تثبيتها غير الملموسة أو العينية بالقيمة العادلة بعد تقييمها الأولي بالتكلفة إذا توفرت سوق نشطة لمثل هذه الاستثمارات.
المعيار التاسع والثلاثون (IAS39) الأدوات المالية - الاعتراف والقياس	هناك استخدام واسع للقيمة العادلة في هذا المعيار من التقييم الأولي والتقييم اللاحق للأدوات المالية.
المعيار الأربعون (IAS40) عقارات التوظيف	يمكن للمؤسسة أن تقيم عقارات التوظيف التي تحتفظ بها بعد تسجيلها الأولي بالتكلفة بقيمتها العادلة.

المعيار الواحد والأربعون (IAS41) الأصول البيولوجية	تقييم الأصول البيولوجية عند التسجيل الأولي وعند إعداد الكشوف المالية بقيمتها العادلة بعد خصم مصاريف البيع.
--	--

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مراجع البحث

3. معيار إعداد التقارير المالية 13- القياس بالقيمة العادلة:

في ماي 2011، أصدر مجلس معايير المحاسبية الدولية معيار إعداد التقارير المالية الثالث عشر (IFRS13) بعنوان قياس القيمة العادلة، قدم هذا المعيار تعريفا جديدا للقيمة العادلة وحل محل المعايير الفردية في متطلبات قياسها عند معالجة عناصر الكشوف المالية، كما يعتبر إطار تصوري للتقييم بالقيمة العادلة، على أن يدخل حيز التطبيق بداية من سنة 2013.

1.3. تعريف القيمة العادلة وفق معيار إعداد التقارير المالية 13

يعرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنها المبلغ المتفق عليه بين البائع والمشتري لتبادل سلعة م برغبة مع إطلا تام على السوق دون وجود ظروف خاصة بأح الطرفين تؤثر على عملية البيع (طارق عبد العال، 2003، صفحة 258). ويقصد بالظروف الخاصة في هذا التعريف أن عملية التبادل بين الطرفين تكون بحرية تامة ومن دون أي ضغط على أي طرف، ولا يكون أحد أطرافها من الأشخاص ذوي العلاقة أو المصلحة.

يعرف معيار إعداد التقارير المالية الثالث عشر القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يمكن الحصول عليه عند بيع أصل، أو دفعه من أجل تحويل خصم أو التزام في صفقة منظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ التقييم (International Accounting Standards Board I. , 2011, p. 1).

وحسب ما جاء في مضمون المعيار، عند قياس القيمة العادلة تأخذ المؤسسة في الحسبان خصائص الأصل أو الخصم محل التقييم، لأن المشاركين في السوق يعتمدون على هذه الخصائص عند القيام بعملية التقييم، ومن بين الخصائص التي يتم الاعتماد عليها ظروف الأصل ومكانه وأي قيود على بيعه أو استخدامه.

ومن خلال التعريف السابق للقيمة العادلة، يمكن استنتاج العناصر الآتية (International Accounting Standards

:Board I. , 2011, pp. 2-3)

- الصفقة: يتطلب تعريف القياس بالقيمة العادلة وفق معيار إعداد التقارير المالية الثالث عشر أن السعر الذي يتم به بيع الأصل أو تحويل الالتزام يتم تحديده ضمن صفقة عادية بين متعاملين في ظل ظروف السوق الحالية وفي السوق الأساسية للعنصر محل التقييم، وفي حالة عدم توفره في السوق الأكثر أفضلية.

- المشاركون في السوق: عند قيام المؤسسة بقياس القيمة العادلة ينبغي أن تستخدم الأحكام التي يمكن أن يعتمد عليها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الخصم، على اعتبار أنهم متعاملون اقتصاديون يتصرفون في إطار تحقيق أفضل مصالحهم الاقتصادية.

- السعر: يستخدم سعر السوق الأساسية للأصل أو الخصم، أو سعر أفضل سوق إن لم توجد سوق أساسية لقياس القيمة العادلة، وهذا دون إدماج تكاليف الصفقة التي قد تتحملها المؤسسة فيما لو تتم الصفقة فعلا، حيث إن تكاليف الصفقة ليست خاصة في الأصل أو الخصم، وتختلف حسب الطريقة التي تدخل بها المؤسسة الصفقة.

2.3. القيمة العادلة للأصول غير المالية

تحديد القيمة العادلة للأصول غير المالية يأخذ في الحسبان قدرة المشاركين في السوق على توليد منافع اقتصادية من خلال أعلى وأفضل استخدام للأصل وبيعه إلى مشارك آخر في السوق والذي يستخدمه بنفس الشكل (International Accounting Standards Board I. , 2011, p. 3).

ويقصد هنا بأعلى وأفضل استخدام لأصل غير مالي:

- أن استخدامه ممكن ماديا من خلال الخصائص المادية للأصل كموقعه وحجمه.
- أن استخدامه مسموح به قانونيا حيث يجب مراعاة وجود أي قيود قانونية على استخدام الأصل.
- إذا كان استخدام الأصل ممكنا ماديا ومسموحا به قانونيا، هل هذا الاستخدام يولد دخلا كافيا أو تدفقات نقدية لإنتاج عائد الاستثمار الذي يطلبه المشاركون في السوق من الاستثمار في هذا الأصل والموجه لهذا الاستخدام.
- يتحدد أعلى وأفضل استخدام بناء على النقاط الثلاث السابقة، ومن خلال منظور المشاركين في السوق للأصل حتى وإن كانت المؤسسة تعترم استخداما مختلفا له.

3.3. القيمة العادلة للأصول المالية والخصوم المالية

بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه يمكن تجديد القيمة العادلة للأصول والخصوم المالية خاصة الأدوات المالية كما يلي (صافو، 2016، صفحة 118):

- الأسعار المنشورة في سوق نشط لعناصر ماثلة، حيث تعتبر هذه المعلومة أفضل دليل على القيمة العادلة، كالأسعار المعلنة والمتاحة بسهولة وبشكل منتظم في سوق الأوراق المالية أو عن طريق الوسطاء أو الجهات النظامية.
- إذا كانت الأداة المالية غير متداولة في السوق المالي عند إعداد القوائم المالية، يتم اعتبار السعر الذي تم التبادل به في آخر عملية قبل إعداد القوائم كقيمة عادلة إذا لم يحصل أي تغيير مهم في الظروف الاقتصادية.
- يتم تحديد القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية التي ليس لها أسعار معلنة في سوق نشط، من خلال إحدى نماذج التقييم مثل تسعير الخيارات ونموذج خصم التدفقات النقدية.

4.3. القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

قد تختلف القيمة العادلة عن القيمة التي تم بها اقتناء الأصل أو تحمل الخصم، ومن أجل تحديد ما إذا كان هناك اختلاف بين القيمتين تعتمد المؤسسة على عوامل مرتبطة بالصفقة والأصل أو الخصم، وهذه بعض الحالات التي يمكن أن يختلف فيها سعر الصفقة عن القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي (KHEMICI, 2013, p. 90):

- إذا كانت الصفقة بين أطراف ذات علاقة خاصة.
- إذا تمت الصفقة تحت الإكراه لأحد الطرفين.
- السوق التي تتم فيه الصفقة تختلف عن السوق الرئيسية.

وإذا ثبت أن سعر الصفقة يختلف عن القيمة العادلة للأصل أو الخصم تعترف المؤسسة بالربح أو الخسارة الناتجة عن الاختلاف ضمن حساب النتيجة.

5.3. تقنيات التقييم

من أجل تحديد القيمة العادلة، قد تلجأ المؤسسة لاستخدام تقنيات تقييم مناسبة لظروف الأصل أو الخصم محل التقييم، والتي يتوفر لاستخدامها المعطيات الضرورية بالاعتماد على المدخلات الملاحظة في السوق والابتعاد قدر الإمكان عن المعطيات غير الملاحظة.

الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تحديد السعر الذي تتم به صفقة بيع أصل أو تحويل خصم بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية، وهناك ثلاث طرق تقييم مستخدمة على نطاق واسع هي (عباد، 2019، الصفحات 182-185):

- **منهج السوق:** وفق هذه الطريقة تستخدم الأسعار التي يقدمها السوق بالإضافة إلى المعلومات ذات الصلة عن الصفقات التي تنطوي على أصول أو خصوم مطابقة أو مشابهة.
- **منهج الدخل:** وفق هذه الطريقة تحول المبالغ المستقبلية المتمثلة في المدخيل أو التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة إلى مبلغ حالي واحد محضوم (مستحدث)، القيمة العادلة وفق هذه الطريقة تعكس توقعات السوق الحالية للمبالغ المستقبلية.
- **منهج التكلفة:** يستند هذا المنهج على المبلغ اللازم حالياً لاستبدال الأصل محل التقييم، ويشار إليها عادة بتكلفة الاستبدال الحالية، حيث يتم تحديد القيمة من خلال السعر الذي سيتم استلامه أو دفعه لشراء أو إنشاء أصل بديل يقدم نفس المنفعة.

تستخدم المؤسسة طريقة تقييم واحدة، كما يمكنها أن تستخدم عدة طرق تقييم بالتزامن، وتطبق طريقة التقييم المستخدمة باستمرار وثبات وأي تغيير في طريقة التقييم المتبعة أو في طريقة تطبيقها ينبغي أن يكون مبرراً بنتائج قياس أكثر تمثيلاً للقيمة العادلة.

6.3. التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وفق مدخلات تقنيات التقييم

عءء اسآءءام آقنفاآ الآقففم لآفااس الآفمة العاءلة؁ آآآار المؤسسة المعطفاآ الآف آآلاءم مع آصائص الأصل أو الآصم؁ والآف فعآمء عليها المشاركون فف السوء عءء الدآول فف صفاة آول أو آصم مآآل؁ وفصنف معفار إعءاء الآقارفر المآلفة الآآ آشر مءآآلآ آقنفاآ الآقففم إلى آلاآة مسآوفاآ . (International Accounting Standards Board I , 2011, pp. 9-10)

- **المسآوى الأول:** آعطى الأولفة للمعطفاآ الآف آقءمها الأسواق النشآة ممآلة فف الأسعار المعلنة للأصول والآصوم المآابقة.

- **المسآوى الآف:** فآممآل فف المءآآلآ الأآرى عفر الأسعار المعلنة للأصول والآصوم المآابقة؁ والمآضمنة الأسعار المعلنة لأصول وآصوم مآآآلة فف أسواق نشآة؁ والأسعار المعلنة للأصول والآصوم المآابقة أو المآآآلة فف أسواق عفر نشآة؁ بالفإضافة إلى مءآآلآ آآرى كمعطفاآ السوء آول الأصول والآصوم مآل الآقففم.

- **المسآوى الآآ:** فآممآل فف المعطفاآ عفر المآآآظة آول الأصل أو الآصم والآف آسآءم عءمما لا آآوفر المعطفاآ المآآآظة فف السوء؁ وفبفعف أن آعكس المءآآلآ مآ المسآوى الآآل الآفآراضآ الآف فضعها المشاركون فف السوء عءء آسعفر الأصل أو الآصم بما ففها الآفآراضآ آول المآآآر المرآبآة بالعنصر مآل الآقففم.

4. طرق الآقففم الآصاف فف إطار النآام الآصاف المآلف

آرآآز طرفة آقففم العنآصر المآفءة فف الآصآبآ وفق النآام الآصاف المآلف كقاعءة عامة؁ على مبدءآ الآكآفة الآرفآآآفة؁ فف آفن آسآءم طرق آآرى فف الآقففم آسب شروط مآءءة مسبقا مآءءها النآام الآصاف المآلف بالنسبة إلى بعض عنآصر الكشوف المآلفة.

1.4. ءرآة الآوافق بفن النآام الآصاف المآلف والمعافر الآولفة للمآصبة

نشفر المآءة 8 مآ القانون 07-11 المآضمن النآام الآصاف المآلف (آرفءة الرسمىة للآمهورفة الآزآرفة العءء 74؁ 2007) إلى معافر مآصبفة؁ لكن ءون الآفصفل إذا كآنآ هءة المعافر هف المعافر الآولفة أو معافر آزآرفة للمآصبة وآرآ الأمر مبهما؁ وآكآففى المشرع بالفآلة آطبفر هءة المآءة إلى الآنآظفم.

وبالرجوع إلى المرسوم الآنففءف 08-156 المآضمن آطبفر آآكام القانون 07-11 (آرفءة الرسمىة للآمهورفة الآزآرفة العءء 24؁ 2008)؁ فإآ المشرع أشار فف المآءة 30 إلى معافر آآعلق بالأصول؁ الآصوم؁ قواعء الآقففم والمآصبة ومعافر ءآآ الصفة الآصآة؁ وآرآ آءفءفد كفففاآ آطبفر هءة المآءة إلى قرار الوزفر المآكلف بالمآلفة.

وإلى آفاة كآآبة هءا البآآ لم فصدرف عن الآهة الموكآل إليها آءفءفد المعافر آفة معافر مآصبفة؁ كما فلاحظ هنا أن عملفة إعءاء وإصدار المعافر قء أوكلآ إلى الإءارة عكس ما هو معمول به على المسآوى الآولف؁ آفآ آصدرف المعافر عن هفآآ مهنفة مسآقلة.

- وعليه لا يمكن القول إن النظام المحاسبي المالي متوافق بصفة كاملة مع المعايير الدولية للمحاسبة، حيث توجد بعض الاختلافات يمكن الإشارة إليها فيما يلي:
- نص النظام المحاسبي المالي على كيفية مسك وتنظيم المحاسبة، مدونة الحسابات وطريقة سير الحسابات وتسجيل العمليات، عكس المعايير الدولية للمحاسبة التي لم تتطرق لهذه النقاط.
 - المعايير الدولية للمحاسبة تتسم بالمرونة والتغير، حيث يتم تحديثها من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية تبعاً لمستجدات الساحة المهنية واحتياجات مستخدمي المعلومة المالية، بينما النظام المحاسبي المالي لم يتم تحديثه أو تعديله منذ صدوره، كما أن العديد من جوانبه تم إحالتها إلى نصوص تطبيقية لم يتم إصدارها بعد.
 - وضع النظام المحاسبي المالي محاسبة مبسطة للمؤسسات الصغيرة التي تركز على حركات الخزينة، في حين المعايير الدولية المحاسبية لم تتطرق لأي إجراء بخصوص هذه المؤسسات.

2.4. مفهوم التقييم وفق النظام المحاسبي المالي

يعرف النظام المحاسبي المالي التقييم أو كما هو مشار إليه بمصطلح التقدير بالمسار المتمثل في تحديد المبالغ النقدية التي تقيد بها عناصر الكشوف المالية، ويتم ذلك أثناء التسجيل الأولي في الدفاتر المحاسبية، وبعد ذلك، مرة واحدة على الأقل عند كل عملية إعداد للكشوف المالية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، 2009، صفحة 85).

1.2.4. القواعد العامة للتقييم

حسب ما جاء في ملحق القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، 2009، صفحة 6) فإن طريقة التقييم للعناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة، على طريقة التكلفة التاريخية، والتي يعرفها على أنها مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها أو إنتاجها (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، 2009، صفحة 83)، في حين يمكن تقييم بعض العناصر المحددة وفق نفس القرار بالاعتماد على طرق تقييم بديلة.

2.2.4. طرق التقييم البديلة المعتمدة في النظام المحاسبي المالي

حدد النظام المحاسبي المالي عددا من طرق التقييم البديلة لطريقة التكلفة التاريخية، والتي يمكن أن تستخدم لتقييم بعض العناصر المدرجة في القوائم المالية وفق بعض الشروط والتنظيم المشار إليه في النظام المحاسبي المالي ضمن القواعد الخاصة للتقييم. تتمثل هذه الطرق فيما يلي:

- **قيمة المنفعة:** هي القيمة المحينة لتدفقات أموال الخزينة المستقبلية المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصول وخروجها عند نهاية مدة منفعتها (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، 2009، صفحة 91).

- **قيمة الإنجاز:** تعرف بأنها مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج إرادي. وهي نفسها القيمة القابلة لتحقيق وفق المعايير الدولية للمحاسبة (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، 2009، صفحة 91).

- **القيمة المحينة:** حسب النظام المحاسبي المالي القيمة المحينة هي التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، 2009، صفحة 90).

- **القيمة الحقيقية:** وفق التعريف الذي قدمه النظام المحاسبي المالي، القيمة العادلة أو القيمة الحقيقية كما اصطلاح على تسميتها هي المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية، بين أطراف على دراية كافية وموافقة وتعامل ضمن شروط المنافسة الاعتيادية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19، 2009، صفحة 87).

الملاحظ من التعريف السابق، أن المشرع الجزائري أعطى للقيمة العادلة تعريفا لم يختلف كثيرا عن التعريف المقدم من طرف المعايير المحاسبية الدولية قبل صدور معيار إعداد التقارير المالية 13، ولم يصدر لحد كتابة هذا البحث أية نصوص جديدة تعيد النظر في تعريف القيمة العادلة، أو في إطارها المفاهيمي والتطبيقي لتتماشى مع التحديث في المعايير الدولية للمحاسبة بعد صدور معيار إعداد التقارير المالية 13.

3.2.4. القواعد الخاصة للتقييم

حدد النظام المحاسبي المالي اتفاقية التكاليف التاريخية كقاعدة عامة وطريقة لتقييم عناصر القوائم المالية المقيدة في الحسابات، في حين سمح بمعالجة بديلة فيما يخص بعض العناصر، حيث يمكن إعادة النظر في هذا التقييم وفق شروط محددة بموجب المعايير المحاسبية، الطرق البديلة التي سمح بها النظام المحاسبي لتقييم هذه لعناصر مبينة في الجدول:

الجدول 02: استعمال طرق التقييم في النظام المحاسبي المالي

العنصر	طريقة التقييم المتاحة حسب النظام المحاسبي المالي
التثبيبات العينية	التسجيل الأولي: تقييم بالتكلفة التاريخية التسجيل اللاحق: يرخص النظام المحاسبي المالي للمؤسسة إدراج التثبيت بقيمته الحقيقية، وإذا كان من غير الممكن تحديد القيمة الحقيقية للتثبيبات العينية من غير الأراضي والمباني ومنشآت الإنتاج في غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق فيتم تقييمها بتكلفة تعويضها الصافية.
التثبيبات المعنوية	التسجيل الأولي: تقييم بالتكلفة التاريخية التسجيل اللاحق: يسمح النظام المحاسبي المالي بتطبيق نفس المعالجة المحاسبية المطبقة على التثبيبات العينية فيما يخص إعادة التقييم بعد التسجيل الأولي ضمن الحسابات على التثبيبات المعنوية إذا كانت قيمتها الحقيقية يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة.

<p>التسجيل الأولي: تقيم بالتكلفة التاريخية</p> <p>التسجيل اللاحق: يمكن للمؤسسة تقييمها إما بتكلفتها مطروحا منها مجموع الاهتلاك ومجموع خسائر القيمة حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للثبنيات العينية، أو تقييمها بقيمتها الحقيقية.</p>	<p>العقارات الموظفة</p>
<p>عند حيازة أصل بيولوجي يدرج في الحسابات للمرة الأولى أوفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة لعملية البيع إلا إذا لم يكن من الممكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، وفي مثل هذه الحالة، يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاك وخسائر القيمة.</p>	<p>الأصول البيولوجية</p>
<p>التسجيل الأولي: يتم تقييمها بتكلفتها وهي القيمة الحقيقية للمقابل المدفوع بما في ذلك المصاريف الملحقه.</p> <p>التسجيل اللاحق: المشاركات في الفروع والمؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة تسجل في الحسابات بتكلفتها المهتلكة، وتخضع عند إقفال كل سنة مالية لاختبار تدني القيمة طبقا للقواعد العامة لتقييم الأصول.</p>	<p>أصول مالية غير جارية</p>
<p>التسجيل الأولي: يتم تقييمها بتكلفتها وهي القيمة الحقيقية للمقابل المدفوع بما في ذلك المصاريف الملحقه.</p> <p>التسجيل اللاحق: المساهمات التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا وسندات نشاط المحفظة فتعتبر أدوات مالية متاحة للبيع يتم تقييمها بعد الإدراج الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية.</p>	<p>أصول مالية جارية</p>
<p>التسجيل الأولي: تقييم المخزونات عند إدراجها الأولي بتكلفتها والمتمثلة في جميع التكاليف التي يتحملها الكيان لإيصال المخزونات إلى المكان الذي توجد فيه.</p> <p>التسجيل اللاحق: تقييم بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمتها القابلة للتحويل الصافية.</p>	<p>المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ</p>
<p>تقيم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات وعند كل تاريخ إقفال للسنة المالية بقيمتها الحقيقية (العادلة) منقوصا منها التكاليف المقدرة لعملية البيع.</p>	<p>المنتجات الزراعية</p>
<p>تقيم المؤونات في نهاية السنة المالية بالبلغ الذي يمثل أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى إطفاء الإلتزام المعني، وتكون المؤونات محل تقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية.</p>	<p>مؤونات المخاطر والأعباء</p>
<p>التسجيل الأولي: تقيم القروض والخصوم المالية عند حيازتها بتكلفتها.</p> <p>التسجيل اللاحق: تقيم بالتكلفة المهتلكة، أما التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري فتقيم بقيمتها الحقيقية.</p>	<p>القروض والخصوم المالية</p>

الأعباء والمنتجات المالية	تسجل الأعباء والمنتجات المالية تبعا للسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها، والعمليات التي تم الحصول فيها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بالتأجيل.
الإعانات الحكومية	تدرج الإعانات العمومية في الحسابات بما في ذلك الإعانات النقدية بقيمتها الحقيقية.

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مراجع البحث

3.4. نقاط التوافق والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة:

- بالنظر لمضمون نصوص النظام المحاسبي المالي ومقارنتها بمحتوى المعايير الدولية نجد توافق كبير في المعالجة المحاسبية والتقييم لكثير من عناصر القوائم المالية، غير أنه توجد بعض الاختلافات، ويمكن تلخيص هذا من خلال مقارنة الجدول 1 مع الجدول 2 في النقاط الآتية:
- بالنسبة للتشبيكات العينية والمعنوية، نجد توافق كبير بين محتوى النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة، حيث تقيم بالتكلفة التاريخية عند التسجيل الأولي ويسمح باعتماد نموذج القيمة العادلة عند التقييم اللاحق.
 - فيما يخص عقارات التوظيف، اعتمد النظام المحاسبي المالي معظم القواعد المتبعة من طرف معايير المحاسبة الدولي الأربعون في معالجة عقارات التوظيف.
 - كما اعتمد النظام المحاسبي المالي نفس طرق وقواعد تقييم الأصول البيولوجية المعتمدة من طرف معايير المحاسبة الدولية.
 - بالنسبة للأصول المالية غير الجارية والتي لا تكون أصلا موجهة للتنازل في أجل قريب، لا ينص النظام المحاسبي المالي على تقييمها بالقيمة العادلة، وكذلك المعايير الدولية للمحاسبة، لكنها تشجع على الإفصاح عن قيمتها العادلة.
 - بمقارنة طرق تقييم ومحاسبة المخزون بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وبالتحديد المعيار الثاني، يتبين أن النظام المحاسبي المالي قد اعتمد على نفس الطرق والقواعد من حيث الاعتراف والتقييم الأولي والتقييم اللاحق ثم تقييم المخزون المستهلك والاعتراف به ضمن التكاليف.
 - يتوافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية فيما يخص الاعتراف والتقييم الأولي للمؤونات (مؤونات المخاطر والأعباء).
 - يتوافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية في معالجة إيرادات الأنشطة العادية، غير أنه لم يتحدث عن تقييم إيرادات العقود الطويلة الأجل بالتحديد، لكن يمكن أن تدخل ضمن الإطار العام لقياس المنتجات وفق النظام المحاسبي المالي والذي ينص على قياسها بالقيمة الحقيقية للمقابل المستلم أو القابل للاستلام في تاريخ إبرام المعاملة، وهذا يتوافق معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر.

- يتوافق النظام المحاسبي المالي مع ما جاءت به المعايير الدولية للمحاسبة فيما يخص تقييم الإعانات الحكومية غير النقدية والتي تقيم بالقيمة العادلة.

5. خاتمة

يعتبر التقييم المحاسبي أو القياس المحاسبي وظيفة مهمة ومرحلة أساسية في المسار المحاسبي، لها دور جوهري في تقديم معلومة مالية موثوق بها، وإنتاج قوائم مالية ذات مصداقية تعبر عن الصورة الصادقة للمؤسسة وتلبي حاجات المستخدمين. وبالنظر لهاته الأهمية التي يكتسبها التقييم المحاسبي، سعت لجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية فيما بعد، إلى تخصيص جانب كبير من المعايير الصادرة لموضوع التقييم، حيث قدمت المعايير الصادرة بدائل تقييم جديدة تعطي معلومة مالية أكثر تعبيراً عن الواقع الحقيقي للمؤسسة ولعل أهمها القيمة العادلة. لم تكن الجزائر في منأى عن التطورات الحاصلة في مجال مهنة المحاسبة عموماً، وفي مجال التقييم خصوصاً، حيث مع إصدار النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية، حيث سمح بمعالجة بديلة فيما يخص بعض عناصر القوائم المالية أثناء التقييم وفق شروط محددة بموجب المعايير المحاسبية، وتمثلت الطرق الجديدة أساساً في القيمة الحقيقية أو العادلة كما يصطلح عليها في نصوص المعايير الدولية للمحاسبة، وقيمة الإنجاز بالإضافة إلى قيمة المنفعة، مع الإبقاء على التكلفة التاريخية كطريقة مرجعية للتقييم.

ويمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل إليها في النقاط الآتية:

تمتاز المعايير الدولية بحركية دائمة وتغيير في محتواها بالنظر إلى الآلية التي يتم بها اعتمادها حتى تتماشى مع متطلبات إعداد قوائم مالية ذات مصداقية. على العكس من ذلك، لم يتضمن النظام المحاسبي المالي أي آلية حول تحديث مضمونه مع محتوى المعايير الدولية مما يفسر بعض الاختلافات بين المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي والتي ترجع إلى التعديل الذي مس المعايير التي تم الاعتماد عليها عند إعداد النظام المحاسبي المالي. تتميز متطلبات التقييم المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية بالحيطه والحذر وتحرص على رصد انخفاض قيمة الأصول بهدف جعل المعلومة المالية صادقة وتتميز بالواقعية، وتطبيقها يوفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وقابلية المقارنة. تتميز متطلبات التقييم المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية بطرح عدد من البدائل المتاحة للتقييم بحيث يوجد في أغلب الحالات بديلين لتقييم نفس العنصر من القوائم المالية مع التأكيد على إلزامية تطبيق نفس طريقة التقييم على العناصر المتشابهة لجعل المعلومة المالية قابلة للمقارنة. وفي نفس السياق، تطرح المعايير الدولية للمحاسبة عدة مناهج لتحديد القيمة العادلة، على غرار منهج السوق ومنهج الدخل ومنهج التكلفة، تلجأ المؤسسة لأنسبها حسب خصوصية الأصل والمعلومات المتوفرة عنه، والتي بناءً عليها يتم تصنيف القيمة العادلة إلى مستويات حسب المعلومات المستخدمة في تحديدها، حيث تعتبر الأسعار المعلنة لأصل مماثل في سوق نشط أفضل مقياس للقيمة العادلة. النظام المحاسبي المالي منذ ظهوره اعترف بالقيمة العادلة أو الحقيقية كأساس قياس بديل للتكلفة التاريخية لبعض عناصر الكشوف المالية، غير أن هناك نقصاً وتأخر كبيراً في نصوص النظام المحاسبي المالي لمواكبة التحديثات والتغيرات في المعايير الدولية للمحاسبة التي مست مفهوم القيمة العادلة وأسس تطبيقها. حيث نسجل غياب إطار تصوري ودليل منهجي واضح ومحدد لتحديد القيمة العادلة في إطار النظام المحاسبي المالي يوازي المعيار

الدولي لإعداد التقارير المالية 13، لذا يستوجب على المشرع الجزائري والمهنيين والأكاديميين إعطاء القيمة العادلة مزيدا من الاهتمام من أجل تسليط الضوء على الجوانب غير الواضحة في تطبيقها، وهذا حتى يتسنى للمؤسسات الجزائرية الاستفادة من المزايا التي تقدمها. وبناءً على النتائج المتوصل إليها، يمكن تقديم التوصيات الآتية:

- ضرورة توفير البيئة الاقتصادية والقانونية اللازمة للمؤسسات، والتي تسمح وتشجع على تطبيق القياس بالقيمة العادلة حتى تستفيد المؤسسات من المزايا التي تحققها في مجال الإفصاح وتقديم معلومة مالية ذات مصداقية وتعبر عن الصورة الحقيقية للمؤسسة.
- ضرورة تحيين مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع المستجدات المسجلة في المعايير الدولية للمحاسبة.
- ضرورة إصدار إطار مفاهيمي خاص القيمة العادلة وكيفية قياسها يتوافق مع معيار إعداد التقارير المالية الدولية 13.

6. قائمة المراجع:

• العربية

- الكتب

1. حماد طارق عبد العال. (2003). موسوعة المعايير المحاسبية الدولية القياس والتقييم المحاسبي. مصر: الدار الجامعية.
2. مجلس معايير المحاسبة الدولية. (2010). الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (*Conceptual Framework*). لندن.

- الأطروحات

1. السعدي عباد. (2019). تقييم جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التقييم بالقيمة العادلة (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2 : البليدة.
2. فتيحة صافو. (2016). أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل توجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسين بن بوعلي: شلف.

- القوانين

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19. (25 03, 2009). القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعدها. الجزائر.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 24. (26 05, 2008). المرسوم التنفيذي 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11.

3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74. (25 11, 2007). القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

● الأجنبية

- **Ouvrages**

1. International Accounting Standards Board, I. (2009). *Codes IFRS: Normes et Interprétations*. Paris: Groupe Revue Fiduciare.
2. International Accounting Standards Board, I. (2011). *IFRS 13: Fair Value Measurement*. Londre.

- **Articles**

1. KHEMICI, C. (2013). La juste valeur : une évaluation proche de la réalité du marché. *Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale*, Volume 8 (N :15), pp. 83-94.