وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم

التخصص: علوم التسيير

العنوان:

متطلبات وانعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على المؤسسات والمحيط الاقتصادي في الجزائر

إعداد الطالب:

هني محمد فؤاد

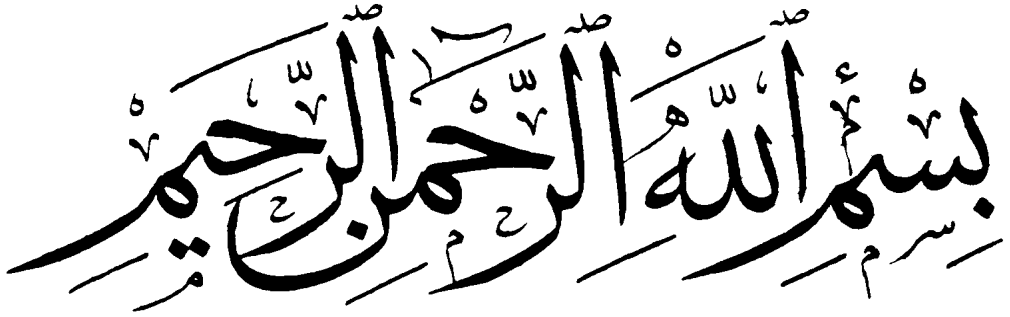
إشراف الأستاذ الدكتور:

براق محمد

لجنة المناقشة:

أ.د. زيدان محمد	أستاذ	جامعة الشلف	رئيسا
أ.د. براق محمد	أستاذ	المدرسة العليا للتجارة	مقررا
أ.د. قورين حاج قويدر	أستاذ	جامعة الشلف	ممتحنا
أ.د. بكيحل عبد القادر	أستاذ	جامعة الشلف	ممتحنا
د. سفاحلو رشيد	أستاذ محاضر أ	جامعة خميس مليانة	ممتحنا
د. بادن عبد القادر	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023


بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

أهدي هذا العمل إلى كل أهلي حفظهم الله،

إلى كل أساتذتي الكرام،

إلى الأصدقاء وزملاء الدراسة،

وإلى كل أصحاب الفضل علي.

الطالب: هني محمد فؤاد

شكـــر

بسـم الله الـرحمن الرحيـم والصلاة والسلام على أشرف خلق الله

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، أما بعد

يطيب لي في هذا المقام أن أتقدم بخالص شكري وعظيم امتناني وتقديري لأستاذي الأستاذ الدكتور **براق محمد** لقبوله الإشراف على هذه الأطروحة، ولما تفضل به من توجيهات سديدة ونصائح قيمة كان لها الأثر الكبير لإتمام هذا العمل، راجيا من الله عز وجل أن يجزيه خير الجزاء ويبارك له في علمه.

كما أتقدم بجزيل الشكر للسادة الأساتذة أعضاء المناقشة كل باسمه والذين تكرموا بتقييم هذا العمل وقبول مناقشته وإثرائه بملاحظاتهم.

كما لا يفوتني أن أقدم كل عبارات الشكر لجميع الأساتذة الكرام الذين درست على يدهم، وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في هذا العمل.

الطالب: هني محمد فؤاد

فهرس المحتويات

إهداء
شكر
فهرس المحتويات I
قائمة الجداول IV
قائمة الأشكال V
قائمة المختصرات VI
قائمة الملاحق VII
ملخص بالعربية VIII
ملخص باللغة الأجنبية IX
مقدمة أ-ك
الفصل الأول: المقومات العلمية والنظرية للقياس المحاسبي 02
المبحث الأول: الإطار النظري للقيمة والقياس المحاسبي 03
المطلب الأول: مفهوم القيمة وأنواعها في النظرية الاقتصادية 03
المطلب الثاني: ماهية القياس المحاسبي 08
المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي 16
المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنماذج القياس المحاسبي 21
المطلب الأول: نموذج التكلفة التاريخية 21
المطلب الثاني: نموذج التكلفة التاريخية المعدلة 25
المطلب الثالث: نموذج القيمة الجارية 28
المبحث الثالث: الإطار العام للقياس بالقيمة العادلة 34
المطلب الأول: ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة 34
المطلب الثاني: العناصر المحدد لمفهوم القيمة العادلة 41
المطلب الثالث: استخدام القيمة العادلة في مختلف المرجعيات المحاسبية 44
خلاصة الفصل الأول 48
الفصل الثاني: متطلبات القياس بالقيمة العادلة وفق المعايير الدولية للمحاسبة 50
المبحث الأول: متطلبات قياس القيمة العادلة 51
المطلب الأول: مراحل وإجراءات قياس القيمة العادلة 51

المطلب الثاني: مناهج وتقنيات قياس القيمة العادلة 54
المطلب الثالث: التسلسل الهرمي لقياسات القيمة العادلة ومدخلات عملية قياس 59
المبحث الثاني: متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة 64
المطلب الأول: متطلبات الاعتراف وفق المعايير الدولية للمحاسبة (IAS) 64
المطلب الثاني: متطلبات الاعتراف وفق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) 66
المبحث الثالث: متطلبات العرض والإفصاح عن القيمة العادلة 69
المطلب الأول: متطلبات العرض وفق المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية 69
المطلب الثاني: محددات الإفصاح المحاسبي 73
المطلب الثالث: متطلبات وقواعد الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة 79
خلاصة الفصل الثاني 82
الفصل الثالث: انعكاسات القياس بالقيمة العادلة على المؤسسة ومحيطها الاقتصادي 84
المبحث الأول: انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية 85
المطلب الأول: القوائم المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام 85
المطلب الثاني: المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية 89
المطلب الثالث: الخصائص النوعية لمعلومات القيمة العادلة ومحدداتها 93
المبحث الثاني: انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على السوق المالي ومستخدمي المعلومة المالية 98
المطلب الأول: ماهية الأسواق المالية 98
المطلب الثاني: الإفصاح عن الأدوات المالية في الأسواق المالية 104
المطلب الثالث: تأثير تطبيق القيمة العادلة على قرار الاستثمار في السوق المالي 109
المبحث الثالث: انعكاسات القياس بالقيمة العادلة على الممارسات الجبائية 111
المطلب الأول: العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي 111
المطلب الثاني: تحديد الوعاء الضريبي 114
المطلب الثالث: أثر القياس بالقيمة العادلة على الوعاء الضريبي 118
خلاصة الفصل الثالث 124
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية 126
المبحث الأول: جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لاعتماد القياس بالقيمة العادلة 127
المطلب الأول: البيئة الاقتصادية والمحاسبية في الجزائر 127
المطلب الثاني: استخدامات القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي 143
المطلب الثالث: معوقات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية 156

المبحث الثاني: منهجية وأسلوب وأداة الدراسة الميدانية 159
المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة 159
المطلب الثاني: أداة الدراسة ومنهجية الدراسة 161
المطلب الثالث: ثبات وصدق أداة الدراسة 165
المبحث الثالث: عرض النتائج واختبار فرضيات الدراسة 172
المطلب الأول: وصف أفراد عينة الدراسة 172
المطلب الثاني: تقييم متغيرات الدراسة حسب آراء المستجوبين 176
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة 206
خلاصة الفصل الرابع 216
خاتمة 218
قائمة المراجع 226-235
الملاحق i-xxiv

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	استخدام القيمة العادلة في معايير المحاسبة المالية الأمريكية	44
2-1	استخدام القيمة العادلة في المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية	46
1-2	متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفق المعايير الدولية للمحاسبة (IAS)	64
2-2	متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)	67
3-2	متطلبات الإفصاح عن القيمة العادلة وفق معيار التقارير المالية الدولي 13	79
1-4	مسار التكوين في العليم العالي لتخصص محاسبة	139
2-4	مسار التكوين المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات	142
3-4	عدد استمارات الاستبيان الموزعة	160
4-4	مقياس الإجابة على سلم ليكارت الخماسي	164
5-4	معامل الثبات Alpha Cronbach	166
6-4	الصدق الذاتي لعبارات المحور الأول	167
7-4	الصدق الذاتي لعبارات المحور الثاني	168
8-4	الصدق الذاتي لعبارات المحور الثالث	170
9-4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	172
10-4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	173
11-4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي	174
12-4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	175
13-4	مجالات الفئات حسب سلم ليكارت	176
14-4	استجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الأول	177
15-4	استجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني	183
16-4	استجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثالث	199
17-4	نتائج اختبار الفرضية الأولى	206
18-4	نتائج اختبار الفرضية الثانية	207
19-4	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	211
20-4	تحليل ANOVA للفروق في متغيرات الدراسة	213

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	النظريات الاقتصادية المحددة للقيمة	8
2-1	أنواع الأحداث الاقتصادية	11
1-2	مناهج قياس القيمة العادلة وفق معيار التقارير المالية الدولي 13	59
2-2	آليات الانتقال بين مستويات مدخلات القياس وفق معيار التقارير المالية الدولي 13	63
1-3	مكونات الأسواق المالية	99
2-3	تصنيف الأدوات المالية حسب معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون	105
1-4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	173
2-4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	174
3-4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي	175
4-4	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة	176

قائمة المختصرات

AAA	American Accounting Association
FAS	Financial Accounting Standards
FASB	Financial Accounting Standards Board
FRS	Financial Reporting Standards
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAESB	International Accounting Education Standards Board
IAS	International Accounting Satandards
IASB	International Accounting Standards Board
IES	International Education Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	استمارة الاستبيان	i
02	قائمة المحكمين لاستمارة الاستبيان	vii
03	مخرجات برنامج SPSS25	viii

ملخص

يمثل تطبيق القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات وفي البيئة المحاسبية الجزائرية بشكل عام تحديا كبيرا أما الممارسين والمهنيين. وفي هذا الإطار، تهدف هذه الدراسة إلى إبراز متطلبات وانعكاسات القياس بالقيمة العادلة على المؤسسات الجزائرية ومحيطها، وهذا من خلال دراسة مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية وتحليل مختلف الجوانب القانونية والاقتصادية والتكوينية والمهنية ذات الصلة بالموضوع وكيف يمكن أن يؤثر هذا على مخرجات النظام المحاسبي وعلى البيئة التي تنشط فيها المؤسسة. ومن أجل تحقيق هدف الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي باستخدام أسلوب التحليل، كما تم الاعتماد على الاستبيان كأداة للدراسة الميدانية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية يحتاج إلى توفير العديد من المتطلبات الأساسية، بدءا بتحيين البرامج التعليمية والتكوينية في مجال المحاسبة لتتماشى مع المعايير الدولية للتعليم المحاسبي، بالإضافة إلى تحين الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي مع مستجدات المعايير الدولية للمحاسبة خاصة في مجال القياس بالقيمة العادلة، كما توصلت الدراسة إلى ضرورة إحداث توافق بين النظامين المحاسبي والجبائي والذي من شأنه إلغاء العديد من المعوقات أمام تطبيق القياس بالقيمة العادلة، كما يجب تفعيل دور المنظمات المهنية والمؤسسات العلمية لتؤدي دورها كمرافق للمؤسسات في تطبيق القياس بالقيمة العادلة.

كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق القياس بالقيمة العادلة من شأنه أن يكون له أثر إيجابي على المؤسسة ومخرجات نظامها المحاسبي، وهذا من خلال تقديم معلومة مالية تعبر بشكل حقيقي عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، وتحقق الخصائص النوعية للمعلومة المالية المرغوبة من طرف المستخدمين للقوائم المالية مما يعزز حوكمة الإبلاغ المالي، كما يساهم الالتزام بإفصاحات القيمة العادلة وفق ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية في توفير المعلومات المالية الضرورية في الأسواق المالية مما يدعم كفاءتها الإعلامية.

كلمات مفتاحية: قياس محاسبي، قيمة عادلة، إفصاح محاسبي، معايير المحاسبة الدولية، معايير التقارير المالية الدولية، نظام محاسبي مالي، بيئة محاسبية جزائرية.

ملخص باللغة الأجنبية

The application of fair value measurement in Algerian companies and in the Algerian accounting environment in general represents a major challenge to professionals. In this context, this study aims to highlight the requirements and implications of fair value measurement on Algerian companies and their environment by examining the components of the Algerian accounting environment and analyzing various legal, economic, educational, and professional aspects related to the subject. It also explores how this can affect the outputs of the accounting system and the surroundings in which the companies operates. To achieve the study's objectives, a descriptive approach was adopted upon using the analysis method, and a survey was used as a tool for the practical research.

The study concluded that the application of fair value in the Algerian environment requires the fulfillment of several essential requirements. These include updating educational and training programs in the field of accounting to be aligned with international accounting education standards, as well as updating the legal framework of the financial accounting system to accommodate the latest international accounting standards, especially in the field of fair value measurement. The study also emphasized the need for alignment between the accounting and tax systems to remove obstacles to fair value measurement. Activating the role of professional organizations and scientific institutions to support the companies in implementing fair value measurement is also recommended.

Furthermore, the study found that the application of fair value measurement could have a positive impact on the companies and its accounting system outputs by providing financial information that accurately reflects the company's financial performance and situation. This enhances the qualitative characteristics of the desired financial information for financial statement users, thus promoting financial reporting governance. Compliance with fair value disclosures as per the recommendations of international accounting standards also contributes to providing necessary financial information in financial markets, which supports their informational efficiency.

Keywords: Accounting Measurement, Fair Value, Accounting Disclosure, International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, Financial Accounting System, Algerian Accounting Environment.

مقدمة

مقدمة

تختلف الممارسات المحاسبية في العالم بسبب اختلاف الأنظمة القانونية والاقتصادية والثقافية في كل دولة، من النتائج المترتبة على هذه الاختلافات هي الصعوبات التي تواجه مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين وغيرهم عند مقارنة قوائم مالية معدة وفق أنظمة محاسبية مختلفة عن الأنظمة التي تعودوا عليها. وتبرز هذه الاختلافات على مستوى طرق الإفصاح ونشر البيانات المالية والقوائم المالية، بالإضافة إلى طرق القياس المعتمدة لعناصر القوائم المالية والتي تعد من الاختلافات الجوهرية بين الأنظمة المحاسبية.

ويعتبر القياس المحاسبي مرحلة أساسية في الوظيفة المحاسبية، فهو يهتم بالتعبير عن العمليات المالية والأحداث الاقتصادي في المؤسسة بشكل كمي وملموس، أي أن القياس المحاسبي هو العملية التي تمكن من تحديد القيمة المالية للعناصر المختلفة من أصول وخصوم ونواتج وأعباء داخل الكيانات الاقتصادية من أجل التعبير عنها في القوائم المالية.

يمكن تصنيف طرق القياس المحاسبي إلى اتجاهين متمايزين. الاتجاه الأول، والذي يُعرف بأنه توجه كلاسيكي، يركز على القياس استنادا إلى القيمة الأصلية للعناصر المراد قياسها، هذا التوجه يتمثل بشكل رئيسي في طريقة التكلفة التاريخية التي تعتبر أسلوب القياس المرجعي المعتمد في الأنظمة المحاسبية، وتعد الطريقة الأكثر انتشارا وشيوعا بين المؤسسات عند إعداد القوائم المالية.

أما الاتجاه الثاني فيمثل التوجه الحديث في تصنيف طرق القياس المحاسبي، ويركز على القياس بناءً على القيمة الاقتصادية للأصول بالاعتماد على توجه السوق في الإفصاح عن عناصر القوائم المالية، أي بالاعتماد على القيمة المتوقعة للعناصر الخاضعة للقياس وكيف يمكن قياسها في السوق. ويهدف أصحاب القيمة الاقتصادية إلى تحديد القيمة الحالية لأصول وخصوم المؤسسة، الأمر الذي يعكس الصورة الحقيقية لها ويظهر مركزها المالي الحقيقي. ويتم هذا من خلال رصد العناصر التي ترتفع أو تنخفض قيمتها في السوق، ورصد العناصر التي لها قيمة في السوق ولكن لا يمكن قياسها بالتكلفة التاريخية.

وتعتبر القيمة العادلة تبني لهذا التوجه في القياس المحاسبي، حيث تم اعتمادها من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية كطريقة قياس لعناصر القوائم المالية للمؤسسة. وقد تزايد الاهتمام بمحاسبة القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية التي لم تعد تلبي حاجات المستخدمين للقوائم المالية، خاصة مع التوسع في استخدامها ضمن المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي أصبح يشجع على استخدامها.

وقد شكل اعتماد القيمة العادلة على نطاق واسع ضمن المعايير الدولية للمحاسبة تحديا كبيرا في تطبيقها، كون النصوص التي تنظم تطبيقها كانت موزعة على عدة معايير محاسبية. وفي هذا الإطار، أصدر

مجلس معايير المحاسبة الدولية في شهر ماي 2011 المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 (International Financial Reporting Standar 13) بعنوان "قياس القيمة العادلة"، جاء هذا المعيار بهدف توفير مرجع موحد لقواعد القياس بالقيمة العادلة وإلغاء أي اختلافات يمكن أن تكون بين مختلف المعايير المحاسبية التي تتبناها.

تماشيا مع هذا الطرح في القياس المحاسبي، اتجهت الجزائر نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة في الممارسات المحاسبية واعتماد النظام المحاسبي المالي، حيث مس هذا الانتقال كل المفاهيم والممارسات المحاسبية من خلال تبني إطار تصوري للمحاسبة يوضح ويحدد المبادئ المحاسبية المعتمد والقواعد الخاصة بالتسجيل المحاسبي والقياس، بالإضافة إلى قواعد الإفصاح، حيث إن هذا النظام اعتمد غالبية المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية مع مراعاة خصوصية البيئة الاقتصادية الجزائرية.

وقد شكل اعتماد النظام المحاسبي المالي للقيمة العادلة (القيمة الحقيقية كما وردت في نصوصه) كإحدى طرق القياس المقبولة والمتاحة في قياس بعض عناصر القوائم المالية (الكشوف المالية كما أشار إليها النظام المحاسبي المالي) أحد أهم استحداثات هذا النظام، وتم تعريفها على أنها المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل أو تسوية خصم بين أطراف على علم تام وذات دراية، تتعامل في ظل ظروف منافسة عادية.

كنتيجة لهذا الطرح الجديد في النظام المحاسبي المالي من تبني مفاهيم جديدة واعتماد طرق قياس لم تكن مستخدمة من قبل، تظهر حاجة المؤسسات الجزائرية إلى تحضير وتكييف محيطها الداخلي مع ما يتلاءم مع الواقع الجديد، كون هذه الطريقة الجديد في القياس تتطلب التفاعل مع المحيط الخارجي، خاصة فيما يتعلق بمدخلات تقنيات القياس التي تشكل تحد بالنسبة لها في بيئة اقتصادية قد تغيب فيها أسواق نشطة، كما أن توفر واختيار تقنيات القياس الملائمة إشكال آخر يواجه المؤسسة كونها مفاهيم وطرق جديدة بالنسبة لمهنة المحاسبة والمحاسب في الجزائر.

1. أهمية الدراسة

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع ومن دور المحاسبة في حد ذاتها كأداة أساسية وضرورية من أجل معرفة الصورة الحقيقية للمؤسسة ووضعيتها المالية، خاصة مع الدور المهم الذي يلعبه القياس المحاسبي في الوظيفة المحاسبية. زيادة على ما سبق، تبرز أهمية هذه الدراسة في كون مفهوم القيمة العادلة جديدا بالنسبة للممارسة المحاسبية الجزائرية ويشكل تحد كبير لممارسي المهنة نتيجة غياب أسواق مالية نشطة وأسواق منظمة للعقارات والتجهيزات والتثبيتات عموما، خاصة المستعملة منها كونها المعنية بقياس قيمتها.

2. أسباب اختيار الموضوع

هناك مجموعة من الأسباب دعت لاختيار هذا الموضوع:

- الرغبة الشخصية للباحث في الاطلاع والتوسع في هذا الموضوع والبقاء على اطلاع مستمر بمستجدات المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية كونها في صلب التخصص.
- تزايد الاهتمام بالقيمة العادلة كنموذج للقياس المحاسبي وتوسع المعايير الدولية في اعتمادها في كثير من المعايير الجديدة والمعدلة خاصة معيار إعدادا التقارير المالية 13.
- دراسة مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية والرغبة في الاطلاع وفهم توجهها حول موضوع القيمة العادلة.
- الرغبة في تسليط الضوء وإبراز مستوى التوافق بين الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي في مجال القياس المحاسبي بعد أكثر من عشر سنوات من تطبيقه مع المعايير الدولية للمحاسبة في ظل ما شهدته من تحديث لنصوصها.

3. أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز التحديات التي تواجهها المؤسسات الجزائرية في مجال القياس المحاسبي عموما، وفي التطبيق العملي للقياس بالقيمة العادلة خصوصا، وهذا من خلال طرح إشكالية المتطلبات اللازم توفرها في المؤسسة ومحيطها من أجل إتمام عملية القياس في ظل طبيعة وتعقيد المحيط الاقتصادي والقواعد القانونية والجبائية. ومن جهة أخرى، تهدف الدراسة إلى إبراز مدى تأثير هذا الطرح الجديد في طرق القياس المحاسبي على المؤسسة وعلى محيطها.

4. الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي عالجت موضوع القياس المحاسبي والقيمة العادلة، يمكن ذكر أهم الدراسات التي تعتبر قريبة من موضوع الدراسة فيما يلي:

1.4. دراسة جعفري عمر (2014)

هذه الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في علوم التسيير بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة تلمسان، تحت عنوان:

"**Evaluation des actifs non–courants en normes IRFS entre cout historique et juste valeur –Le cas de l'Algérie–**."

جاءت هذه الدراسة بهدف المساهمة في تفعيل الممارسات المحاسبية وفق المعايير الدولية المحاسبية في الجزائر من خلال دراسة موضوع القيمة العادلة. حيث كانت غاية الدراسة اقتراح حلول للممارسات المحاسبية

في الجزائر حتى تتوافق مع التوجهات العالمية بعد تبني النظام المحاسبي المالي المستمد في كثير من جوانبه من المعايير المحاسبية. اعتمد الدراسة على الاستبيان كأداة للدراسة في الجانب التطبيقي وزع على عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة.

تمثلت نتائج الدراسة التي تمت في الجزائر إلى أن هناك صعوبات في تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الشركات الجزائرية، وذلك بسبب عدم توفر الإمكانيات اللازمة لتبني المعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS. وتشير الدراسة إلى أن تطبيق هذه المعايير يمكن أن يساعد في تحسين أداء الشركات وتحسين البيئة الاقتصادية والتكنولوجية والقانونية في السوق الجزائرية. ومن أجل تحقيق ذلك، يجب توفير الكفاءات الفنية اللازمة للقياس بالقيمة العادلة. ويعد تطبيق هذه المعايير ضرورة ملحة لتحسين الثقة بين المستثمرين والمساهمين وتحسين الشفافية في الأنشطة المالية والمحاسبية.

2.4. سي محمد لخضر (2017)

هذه الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في علوم التسيير بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة باتنة 1، بعنوان "**أسس وقواعد القياس المحاسبي –دراسة تحليلية نقدية–**".

هدفت الدراسة إلى توضيح الأسباب الكامنة وراء تعدد بدائل القياس المحاسبي وإبراز دور علم الاقتصاد في تطور القياس المحاسبي. كما سعت الدراسة إلى تحديد أسباب استمرار استعمال طريقة التكلفة التاريخية كطريقة مرجعية في القياس المحاسبي ومناقشة دور وطرق القياس المعدلة للتكلفة التاريخية. من جهة أخرى هدفت الدراسة تحليل مقومات طريقة القيمة العادلة وعرض المشاكل المصاحبة لها.

وقد خلصت الدراسة إلى أن تطور المحاسبة لا يزال متواصلا إلى اليوم، من بين الجوانب التي مسها التطور مجال القياس المحاسبي، ويظهر ذلك من خلال الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية بحيث لم تعد تكتفي باستعمال طريقة التكلفة التاريخية، وظهرت طرق بديلة أو مكملة في القياس المحاسبي وذلك انسجاما مع التغير في الظروف الاقتصادية وحاجة المستثمرين لمعلومة مالية تعكس هذه التغيرات.

3.4. قوادري عبلة (2018)

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة سطيف 1، تحت عنوان "**أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية**".

جاءت هذه الدراسة بهدف المقارنة بين بدائل القياس المحاسبي المتاحة في النظام المحاسبي المالي، وعلى سبيل الخصوص بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وإبراز مدى أثر هذين البديلين على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية. كما أن الدراسة سعت إلى اكتشاف فيما إذا كانت البيئة المحاسبية جاهزة لتطبيق محاسبة

القيمة العادلة. اعتمدت هذه الدراسة في جانبها التطبيقي على استبيان تم توجيهه إلى عينة من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة.

توصلت الدراسة إلى أن المحتوى الإعلامي للمعلومات المقاسة على أساس التكلفة التاريخية تتسم بالموثوقية العالية والقابلية للفهم؛ أما المحتوى الإعلامي للمعلومات المقاسة بالقيمة العادلة فتتميز بالملاءمة لاتخاذ القرارات. كما توصلت الدراسة إلى أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة الجزائرية غير جاهزة لتطبيق نموذج القيمة العادلة كبديل في القياس المحاسبي في ظل الظروف الحالية.

4.4. دراسة موزارين عبد المجيد وبربري محمد أمين (2018)

هذه الدراسة عبارة عن مقال علمي صادر في مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية في عددها التاسع عشر بعنوان: "**القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي**".

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية ومدى تأثرها بالتغيرات في المستوى العالم للأسعار (التضخم) خاصة في ظل ما جاء به النظام المحاسبي المالي. وقد تطرق الباحثان إلى أهم طرق وبدائل القياس المحاسبي التي يمكن من خلالها تدارك النقائص المسجلة في التكلفة التاريخية خاصة في ظل معدلات التضخم المرتفعة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن القياس المحاسبي يقدم دورا مهما في قياس عناصر القوائم المالية وقياس قيمة المؤسسة الاقتصادية، حيث يسمح بتقديم صورة واضحة عن الوضع المالي والاقتصادي للمؤسسة. يتأثر هذا الدور في ظل معدلات التضخم المرتفعة الأمر الذي ينعكس سلبا على المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية، خاصة عند اعتماد التكلفة التاريخية كطريقة للقياس، حيث تصبح غير قادرة على التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة. في هذ السياق جاءت بدائل القياس المحاسبي كطريقة القيمة العادلة (الحقيقية) لمعالجة هذا القصور في القياس المحاسبي، وهو ما توجه إليه النظام المحاسبي المالي.

5.4. دراسة عياد السعدي (2019)

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة البليدة 2، تحت عنوان "**قياس جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل القياس بالقيمة العادلة –دراسة على عينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات**".

هدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر المحاسبين ومحافظي الحسابات، كما سعت الدراسة إلى معرفة واقع تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وقياس مدى جاهزيتها لتبني معايير الإبلاغ المالي

ومسايرة التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي على الصعيد الدولي، وذلك بدراسة مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية ومدى ملاءمتها لقياس القيمة العادلة مع تحديد أهم العقبات أمام القياس بالقيمة العادلة من طرف المؤسسات الجزائرية.

اعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبيان كأداة للدراسة لقياس أثر تطبيق القيمة العادلة على جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، حيث تم توجيهه لعينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات. وقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة وجود تأييد واسع من قبل أفراد عينة الدراسة لمزايا القياس بالقيمة العادلة ومساهمته في الرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، وضرورة تبنيه بشكل كبير من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. كما توصلت الدراسة إلى أن القيمة العادلة تزيد من جودة المعلومات المالية وتعزز خصائصها النوعية.

6.4. دراسة بونعجة سحنون (2020)

هذه الدراسة عبارة عن مقال علمي صادر في مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية المحكمة في مجلدها الرابع، العدد الأول تحت عنوان: "**أهمية القيمة العادلة كأسلوب للقياس ما بين المرجعية المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر**".

هدفت الدراسة إلى إبراز مدى أهمية القيمة العادلة كأسلوب للقياس والإفصاح بالاعتماد على المرجعية المحاسبية الدولية ومدى تبنيها من طرف النظام المحاسبي المالي الجزائري، كما تطرقت الدراسة إلى أهم الصعوبات والعوائق التي تحول دون تمكن المحاسبين في الجزائر من التحكم في هذا الأسلوب في القياس المحاسبي، ومدى إمكانية الاستفادة من التحديثات التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال إصدار معيار دولي خاص بقياس القيمة العادلة (IFRS13) في السياق المحلي.

وقد خلصت الدراسة إلى أنه ينبغي على المشرع الجزائري في مجال المحاسبة التوجه نحو إصلاح النظامي المحاسبي المالي لتدارك الجوانب التي سجل بها نقص بعد أزيد من عشر سنوات من التطبيق، ومن جهة أخرى مواكبة التحديثات التي شهدتها معايير المحاسبة الدولية خاصة فيما يتعلق بقياس القيمة العادلة. كما خلصت الدراسة إلى ضرورة تكثيف الدورات التكوينية لصالح المحاسبي والمراجعين في الجزائر حول موضوع القيمة العادلة والحرص على احتكاكهم مع المحاسبين والمراجعين من البلدان التي تشهد تقدما في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية عموما، وقياس القيمة العادلة خصوصا.

7.4. عبد الخالق أودينة (2021)

هذه الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه في علوم التسيير بمعهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي ميلة، تحت عنوان "**أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية –دراسة ميدانية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر–**".

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وبغية تحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحث على الاستبيان كأداة لجمع البيانات من أفراد العينة المكونية من فئة الأكاديميين من أساتذة وباحثين في هذا المجال، بالإضافة إلى فئة المهنيين ممثلة في محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة.

خلصت الدراسة إلى أنه يوجد أثر للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية بحيث يساهم الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة في تعزيز جودة القوائم المالية بنسبة 23.5% حسب أراء عينة الدراسة.

8.4. مميزات الدراسة

استكمالا للدراسات السابقة، وبالنظر إلى أهمية موضوع القيمة العادلة في المحاسبة عموما، وفي مجال القياس المحاسبي خصوصا، والدور الذي تمثله كنموذج قياس يقدم العديد من المزايا التي تعالج عدة نقائص تعاني منها التكلفة التاريخية، تحاول هذه الدراسة تسليط الضوء على الجوانب التي مازالت غامضة بخصوص متطلبات تحديد القيمة العادلة من طرف المؤسسات لأصولها، وما هي النقائص والصعوبات التي تواجهها لاعتماد هذا الأسلوب في القياس المحاسبي من نواحي عملية وقانونية. كما تحاول هذه الدراسة عرض أهم الانعكاسات المترتبة عن القياس وفق القيمة العادلة على المؤسسة ومحيطها. وعموما تتميز هذه الدراسة بما يلي:

- تسليط الضوء على مضمون النظام المحاسبي المالي فيما يخص قياس القيمة العادلة ومقارنته مع مضمون أهم وأحدث المعايير المحاسبية الدولية التي تؤطر قياس القيمة العادلة؛
- التعرف من خلال الدراسة الميدانية على واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- إبراز متطلبات تحسين البيئة المحاسبية الجزائرية لدعم وتحفيز تطبيق القيمة العادلة حسب مضمون المعايير الدولية للمحاسبة؛
- عرض أهم الانعكاسات المترتبة عن تطبيق القيمة العادلة كنموذج للقياس المحاسبي في القوائم المالية على المؤسسة ومحيطها؛
- شملت عينة الدراسة فئات البيئة المحاسبية الجزائرية من باحثين أكاديميين وممارسين مهنيين.

5. إشكالية الدراسة

في هذا السياق، جاءت إشكالية هذه الدراسة على النحو الآتي:

ما هي متطلبات القياس المحاسبي بالقيمة العادلة؟ وما هي انعكاسات ذلك على المؤسسة الاقتصادية ومحيطها في البيئة الجزائرية؟

من هذه الإشكالية الرئيسية تبرز عدة أسئلة فرعية:

- هل يوجد فهم واضح في البيئة المحاسبية الجزائرية لمفهوم القيمة العادلة من طرف معدي القوائم المالية ومستخدميها؟
- هل توفر البيئة المحاسبية في الجزائر المتطلبات اللازمة لدعم القياس وفق نموذج القيمة العادلة؟
- ما هي الانعكاسات المتوقعة من القياس بالقيمة العادلة على المؤسسات الجزائرية ومحيطها الاقتصادي؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية لتوفر متطلبات قياس القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية وانعكاساتها في البيئة الجزائرية تعزى إلى المتغيرات الشخصية (تعزى للخصائص العامة للعينة)؟

6. فرضيات الدراسة

كإجابة مبدئية عن الإشكالية الرئيسية للدراسة الأسئلة الفرعية المنبثقة عنها، تم وضع الفرضيات الآتية:

الفرضية العامة:

يتطلب تطبيق القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية توفير العديد من المتطلبات المرتبطة بتهيئة البيئة القانونية والمهنية بتشريعات وتنظيمات تحفز وتسهل على المهنيين استخدامها في القياس المحاسبي، مما سينعكس بشكل مباشر على شفافية القوائم المالية وجودة المعلومة المالية وبالتالي يساهم في دعم الكفاءة الإعلامية لسوق الأوراق المالية.

وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الجزئية الآتية:

الفرضية الأولى: يتمتع الفاعلون في البيئة المحاسبية الجزائرية بفهم واضح وكامل لمفهوم القياس بالقيمة العادلة.

الفرضية الثانية: لا توفر البيئة المحاسبية في الجزائر المتطلبات الأساسية للقياس وفق نموذج القيمة العادلة وتحتاج إلى مزيد من التطوير لتوفير المتطلبات اللازمة لتحفيز تطبيقها.

وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الجزئية الآتية:

- **الفرضية الجزئية الأولى:** توفر البيئة الجزائرية متطلبات التعليم العالي والتكوين المهني في مجال المحاسبة التي تسمح بتطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.
- **الفرضية الجزئية الثانية:** يحتاج دعم تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية تحديث التشريع المحاسبي ودعمه بنصوص تنظيمية تسهل تطبيق القيمة العادلة.
- **الفرضية الجزئية الثالثة:** يحتاج دعم تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية إلى إحداث توافق بين مضمون النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي.
- **الفرضية الجزئية الرابعة:** يتطلب دعم تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية تعزيز متطلبات الإفصاح المحاسبي عن قياسات القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي.
- **الفرضية الجزئية الخامسة:** توفر البيئة الاقتصادية الجزائرية أسواق نشطة تسمح بتحديد القيمة العادلة لعناصر القوائم المالية.
- **الفرضية الجزئية السادسة:** تحتاج المؤسسات الجزائرية إلى تطوير مهارات محاسبيها للتحكم في نماذج القياس الداخلي للقيمة العادلة في حالة غياب أسواق نشطة.
- **الفرضية الجزئية السابعة:** يحتاج دعم تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية لإخضاع قياسات القيمة العادلة للرقابة والتدقيق.
- **الفرضية الجزئية الثامنة:** يحتاج دعم تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية إلى تحديث النظام المحاسبي المالي وفق مضمون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13.
- **الفرضية الجزئية التاسعة:** يحتاج دعم تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية إلى تفعيل دور الهيئات العلمية من خلال البحوث العلمية والهيئات المهنية من خلال التدريب والتعليمات التوجيهية.

الفرضية الثالثة: تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي ينعكس بشكل إيجابي على المؤسسات الجزائرية ومحيطها الاقتصادي.

وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الفرعية الآتية:

- **الفرضية الجزئية الأولى:** ينعكس تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي بشكل إيجابي على جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية.
- **الفرضية الجزئية الثانية:** ينعكس تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي بشكل إيجابي على موضوعية القياس المحاسبي.

- **الفرضية الجزئية الثالثة:** يؤدي تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي إلى زيادة ممارسات المحاسبة الإبداعية ولكنه يدعم حوكمة الإبلاغ المالي من خلال الإفصاح المحاسبي عن قياسات القيمة العادلة.
- **الفرضية الجزئية الرابعة:** ينعكس تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي بشكل إيجابي على توفير المعلومات الملائمة في الوقت المناسبة وزيادة ثقة المشاركين في سوق الأوراق المالية.

الفرضية الرابعة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة عند مستوى دلالة (0,01) حول متطلبات وانعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على المؤسسات والمحيط الاقتصادي في الجزائر تعزى للخصائص العامة للعينة.

7. حدود الدراسة

من أجل التحكم في الموضوع وتحقيق أهداف الدراسة، تم تأطيرها ضمن الحدود الآتية:

- تقتصر الدراسة على المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية حتى سنة 2020 ونصوص النظام المحاسبي المالي.
- تم إنجاز هذه الدراسة في إطارها الميداني على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والبيئة المحاسبية في الجزائر، حيث تم جمع البيانات المستخدمة في الجانب التطبيقي من فيفري 2023 إلى جويلية 2023 من عينة عشوائية شملت مختلف المتدخلين والفاعلين في البيئة المحاسبية.

8. منهج الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة واختبار صحة الفرضيات، تم اعتماد المنهج الوصفي والمنهج التحليلي. حيث يتم وصف متغيرات الدراسة وتحليلها من خلال التطرق للأسس النظرية للقياس المحاسبي عامة وعند دراسة انعكاسات ومتطلبات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على المؤسسات والمحيط الاقتصادي بشكل خاص. كما يتم اعتماد منهج دراسة الحالة باستخدام أسلوب الاستبيان لمعالجة الدراسة الميدانية واستخراج النتائج وتحليلها واختبار الفرضيات بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

9. هيكل الدراسة

من أجل الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع ومعالجة الإشكالية المطروحة، يتم تقسيم الدراسة إلى الفصول الآتية:

- **الفصل الأول:** خصص لإبراز الأصول الفكرية والأبعاد النظرية للقياس المحاسبي بصفة عامة، والقياس بالقيمة العادلة بصفة خاصة، وهذا من خلال ثلاثة مباحث. حيث جاء المبحث الأول حول الإطار النظري للقيمة والقياس في الفكر الاقتصادي كما تناول الإطار النظري للقياس المحاسبي ومختلف المشاكل التي تواجه

القياس في عملية التطبيق. أما المبحث الثاني فخصص لدراسة لنماذج القياس المحاسبي المتعارف عليها في الفكر المحاسبي من خلال سرد تطورها التاريخي وتحليل كل طريقة من حيث تأصيلها النظري وعرض مزاياها وسلبياتها. في المبحث الأخير تم عرض نموذج القيمة العادلة كأحدث الطرق المحاسبية المعتمدة من طرق الممارسين والمنظمات الدولية في مجال القياس المحاسبي، أين تم عرض دواعي ظهورها وتطور مفهومها، بالإضافة إلى استخداماتها في إطار المرجعيات المحاسبية الدولية.

- **الفصل الثاني**: تناول هذا الفصل الإطار العلمي والعملي لمتطلبات تطبيق القياس بالقيمة العادلة وقسم لثلاثة مباحث. خصص المبحث الأول لمتطلبات القياس من خلال عرض مراحل وإجراءات قياس القيمة العادلة، بالإضافة إلى المناهج والتقنيات المتبعة في هذا السياق، كما تم في هذا المبحث التفصيل في محتوى التسلسل الهرمي لقياسات القيمة العادلة المعتمد من طرف مجلس معايير المحاسبية الدولية. أما المبحث الثاني فتناول متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفق المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية، حيث تم التفصيل في مختلف المعايير المحاسبية الدولية التي تبنت القيمة العادلة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية. المبحث الثالث تضمن متطلبات العرض والإفصاح عن القيمة العادلة وفق المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية.

- **الفصل الثالث**: يتضمن انعكاسات القياس بالقيمة العادلة على المؤسسة ومحيطها الاقتصادي في ثلاثة مباحث. حيث خصص المبحث الأول لانعكاسات تطبيق القياس وفق نموذج القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومة المالية والمحتوى المعلوماتي للقوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة. أما المبحث الثاني فيتناول انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على مستخدمي المعلومة المالية والأسواق المالية. المبحث الثالث خصص لانعكاسات القياس بالقيمة العادلة على الممارسات الجبائية، أين سيتم التفصيل في العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي وأثر ذلك على الوعاء الضريبي وكيف ينعكس تطبيق القياس بالقيمة العادلة عليه.

- **الفصل الرابع**: خصص للدراسة الميدانية حول متطلبات وانعكاسات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية، وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث. يتضمن المبحث الأول عرض للإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي ومضمونه فيما يخص القياس المحاسبي بالقيمة العادلة أو الحقيقية كما اصطلح على تسميتها، بالإضافة إلى دراسة جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق هذا الطريقة من خلال التفصيل في أهم المعوقات التي تواجهها، والحلول المقترحة في هذا السياق. المبحث الثاني تناول وصفا لمنهجية الدراسة الميدانية وذلك بتوضيح طريقة تحديد عينة الدراسة، وأيضا طريقة تصميم أداة الدراسة المستخدمة لجمع بيانات الدراسة الميدانية والمتمثلة في الاستبيان واختبار صدقها ثباتها ووصفا للأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في التحليل. أما المبحث الثالث فخصص لعرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الأول

المقومات العلمية والنظرية للقياس المحاسبي

الفصل الأول: المقومات العلمية والنظرية للقياس المحاسبي

من خلال هذا الفصل سيتم التركيز على مفهوم القياس المحاسبي وأهميته كأداة أساسية لتوفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة للمستخدمين الداخليين والخارجيين. يعرف القياس المحاسبي بأنه العملية التي تهدف إلى قياس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية للمؤسسات من أجل الاعتراف بها محاسبيا. ويشمل ذلك قياس النواتج والأعباء والأصول والخصوم. وبما أن هناك العديد من الطرق المختلفة للقياس المحاسبي، سيتم أيضا تحليل نماذج القياس المحاسبي المختلفة من حيث متطلبات وطريقة الاستخدام، وكذلك إيجابيات وسلبيات كل نموذج.

بالإضافة إلى ذلك، سيتم مناقشة التحديات التي تواجه عملية القياس المحاسبي وتشكل عائق أمام تقديم نتائج قياس موثوقة وملائمة أو ما يعرف بمشاكل القياس المحاسبي، وهي الصعوبات التي تواجه القائم بعملية القياس عند تطبيق طرق القياس المحاسبي. قد تكون هذه المشاكل داخلية ناجمة عن طبيعة الطرق المستخدمة في القياس أو طبيعة الشخص القائم بالعملية، ومشاكل قياس خارجية ناتجة عن المحيط.

ومن جهة أخرى، سيتم التركيز على القياس بالقيمة العادلة باعتبارها أحدث الطرق المتقدمة المستخدمة في مجال القياس المحاسبي من خلال استعراض الأساليب المختلفة لتحديد القيمة العادلة وتطبيقها عمليا على مختلف عناصر القوائم المالية، حيث تعتمد القيمة العادلة على تقدير القيمة المتوقعة للأصول والخصوم بناء على أسعارها الحالية في السوق أو بالاستناد إلى نماذج قياس داخلية.

من أجل التفصيل في هذه النقاط تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

- الإطار النظري للقيمة والقياس المحاسبي؛
- دراسة تحليلية لنماذج القياس المحاسبي؛
- الإطار العام للقياس بالقيمة العادلة.

المبحث الأول: الإطار النظري للقيمة والقياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي مرحلة هامة وأساسية في الدورة المحاسبية تؤثر بشكل مباشرة على المراحل التي تليها، كالتسجيل والعرض والإفصاح، فهو حلقة وصل بين مختلف الوظائف الأخرى للمحاسبة. وتنصب أهم جوانب القياس المحاسبي حول تحويل الأحداث والمعاملات المالية إلى وحدات قياسية معترف بها ومتفق عليها، وهذا يمكّن المؤسسات من إعداد تقارير مالية متجانسة من حيث طريقة ووحدة القياس، وبالتالي مقارنة النتائج المالية لمختلف المؤسسات ولنفس المؤسسة عبر الزمن.

وتعتبر صحة ودقة عملية القياس المحاسبي مصدرا للموثوقية والموضوعية في التقارير المالية، غير أنه يواجه عددا من المشاكل والتحديات المرتبطة بالمتغيرات الداخلية للعملية، كنموذج القياس المستخدم أو الشخص الذي يقوم بالعملية، ومتغيرات خارجية كطبيعة النظام المحاسبي المعتمد والظروف الاقتصادية التي تتم فيها عملية القياس.

المطلب الأول: مفهوم القيمة وأنواعها في النظرية الاقتصادية

احتلت نظرية القيمة أهمية كبيرة في الفكر الاقتصادي وكانت موضوع نقاش كبير بين رواد علم الاقتصاد لتحديد العوامل والمعايير المحدد لقيمة السلع، ومن هنا انصبت الكثير من البحوث حول مفهوم القيمة ومكوناتها وطرق قياسها وأنواعها، وسيتم من خلال هذا المطلب التفصيل في أهم التوجهات الاقتصادية المحددة والمفسرة للقيمة.

1. مفهوم القيمة في النظرية الاقتصادية

يتوقف تحديد قيمة سلعة ما على كل العناصر والعوامل المباشرة وغير المباشرة المؤثرة في السلعة والمتأثرة بها، فقيمة السلعة مثلا تكون مرتبطة بالرضا والمنفعة التي يستمدها الفرد من استخدامها، فتوصف القيمة من هذا المنظور أنها قيمة استعمالية، وتعتمد على خصائص السلعة وعلى أذواق الفرد أيضا، وبالتالي فهي ذاتية إلى حد ما. على العكس من ذلك، يمكن تحديد قيمة سلعة ما بناءً على قيمة مبادلتها في السوق بعيدا عن أذواق فرد معين، فتصبح القيمة هنا ذات بعد اجتماعي تتحدد من خلال عملية التبادل، وبالتالي توصف بالقيمة التبادلية وتعتبر خاصية موضوعية للسلعة محل التقييم.

وقد كان ابن خلدون أول من تطرق لهذا الموضوع، حيث يقول: "أعلم أن الكسب إنما يكون بالسعي في الاقتناء والقصد في التحصيل، فلابد في الرزق من سعي وعمل، ولو في تناوله وابتغائه من وجوهه".[1] ويقول

[1] - الطيب داودي، "**نظرية القيمة عند ابن خلدون**"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 1، 2001، ص: 26.

أيضا: "إن المفادات والمكتسبات، كلها أو أكثرها إنما هي قيم الأعمال الإنسانية".[1] ويقصد ابن خلدون هنا بقوله المفادات والمكتسبات، السلع والخدمات، ويظهر جليا من خلال ما سبق أنه يرجع قيمة المنتجات من سلع وخدمات إلى العمل البشري، وبهذا يكون قد أعطى أهمية كبيرة للعمل البشري كعنصر أساسي في تحديد القيمة، حيث جعل مفهوم قيمة الأشياء لا تتم إلا بتدخله.

في هذا السياق، استخدم آدم سميث مصطلح القيمة للدلالة على منفعة شيء ما، أي قيمته الاستعمالية، كما استخدم كذلك مصطلح القيمة للدلالة على القدرة التي يقدمها هذا الشيء لمن يملكه للحصول على سلع أخرى بالمبادلة وهو مفهوم القيمة التبادلية، أما ماركس فعرف القيمة في بعدها الاجتماعي على أنها احتواء البضائع على جوهر اجتماعي يتمثل في قوة عمل الإنسان المتجانس والمنتشر فيها، وبهذا يكون قد أخذ نفس الاتجاه في تعريفه للقيمة الاستعمالية غير أنه ربطها بعنصر العمل، أما ريكاردو فقد حصر مفهوم القيمة في بعدها الاجتماعي فقط أي القيمة التبادلية. أما بورتر فيعرف القيمة بأنها المبلغ الذي يكون المشترون على استعداد لدفعه مقابل ما توفره لهم المؤسسة من سلع.[2]

ومما سبق يمكن تعريف القيمة على أنها الأهمية الاقتصادية التي يطلقها الفرد أو المجتمع على سلعة أو أصل ما، فتسمى القيمة التي يطلقها فرد معين بقيمة الاستعمال، والقيمة التي يطلقها المجتمع بقيمة المبادلة.[3]

2. النظريات الاقتصادية المفسرة للقيمة

يتفق أغلب الباحثين الاقتصاديين أن النظريات المفسرة للقيمة تنطلق من تكاليف الإنتاج، وهو طرح موضوعي في رأي معظم الاتجاهات الاقتصادية، لكنهم لم يتوافقوا على مضمون هذه التكاليف وهو الأمر الذي أطال النقاش في هذا الموضوع، وعموما هناك ثلاثة اتجاهات رئيسية في تفسير ذلك.

التوجه الأول مبني على نظرية آدم سميث للقيمة، حيث فرق بين نوعين من القيمة أو كما يطلق عليها الأثمان، حيث لا يوجد فرق بين الثمن والقيمة عند سميث، وهما القيمة الاسمية والقيمة الحقيقية، فالأولى يطلق عليها كذلك الثمن الجاري أو ثمن السوق ويقصد بها الثمن الذي يتوقف على العلاقة بين العرض والطلب، بينما الثانية والتي يطلق عليها الثمن الحقيقي أو الطبيعي فيقصد بها الثمن الذي يتوقف على الألم الذي يلزم تحمله للحصول على هذا الشيء،[4] ويفسر الباحثون بأن الألم الذي يقصده سميث، هي تلك التضحية التي يقدمها المشتري أو المستهلك من أجل تلبية حاجة من الحاجات التي يحتج لتلبيتها.

---

[1] - الطيب داودي، **مرجع سبق ذكره**، 2001، ص: 26.

[2] - لخضر سي محمد، **أسس وقواعد التقييم المحاسبي –دراسة تحليلية نقدية–**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، باتنة، 2017، ص: 68.

[3] - رفعت المحجوب، **الاقتصاد السياسي: القيمة والتوزيع**، دار النهضة العربية، مصر، القاهرة، الجزء الثاني، 1975، ص: 22.

[4] - **المرجع نفسه**، ص: 12.

التوجه الثاني ينطلق من نظرة ريكاردو في تفسيره للقيمة، حيث ركز على التعارض بين المنفعة والقيمة، بحيث أن الأشياء التي لها منفعة كبيرة مثل الهواء والماء ليست لها قيمة مبادلة كبيرة، والعكس من ذلك فإن الذهب مثلا الذي هو أقل منفعة لكن لديه قيمة تبادلية كبيرة، وهو ما دفعه إلى استبعاد المنفعة في تحديد القيمة رغم اعترافه بأهميتها.

ويميز ريكاردو بين نوعين من القيمة، الأولى تتحدد من خلال العرض والطلب وأطلق عليها القيمة الجارية، أما الثانية فيطلق عليها القيمة الحقيقية، ومن أجل تفسيرها فرق ريكاردو بين نوعين من السلع وهما السلع التي لا يمكن مضاعفة عرضها والسلع التي يمكن مضاعفة عرضها، وقد خلص إلى أن قيمة الأولى تتحدد على أساس ندرتها النسبية أما الثانية فإن قيمتها تتحدد بكمية العمل اللازم للحصول عليها.

والنتيجة أن دافيد ريكاردو أضاف مفهومين آخرين إلى النظريات المفسرة للقيمة وهما مفهوم الندرة ورأس المال، كما أستبعد عنصر الريع من تحديد القيمة لأنه يرى أنه لا يساهم في تكوين القيمة بل أن القيمة هي التي تساهم في تكوينه.

التوجه الثالث مبني على نظرية ماركس حول القيمة، والتي لخصها في مجموعة من العناصر تتمحور حول العلاقة بين قيمة المبادلة وكمية العمل، وبين كل من المنفعة والقيمة وأخيرا العلاقة بين كل من القيمة وفائض القيمة، ويمكن إبراز ذلك من خلال النقاط الآتية:

- **علاقة قيمة المبادلة بكمية العمل:** حيث تتحد قيمة السلعة في هذه الحالة بكمية العمل المتوسط الذي يبذل في سبيل إنتاجها ويقصد بالعمل المتوسط المدة التي يطلبها كل عمل يتم بدرجة متوسطة من الكفاءة.
- **العلاقة بين القيمة والمنفعة:** يعتبر المنفعة ضرورية للقيمة وشرطا أساسيا لها، ولكن من ناحية أخرى لا يعتمد عليها في تفسيره القيمة، ولقد توصل إلى استنتاجين أساسين من هذه العلاقة، أولهما أنه من الممكن أن يكون للشيء قيمة استعمال (منفعة) دون أن يكون له قيمة مبادلة، أما الاستنتاج الثاني أن العكس غير صحيح أي أن الشيء لا يمكن أن تكون له قيمة دون أن يكون نافعا.
- **علاقة القيمة وفائض القيمة:** يقصد بفائض القيمة الفرق بين قيمة المنتجات وقيمة قوة العمل، أي أن رب العمل يقدم للعامل أجرا في حدود ما يكفيه للاستمرار في العمل ويبقي لنفسه الفرق.

من خلال هذا الطرح نستنتج ما يلي:

- للقيمة علاقة بكمية العمل المبذول في إنتاج السلعة، أي الوقت الحقيقي المبذول في إنتاج سلعة ما.
- للقيمة علاقة بالمنفعة، إذ تعتبر المنفعة ضرورية لوجود القيمة وشرطا أساسيا لها، لكن لا يعتمد عليها في تفسير القيمة.

– للقيمة علاقة مع العرض والطلب، حيث هناك قيمة تتحدد عن طريق العرض والطلب ويطلق عليها القيمة الإسمية، وقيمة أخرى تتحدد عن طريق التضحية التي يقدمها الطلب (المستهلك) من أجل تلبية حاجياته ويطلق عليها القيمة الحقيقية.

– للندرة دورا أساسيا في تحديد القيمة.

3. أنواع القيمة في النظرية الاقتصادية

قسم كل من سميث وريكاردو القيمة إلى قسمين أساسيين، هما القيمة التبادلية والقيمة الاستعمالية:[1]

1.3. القيمة التبادلية (القيمة الموضوعية)

يركز مفهوم القيمة التبادلية أو ما يسمى السعر الطبيعي للسلعة على أن قيمة أي شيء يمتلكه الإنسان تقاس بكمية العمل التي يمكن أن يبادل بها سلعته في السوق. وبالتالي؛ فإن العمل هو المقياس الحقيقي لجميع السلعة المراد تبادلها. وقد عبر آدم سميث في أول الأمر عن القيمة التبادلية للسلع بالنقود وتسمى بالقيمة الإسمية، ولكن عدم ثبات قيمة النقود وتذبذبها جعله يلجأ إلى استعمال العمل واعتباره المحدد الأساسي للقيمة، وهنا تتحدد ثلاثة مفاهيم للقيمة التبادلية:

– العمل هو المصدر الوحيد للقيمة.

– قيمة أي شيء يمتلكه الانسان تقاس بكمية العمل المبذول في إنتاجه.

– تكاليف عناصر الإنتاج هي التي تحدد قيمة السلعة.

2.3. قيمة الاستعمال (القيمة الذاتية)

عكس قيمة المبادلة التي تتوقف على قيم السوق، فإن قيمة الاستعمال هي قيمة شخصية وذاتية تركز على تحليل الطلب، وتعرف على أنها الأهمية الاقتصادية التي يوليها الفرد للمال وهو بصدد استعماله، وبالتالي هي قدرة المال على الإشباع. والملاحظ على قيمة الاستعمال أنها لا تتوقف على قيام السوق، إذ يمكن تصورها بوجود شخص واحد دون الحاجة لوجود الجماعة، وتتوقف على حالة الشخص وعلى ظروفه الاجتماعية، مما يجعلها تختلف من شخص لآخر وقد تختلف بالنسبة لنفس الشخص من فترة لأخرى، عكس ذلك، فإن قيمة المبادلة لا يمكن أن تتصور دون وجود السوق.

---

[1] - رانية كوثر رابحي، "**تطور نظرية القيمة في الفكر الاقتصادي والمالي**"، مجلة التحليل والاستشراف الاقتصادي، جامعة تامنغست، المجلد 2، العدد 1، 2021، ص ص: 156-195.

4. نماذج قياس القيمة في الفكر الاقتصادي

تقاس القيمة عند الاقتصاديين وفقا لعدة نظريات تتمثل أسسها في كل من العمل والمنفعة والتكاليف، بالإضافة إلى نظرية الإحلال الحدي، ويمكن إبرازها فيما يلي:[1]

1.4. نظرية العمل كأساس للقيمة

يرى أصحاب هذه النظرية أن العمل هو أساس القيمة، بمعنى أن قيمة الشيء تقاس بكمية العمل المبذول في إنتاجه، كقياس عدد الساعات التي يقضيها العامل في إنتاج السلع.

2.4. نظرية التكاليف (تكاليف الإنتاج)

تعتبر هذه النظرية تعديلا لنظرية العمل السابقة، ويرى أصحاب هذه النظرية أن قيمة السلع تتمثل في تكاليف الإنتاج بما فيها الأرباح التي تدفع نظير المخاطر والمجهود المبذول في تنظيم عملية الإنتاج.

3.4. نظرية المنفعة

تقوم هذه النظرية على فكرة أن قيمة الشيء تتوقف على مدى منفعته في إشباع حاجات الإنسان، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وتقاس هذه المنفعة بمقدار شعور الإنسان بصلاحية السلعة لإشباع رغبته وتحقيق حاجاته، وذلك لأن إحساسه بأنه في حاجة إلى شيء معين لاعتبارات خاصة هو الذي يضفي على هذا الشيء صفة المنفعة.

4.4. نظرية المنفعة والتكاليف لقياس القيمة

تقوم هذه النظرية على أساس أن قيمة السلعة لا تتوقف فقط على تكلفتها أو على منفعتها ودرجة إشباعها، ولكن تتوقف على الإثنين معا، أي أن القيمة تتوقف على الثمن الذي يدفعه المشتري مقابل المنفعة، والثمن الذي يرضي البائع مقابل التكلفة، والثمن الذي يتعادل مع منفعة السلعة وتكلفتها هو الذي يطلق عليه ثمن السوق.

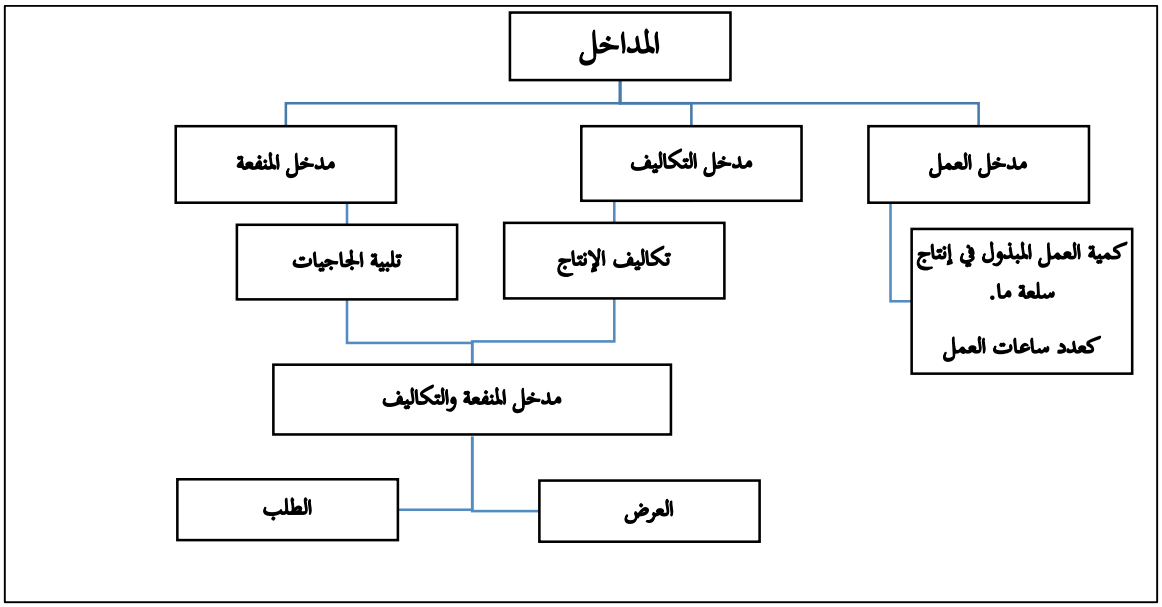
5.4. نظرية معدل الإحلال الحدي

تقوم هذه النظرية على فكرة أن الإنسان يمكن أن يضحي بمنفعة سلعة ما مقابل الحصول على سلعة أخرى، أي أنها تقوم على مجرد مقارنة الإشباع الذي يحصل عليه المستهلك من سلعة ما بالإشباع الذي قد يحصل عليه من سلعة أخرى، وهذا دون محاولة قياس أي منهما.

---

[1] - لخضر سي محمد، **مرجع سبق ذكره**، 2017، ص ص: 73-74.

الشكل رقم 1-1: النظريات الاقتصادية المحددة للقيمة



المصدر: لخضر سي محمد، **مرجع سبق ذكره**، 2017، ص: 75.

في الأخير، يمكن القول إن القيمة تتحد وفق عاملين متكاملين، وهما جانب الطلب الذي يستند إلى المنفعة التي تعود على الشخص، وجانب العرض الذي يستند إلى تكلفة الإنتاج، وأي أن كلا العاملين يحددان معا القيمة ولا يمكن لأحدهما تحديدها دون الآخر، فهي نتيجة التقدير المتعارض الذي يمارسه من هو في حاجة للسلعة ومن ينتجها. ومختلف النظريات والتوجهات التي تحدثت عن القيمة كانت تعالج جانبا مهما من الإشكاليات المرتبطة بالقيمة، وإذا أخذت إحداها منفصلة فإنها تمثل نصف الحقيقة في عملية تحديد القيمة ولا تكتمل العملية إلا بتكاملها.

المطلب الثاني: ماهية القياس المحاسبي

تعد عملية القياس وظيفة جوهرية في العمل المحاسبي، حيث تكتسي أهمية كبيرة وحاسمة في الحفاظ على شفافية وموثوقية وملاءمة المعلومات المالية وتمكين مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرارات المناسبة.

1. مفهوم القياس المحاسبي

هناك تعاريف متعددة لعملية القياس المحاسبي، حيث يعرف بشكل عام بعملية تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث للتعبير عن خواصها بناء على قواعد،[1] ويتم ذلك من خلال عملية ربط خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي بحدث اقتصادي في إطار مشروع اقتصادي.

[1] - ريتشارد شروید وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ، الرياض، 2006، ص: 185.

كما يعرف القياس المحاسبي من طرف الجمعية الأمريكية للمحاسبة بأنه "قرن الأعداد بالأحداث الماضية والجارية والمستقبلية للمنشأة وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة".[1]

يوضح التعريفان السابقان أن عملية القياس تعتمد على الأساليب العددية وهي أصلا أساليب كمية، حيث لا يصلح استخدام الأساليب غير الكمية، مثل الأساليب الوصفية والترتيبية في تحديد أرقام عددية للظواهر والأحداث المحاسبية محل القياس.

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية فيعرف القياس المحاسبي كما ورد في إطاره التصوري لسنة 2004 على أنه عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الاعتراف والإفصاح عن عناصر المركز المالي للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتائج وهذا بالاعتماد على طرق تقييم محددة.[2] أما في الإطار التصوري المعدل والصادر في 2018 فيعرف القياس المحاسبي على "أنه نتيجة تطبيق أحد أسس القياس على أصل أو التزام أو ناتج أو عبء"،[3] يقصد في هذا التعريف بأسس القياس إحدى طرق القياس المعتمد في نفس الإطار التصوري.

ورغم تعدد تعاريف القياس المحاسبي، فالمضمون واحد وهو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية التعدد الرقمي مع الأحداث الاقتصادية والعناصر التي يتم الاعتراف بها والتقرير عنها في القوائم المالية حسب زمن وقوعها معبرا عنها بوحدة النقد وبالاعتماد على أدوات قياس مختلفة ووفق قواعد محددة، وعلى العموم، ومن خلال التعاريف السابقة، يمكن استخلاص ما يلي:

– التقييم المحاسبي عبارة عن قياس كمي ويستخدم أساليب القياس الكمي.

– التقييم عبارة عن عملية الربط بين الأرقام والأصول باستخدام وحدة قياس تتمثل في وحدة النقود.

– التقييم المحاسبي تعبير نقدي عن عمليات المؤسسة بهدف تحديد القيمة الاقتصادية للثروة في لحظة زمنية معينة.

– تتمثل وحدة القياس المحاسبي في وحدة النقود، والتي تتوقف درجة الثقة والدقة على مدى ثبات قيمتها، فقد يؤدي التغير في قيمتها إلى عدم ثبات وتناسق نتائج التقييم المحاسبي مما يؤدي إلى مشاكل عملية القياس.

– تتطلب عملية التقييم المحاسبي الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من المعايير والمبادئ التي تتحكم فيها من أجل إعطاء بيانات ومعلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

---

[1] - عبد المجيد موزارين ومحمد أمين بربري، "**القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي**"، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي–الشلف–، العدد 19، 2018، ص: 58.

[2] - International Accounting Standards Board (IASB), **Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements**, 2004, p: 33.

[3] - International Accounting Standards Board (IASB), **Conceptual Framework for Financial Reporting**, 2018, p: 94.

2. عناصر عملية القياس المحاسبي

ويمكن حصر الركائز الأساسية لعملية التقييم المحاسبي أو عناصر عملية القياس فيما يلي:[1]

1.2. الخاصية محل القياس

تنصب عملية القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة للعنصر محل القياس، وفي مجال القياس المحاسبي وباعتبار أن المؤسسة الاقتصادية هي مجال القياس، فإن الخاصية محل القياس قد تكون التعدد النقدي لحدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة كالمبيعات أو الربح مثل، كما قد يتعلق القياس بخاصية أخرى غير التعدد النقدي كالطاقة الإنتاجية للمؤسسة أو معدل دوران المخزون.

2.2. المقياس المناسب للخاصية محل القياس

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس، وبالنسبة للمؤسسة الاقتصادية إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المناسب في هذه الحالة هو وحدة النقد.

3.2. وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس

بالإضافة إلى تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس وللخاصية محل القياس، لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس، فمثلا لو كانت قيمة ربح المؤسسة هي محل القياس، في هذه الحالة فبالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو وحدة النقد لابد أيضا من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذا المقياس كالدينار مثلا.

4.2. الشخص القائم بعملية القياس

يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا مهما في عملية القياس لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، فالشخص القائم بعملية القياس المحاسبي يؤدي دورا أساسيا في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبي، وأيضا في تحديد نتائجها، وسيتم التطرق لهذه الدور بالتفصيل عند الحديث عن تحيز القياس المحاسبي.

3. خطوات القياس المحاسبي

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبي وتعدد خطواتها على الأغراض التي ستستخدم فيها مخرجات القياس، وعلى العموم يمكن حصر هذا المسار في الخطوات الآتية:[2]

---

[1] – محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص: 115.

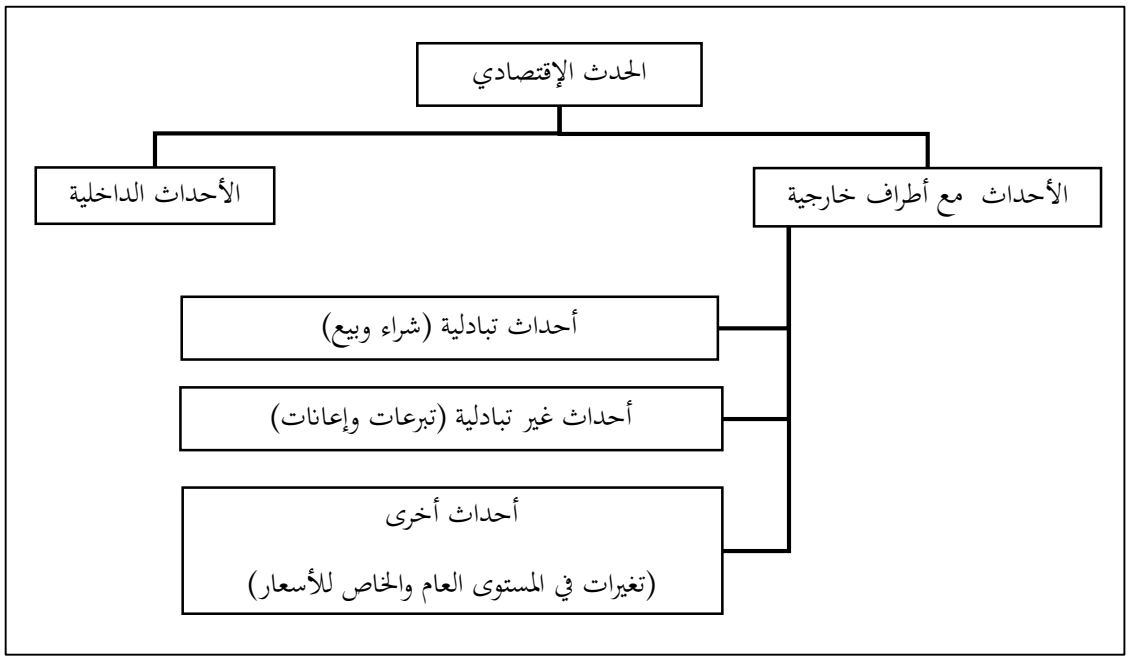
[2] - **المرجع نفس**، ص ص: 121-123.

1.3. تحديد الخاصية محل القياس

الخاصية محل القياس بالنسبة للمؤسسة قد تكون حدث اقتصادي تاريخي أثر على المركز المالي للمؤسسة، كما قد تكون حدثا مستقبليا يمكن أن تكون له آثار مستقبلية على مركزها المالي. في هذه المرحلة تكون المشكلة الحقيقية التي تواجه القائم بعملية القياس وتنعكس آثارها على جميع مراحل العملية هي عدم القدرة في معظم الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديدا دقيقا. فلو كانت الخاصية المطلوب قياسها في المؤسسة هي الربح، فإن التحدي الأول الذي يواجه القائمين بالقياس هو تحديد مفهوم الربح، هل الربح بالمفهوم الاقتصادي أو المحاسبي أو الجبائي مثلا، لذا يعتبر تحديد وتعريف الخاصية بشكل واضح أمرا أساسيا لدقة القياس.

في هذه المرحلة تحتاج المؤسسة لتحليل الحدث الاقتصادية والمالي الذي وقع من أجل تحديد الخاصية بشكل دقيق، سواءً كانت الحدث تم مع أطراف خارجية أو كان داخليا، ويمكن إبراز مختلف أشكال الأحداث الاقتصادية وفق هذا الشكل:

الشكل رقم 1-2: أنواع الأحداث الاقتصادية



المصدر: لخضر سي محمد، **مرجع سبق ذكره**، 2017، ص: 83.

2.3. تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس مع وحدة القياس المميزة للقياسات

يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس، وعلى نوع الخاصية محل القياس، فإذا كان الغرض من عملية القياس هو تبويب الحدث أو أصل مثلا، فالمقياس المناسب في هذه الحالة هو مقياس وصفي أو نوعي، وفي حالة كون الغرض من القياس هو المقارنة بين قيمة حدثين أو

أصلين مثلا فالمقياس المناسب لهذا الغرض هو مقياس الترتيب، أما إذا كان الغرض من القياس هو تقييم الحدث أو الأصل فالمقياس المناسب هو المقياس العددي أو النسبي.[1]

بالإضافة إلى تحديد نوع المقياس المناسب يجب أيضا تحديد وحدة القياس المناسبة، ففي حالة قياس ربح المؤسسة مثلا، فالمقياس المناسب في هذه الحالة هو المقياس النسبي ممثلا بوحدة النقد، غير أن هذا لا يكفي ويجب أن يتم تحديد نوع وحدة النقد كالدينار الجزائري مثلا.

3.3. تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس

يتوقف أسلوب القياس المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبي على عاملين، أولهما الهدف من عملية القياس، فإذا كان الهدف من العملية هو تبويب الحدث أو إثباته فقط، فإن الأسلوب المناسب هو الطريقة المباشرة أو الأساسية، أما فيما عدا ذلك فيمكن استخدام القياس المشتق أو غير المباشر، وسيتم التفصيل أكثر في أساليب القياس المحاسبي في العنصر الموالي.

أما العامل الثاني الذي يتوقف عليه تحديد أسلوب القياس المناسب فيتمثل في الأفق الزمني لعملية القياس، حيث إنه إذا كانت عملية القياس تتعلق بحدث تاريخي، يتبع القائم بعملية القياس على أسلوب بسيط ومباشر يتمثل في الاعتماد على القيمة الواردة في المستند الذي يثبت الحدث، أما إذا كانت العملية تتعلق بفرصة مستقبلية، فلابد من استخدام أساليب غير مباشرة في القياس تعتمد على التحليل والتنبؤ.

4. أساليب القياس المحاسبي

تنحصر أساليب القياس المحاسبي في ثلاثة أنماط، ويتوقف استخدام أسلوب ما بدل آخر على الغرض المنتظر من هذه العملية، وتتمثل هذه الأساليب فيما يلي:[2]

1.4. أسلوب القياس الأساسي أو المباشر

وهو أهم أسلوب مستعمل في القياس وأقدمها، إذ يستعمل في حالة توفر خاصية واحدة معرفة ومحددة كموضوع للقياس، وهو ما يسمح من تفادي اللجوء إلى ما يعرف بعملية الاحتساب المبنية على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص موضوع القياس، كمثال على ذلك، قياس تكلفة تثبيت من خلال تحديد ثمنه الوارد في المستندات المبررة لعملية الشراء، فهذا الأسلوب يستعمل عندما العنصر موضوع التقييم وحدة واحدة محددة بذاتها لا تستدعي وجود قطع أو أجزاء أخرى حتى يمكن استعمال التثبيت.

---

[1] - عبد الحي مرعي وآخرون، **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988، ص ص: 85-86.

[2] - عبد المجيد موزارين ومحمد أمين بربري، **مرجع سبق ذكره**، 2018، ص: 59.

وفي هذا المجال، تطرح عملية التبويب المحاسبي على أنها من أكثر العمليات استخداما لأسلوب القياس المباشر، إذ تتخذ خاصية معينة كمعيار يبوب بموجبه الحدث الاقتصادي في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وتتم على أساسها هذه الخاصية عملية القياس المباشر، وكمثال على ذلك تبويب أصل معين ضمن الأصول الجارية أو غير الجارية.

2.4. أسلوب القياس غير المباشر أو المشتق

عكس الأسلوب المباشر الذي يستعمل عندما تكون الخاصية موضوع القياس واحدة، يستعمل هذا الأسلوب في حالة تعدد الخصائص الواجب قياسها في أصل معين، وهو أسلوب مرتبط ومتوقف على أسلوب القياس المباشر، بحيث إذا كان تثبيت معين يتكون من عدة أجزاء أو مكونات (مثل المباني)، فالقائم بعملية القياس مجبر على استعمال الأسلوب المباشر من أجل قياس كل قطعة على حدة، ثم الاعتماد على عملية الاحتساب لجمع كل القياسات الخاصة بالعنصر محل القياس من أجل الوصول إلى القياس الإجمالي.

3.4. أسلوب القياس التحكيمي

ويسمى هذا الأسلوب أيضا بأسلوب القياسات المجازية، وهو يفتقر للقواعد الموضوعية التي تحكمه مما يجعله عرضة للحكم الشخصي وبالتالي التحيز الناتج عن التقديرات الذاتية للقائمين على عملية القياس. وفي هذا الإطار، يكون الأسلوب تحكيميا عندما لا توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس، ولا تتوفر بذلك المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن نتيجة القياس تمثل فلا القيمة الفعلية للخاصية موضوع القياس، كما تزداد احتمالات ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بالعملية، وهذا راجع لغياب الموضوعية للحكم على صحة القياس.

من خلال استعراض هذه الأساليب، نسجل أن أكثر هذه لأساليب استعمالا هو أسلوب القياس المباشر نظرا لموضوعيته ودقته خاصة من خلال التحديد الدقيق للخاصية موضوع القياس، وابتعاده عن تأثير الرأي الشخصي وتحيز القائمين بالقياس مثل الأسلوبين الآخرين اللذان يفتقدان لمعايير محددة يعتمد عليها في الوصول إلى قياسات موحدة.

5. المبادئ والفروض المحاسبية المتعلقة بالقياس المحاسبي

هناك مبادئ أساسية في المحاسبة تقود وتوجه الممارسات المحاسبية بشكل عام وتضبط عملية القياس بشكل خاص هي:[1]

[1] - محمد مطر، **مرجع سبق ذكره**، 2004، ص ص: 50-54.

1.5. مبدأ وحدة القياس النقدي

تعتبر النقود وحدة القياس الوحيدة في المحاسبة، لأن هذه الأخيرة تقوم على أساس التقييم النقدي للمبادلات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة، مما يسمح بتجميع العمليات غير المتجانسة. لكن رغم ذلك، فإن استخدام النقود كأداة قياس وحيدة ينتج عنه إهمال كل الأحداث والتعاملات التي قد تجري خارج استعمال النقد كالمقايضة مثلا، ولا يمكنها قياس بعض العناصر غير السوقية، ولا تتمتع بالثبات وتتغير مع الزمن، وتختلف من بلد إلى آخر مما يطرح مشكلة تحويلها.

2.5. مبدأ الحيطة والحذر

قاعدة هذا المبدأ تنص على أن يتم الأخذ في الحسبان درجة من الحيطة في إعداد التقديرات في ظروف عدم التأكد، ليتم التأكد من أن الأصول والنواتج لم يتم المبالغة في تقديرها، وأن كل من الخصوم والأعباء لم تقدر بأقل مما يلزم. ووفق هذا المبدأ لا تسجل النواتج إلا إذا تحققت، ويسجل كل عبء محتملة الحدوث، حيث أن أي نقص في القيمة يمكن أن يلحق بذمة المؤسسة ينبغي أن يحتاط له ويتم تسجيله حتى وإن كان حدوثه ليس أكيدا، وبالمقابل لا يتم تسجيل النواتج إلا إذا تحققت فعلا.

3.5. مبدأ التكلفة التاريخية

التكلفة التاريخية هي طريقة للتقييم تقتضي بأن تسجل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالاعتماد على قيمة الشراء أو الحيازة، أي تكلفة الشراء إذا تعلق الأمر بالسلع المشتراة وتكلفة الإنتاج في حالة السلع المنتجة من قبل المؤسسة نفسها.

4.5. مبدأ عدم المقاصة

كل من عناصر الميزانية المتمثلة في الأصول والخصوم، وعناصر حساب النتائج المتمثلة في الأعباء والنواتج، يجب أن تسجل بصفة منفصلة، أي كل عنصر على حدا وبدون أي مقاصة أو تعويض بين هذه العناصر مع بعضها البعض، أي بين الأصول والخصوم من جهة والأعباء والنواتج من جهة أخرى.[1]

6. معايير القياس المحاسبي

يسعى القائمون على عملية القياس المحاسبي لتحقيق مجموعة من المعايير تتمثل فيما يلي:[2]

[1] - Jean-François DES ROBERT - François MÉCHIN - Hervé PUTEAUX, **Normes IFRS et PME**, Dunod, Paris, 2004, p: 23.

[2] - لخضر سي محمد، **مرجع سبق ذكره**، 2017، ص ص: 89-91.

1.6. الملاءمة

يقصد بمعيار الملاءمة أن تكون المعلومة المالية الناتجة عن عملية القياس ملاءمة للغرض من عملية القياس، حيث تكون قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الحدث المراد قياسه.

2.6.القابلية للتحقق منها

يعنى بالتحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المالية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات، حيث يمكن اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذه، ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن الشخص المفصح أو المستفيد من هذه المعلومات.

3.6. الالتزام بالموضوعية

حتى يكون التقييم المحاسبي مقبولا وصالحا للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات يجب أن يلبي شرط الموضوعية، فعدم الموضوعية والتحيز في التقييم المحاسبي يؤدي إلى عدم مصداقية القوائم المالية وعدم تمثيلها للوضعية المالية للمؤسسة، ومن أجل التأكد من موضوعية التقييم المحاسبي يجب:[1]

- القيام بالقياس المحاسبي من أطراف مختلفة والتوصل إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلا على عدم التحيز.
- اختبار مدى تمثيل المعلومات المالية لحقائق الحياة الاقتصادية.

4.6. معيار القياس الكمي

ترتكز المحاسبة عوما والقياس المحاسبي خصوصا على الأسلوب الكمي كونه يقدم معلومات أكثر وضوحا، إلا أن الكثير من المعلومات المحاسبية لا يمكن قياسها كميا وقد تكون ذات فائدة ودلالة كبيرة، لذا لابد من الاعتماد على المقاييس الكمية كلما كان ذلك ممكنا والاعتماد على المقاييس غير الكمية إذا كانت ذات دلالة وفائدة.

5.6. معيار المنفعة الاقتصادية

لابد من المقارنة بين النتائج والمعلومات المحاسبية الناجمة عن عملية القياس والتكلفة المترتبة عنها، حيث هناك علاقة طردية بين الدقة في المعلومات وتكلفة الحصول عليها، وهذا ما يحتم ضرورة إيجاد توازن بينهما،

[1] - حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة، عمان، الطبعة الثانية، 2012، ص: 371.

كما أن تطبيق هذا المعيار له أثر مباشر على تطبيق معايير أخرى، لذا لابد من مراعاة تطبيق هذا المعيار بما لا يؤثر على أهمية المعايير الأخرى المتمثلة في الموضوعية والملاءمة في ظل أفضل النتائج للقياس والتكلفة.

تعتبر معايير القياس المحاسبي بمثابة الدليل لمدى دقة نتائج القياس المحاسبي، ويعتر تطبيق كل هذه المعايير جملة واحدة أمر صعب التطبيق مما يحتم على القائم بعملية القياس محاولة الموازنة بينها.

7. علاقة التقديرات والتنبؤات بعملية القياس المحاسبي

هناك ثلاثة توجهات بخصوص إدخال التقديرات المحاسبية على القياس المحاسبي:[1]

– الأولى تتعارض مع هذه الفكرة وتشترط حدوث عملية تبادل فعلية أو وقوع حدث للحديث عن عملية تقييم محاسبي، وبالتالي لا يجوز اعتبار عملية التقدير التي تقوم على توقعات بخصوص أحداث مستقبلية غير مؤكدة كجزء من عملية التقييم المحاسبي.

– وجهة النظر الثانية فتعتبر عملية التقدير جزءا من عملية التقييم المحاسبي ولا تشترط حدوث عملية تبادل فعلية كشرط لصحة عملية التقييم، وليس من الضروري دائما أن يكون التقييم المحاسبي أقل دقة في مثل هذه الحالة، فعملية التبادل لا تكون القيمة وإنما ينحصر دورها في الكشف عن هذه القيم.

– أما وجهت النظر الثالثة فتبنتها جمعية المحاسبين الأمريكية (American Accounting Association) واعتبرت عملية التقدير في المحاسبة جزءا من عملية التقييم ولكن بشرط توفر مقاييس للخطأ المحتمل في هذه التقديرات، ووفق وجهة النظر هذه يكمن الفرق الأساسي بين عملية التقييم وعملية التقدير من الناحية العملية في درجة خطأ القياس المتوقع في مخرجات كل من العمليتين، لأن التقدير هو قياس يتسع فيه نسبيا مدى الخطأ عكس عملية التقييم التاريخية.

المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي

بالرغم من وجود مبادئ تقوم عليها عملية القياس المحاسبي والدور الذي تقدمه في تأطير العملية، إلا أن هذه المبادئ تواجه بعض المشاكل والتحديات التي قد تؤثر على ملاءمة وموثوقية ومصداقيته نتائج القياس، من بين المشاكل الشائعة التي يمكن مواجهتها نجد:

---

[1] - فتيحة صافو، **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2016، ص: 104.

1. مشاكل القياس الناجمة عن التضخم

تؤثر حالة التضخم بشكل مباشر على القوائم المالية للمؤسسات، حيث يؤدي افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود في ظل اعتماد التكلفة التاريخية كمبدأ للقياس إلى عدم تجانس أساس القياس في المحاسبة المالية، فقيمة وحدة النقود تتغير طبقا للتغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار، ومنه تصبح القيم المحاسبية في القوائم المالية معبر عنها بوحدات نقدية مختلفة القيمة، وهذا يؤدي بالضرورة إلى معلومة مالية غير صحيحة وغير عادلة، الأمر الذي يترتب عليه تضليل لمختلف الأطراف المستخدمة لها.[1]

وكحل لهذا المشكل يمكن إسقاط افتراض ثبات القوة الشرائية وتعديل القيم المحاسبية للتقلبات في وحدة القياس باستخدام الأرقام القياسية المناسبة، وبهذا تصبح القيم المحاسبية متجانسة على مستوى قيمة وحدة القياس مما يسمح بتجميعها أو مقارنتها.

2. مشكل افتراض المحافظة على رأس المال المستثمر

وفقا لمفهوم المحافظة على رأس المال، يتم الاعتراف بالربح بعد المحافظة على رأس المال واسترداد التكاليف، ويختلف مضمون هذا المفهوم وفق اختلاف تعريف مصطلح رأس المال إلى ثلاثة أشكال:[2]

1.2. المحافظة على رأس المال المالي

وفق هذا المفهوم يتمثل صافي الربح أو خسارة الفترة المحاسبية في الفرق بين القيمة الاسمية لرأس المال في بداية الفترة وقيمته في نهايتها، وهنا يتم إهمال تغير القدرة الشرائية لوحدة النقد بين بداية الفترة ونهايتها مما قد يؤدي إلى توزيع أرباح صورية والتأثير على رأس المال المالي للمؤسسة.

2.2. المحافظة على رأس المال الحقيقي

وفق هذا المفهوم يتمثل صافي ربح أو خسارة الفترة المحاسبية في الفرق بين قيمة رأس المال في بداية الفترة وقيمته في نهايتها بعد تعديل كل منهما بالتغير الحاصل في القدرة الشرائية لوحدة النقد، وهذا يستوجب إعداد المعلومات المالية وفقا لأساس أو أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة باستخدام الأرقام القياسية لمستوى التغير العام في مستوى الأسعار.

3.2. المحافظة على رأس المال العيني أو المستثمر

وفق هذا المفهوم يفترض بالمؤسسة أن تسعى إلى المحافظة على طاقتها الإنتاجية ومواردها الاقتصادية التي تكفل لها الاستمرار في نشاطها الإنتاجي. غير أن اعتماد التكلفة التاريخية وعدم الأخذ بالتقلبات في

---

[1] - فتيحة صافو، **مرجع سبق ذكره**، 2016، ص: 108.

[2] - محمد مطر، **مرجع سبق ذكره**، 2004، ص: 153.

مستويات الأسعار عند حساب أقساط الاهتلاك يؤدي إلى عدم الدقة في حساب تكلفة الإنتاج، وهذا راجع إلى أن كل عناصر تكلفة الإنتاج مقومة على أساس مستوى الأسعار السائدة في الفترة التي يتم فيها الإنتاج ما عدا الاهتلاك الذي يكون مقوما بالتكلفة التاريخية، وعليه تصبح تكلفة الإنتاج غير صحيحة ومضللة في اتخاذ القرارات.

في نفس الوقت عند احتساب صافي الربح أو النتيجة، يكون الاهتلاك محسوبا على أساس التكلفة التاريخية للأصل، وعلى العكس تكون النواتج والمصاريف التابعة للدورة مقومة بالقيمة الجارية، فعند تخفيض الاهتلاك من النواتج، هذا يؤدي إلى ظهور أرباح صورية نتيجة انخفاض نسبة أقساط الاهتلاك المحسوبة بالتكلفة التاريخية إلى النواتج بافتراض ارتفاع الأسعار، وبالتالي فإن توزيع الأرباح الصورية في هذه الحالة ما هو إلا توزيع لرأس المال المستثمر.

كما أن عملية الاهتلاك تهدف إلى استرداد القيمة الإسمية لرأس المال المستثمر في الأصل، غير أنه في معظم الحالات، أقساط الاهتلاك المجمعة في نهاية حياة الأصل تكون غير كافية لاقتناء أصل جديد بنفس المميزات.

3. مشاكل القياس الناجمة عن طرق القياس

بالرغم من وجود مبادئ يقوم عليها القياس المحاسبي وأدائها لدور مهم في تحسينه ومصداقيته، إلا أن هذه المبادئ لا تخلو من بعض العيوب والانتقادات، خاصة مبدأ التكلفة التاريخية الذي اعتبر أساسا لعملية القياس لتوافقه مع الكثير من المبادئ والفروض المحاسبية، كما يعتبر مصدر موثوقية وموضوعية في العمليات المحاسبية، غير أن هذا المبدأ لا يخلو من الانتقادات نتيجة تعارضه مع بعض فروض ومبادئ محاسبية أخرى، كفرض ثبات وحدة النقد مما أدى إلى ظهور مشاكل في القياس المحاسبي.

يمكن ذكر الانتقادات التي تعرض لها مبدأ التكلفة التاريخية فيما يلي:[1]

– تجاهل المبدأ للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح المعلومات المالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية المعلومات المالية.

– اشتراط حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي لإثبات النواتج المحققة للمؤسسة خلال فترة معينة يترتب عليه قياس غير عادل للدخل بسبب تجاهل احتساب نواتج تولدت خلال فترة معينة لكنها لم تحقق لعدم حدوث عملية المبادلة الفعلية مع طرف خارجي، وهذا يتسبب في ضياع حقوق ملاك الفترة الحالية لحساب ملاك الفترة اللاحقة.

[1] - محمد مطر وموسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص: 166.

– عدم التجانس عند مقابلة ناتج بالقيمة الجارية مع أعباء ممثلة بقيم تاريخية تختلف باختلاف الأوقات التي حدثت فيها، مما يؤدي إلى عدم الدقة في قياس نتائج الأعمال على أساس مقابلة النواتج بالأعباء، وهذا يؤثر على بنود رؤوس الأموال الخاصة.

– الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثيرا من القيم من السجلات المحاسبية، ومن أمثلة ذلك شهرة المحل والأصول البشرية والمزايا الاحتكارية ونظام المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى.

بناء على ما سبق يتبين أن القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية يمكن أن تؤدي إلى قرارات واستنتاجات قد تكون خاطئة عن الأداء المالي للمؤسسة وقدرتها على تحقيق الأرباح، خاصة إذا كانت المؤسسة تنشط في اقتصاد عالي التضخم، بالإضافة إلى عدم قدرة المؤسسة على المحافظة على رأس مالها سليما من الناحية الاقتصادية.

4. مشكل انحراف القياس المحاسبي أو التحيز

يعتبر التحيز أو انحراف القياس إحدى المشاكل التي تواجه عملية القياس المحاسبي، ويمكن تحديده من حيث المصادر كالآتي:[1]

1.4. تحيز مصدره طبيعة المحاسبة

التحيز يمكن الحد منه وتحديده بدق في العلوم التجريبية في حين يصعب ذلك في العلوم الاجتماعية وفي المحاسبة خاصة نظرا لطبيعتها وطبيعة عملية القياس المحاسبي.

2.4. تحيز مصدره القائم بعملية القياس

وهو التحيز الذي يرتبط بالمحاسب وليس بالنظام المحاسبي، ويعود إلى الاختلاف في طريقة استخدام أو تطبيق قواعد وأساليب القياس، أو إلى وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهاد كتقديرات المخصصات للأصول وإن اتفق على قاعدة القياس يمكن الاختلاف في تحديد العمر الإنتاجي للأصل.

[1] - رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2006، ص ص: 212-214.

3.4. تحيز مصدره قواعد النظام المحاسبي

قد ينتج انحراف في عملية القياس نتيجة قواعد النظام المحاسبي المتبعة في القياس من حيث المبادئ والمفاهيم والفروض، والتي قد تكون عرضة للاجتهادات والتقديرات الشخصية عبر مراحل من الاستخدام والتطبيق. كما ينتج هذا النوع من التحيز أيضا من خلال تحيز القيم التي تحتويها القوائم والتقارير المالية المعدة في فترات التضخم أو حالات الانكماش نتيجة لتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية، وذلك عندما لا يراعى تعديل آثار التضخم أو الانكماش.

4.4. تحيز مصدره الظروف التي تمت فيها عملية القياس

قد تؤثر الظروف التي تتم فيها عملية القياس المحاسبي على نتائج القياس وتزيد من التحيز والانحراف كفترات التضخم أو الانكماش التي يمر بها الاقتصاد، وهذا يتطلب تعديل النتائج تبعا لظروف عملية القياس.

المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنماذج القياس المحاسبي

من خلال دراسة المفاهيم المرتبطة بالقيمة من منظور اقتصادي والقياس المحاسبي، يتضح أن تحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة المالية والمتمثل في تلبية حاجات المستخدمين للمعلومات المالية من أجل اتخاذ القرارات يحتاج توفير معلومة ملاءمة وموثوقة، وهذا الأمر يتطلب اختيار نموذج القياس المناسب.

وكما تم إبرازه سابقا، تكمن أهمية عملية القياس المحاسبي في كونها الحلقة الأساسية بين مراحل الوظيفة المحاسبية، وما يزيد من أهمية هذه العملية وحساسيتها بالنسبة لمخرجات النظام المحاسبي هو عدم الاتفاق بين المتدخلين في الميدان المحاسبي سواءً أكاديميين أو مهنيين إلى يومنا على نموذج قياس يستطيع تحقيق التوازن المطلوب بين ملاءمة وموثوقية المعلومة المالية، وبالتالي تلبية حاجات كل المستخدمين. سيتم من خلال هذا المبحث تقديم واستعراض أهم نماذج القياس المستخدمة في عملية القياس المحاسبي.

المطلب الأول: نموذج التكلفة التاريخية

تم اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لعملية القياس لما له من إيجابيات، فهو يعتبر مصدرا للموثوقية في القوائم المالية، غير أنه لا يخلو من بعض العيوب، فقد تم توجيه مجموعة من الانتقادات لهذا المبدأ مما أدى إلى ظهور طرق بديلة في القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية والأحداث الاقتصادية.

1. تقديم طريقة التكلفة التاريخية

تعتبر طريقة التكلفة التاريخية أهم مبدأ تعتمد عليه المحاسبة في عملية قياس عناصر القوائم المالية، وهي بمثابة المدرسة الكلاسيكية للقياس المحاسبي، تعرف حسب الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية على أنها قيمة التكاليف المتحملة في عملية اقتناء أو إنشاء الأصل، متضمنة المقابل المدفوع للحصول على الأصل أو إنشائه وتكاليف الصفقة، أما بالنسبة للالتزام فهي قيمة المقابل المستلم لتكبده أو تحمله مطروحا منه تكاليف الصفقة.[1]

من خلال هذا التعريف يفهم أن التكلفة التاريخية تقيس كل الأصول والخصوم على أساس السعر النقدي أو السعر النقدي المعادل للموارد والالتزامات في تاريخ اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام، كما يلاحظ من هذا المفهوم التركيز على تاريخ الحدث الاقتصادي سواء عند حيازة الأصل أو عند قيام الالتزام، وفي هذا السياق جاءت أغلبية التعاريف المقدمة لهذه الطريقة.

[1] - **Conceptual Framework for Financial Reporting**, **Op-cit**, 2018, p: 62.

كما تعرف أيضا على أنها التعبير النقدي عن وسائل النشاط المسجلة في الحسابات والمقدرة بالقيمة الجارية المعاصرة لتسجيل الحدث الاقتصادي.[1] ويرتكز استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس على العوامل الآتية:

- التكلفة التاريخية هي القيمة الحقيقية الفعلية للحدث الاقتصادي في تاريخ وقوعه.

- يستند الإثبات والقياس المحاسبي للحدث إلى عمليات حدثت فعلا وليست عمليات تقديرية.

- القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية يستند على دليل موضوعي خالي من الحكم الشخصي ووجود مستندات إثبات.

- يتلاءم ويتوافق مبدأ التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية.

2. مزايا طريقة التكلفة التاريخية

تقوم التكلفة التاريخية على أساس إثبات قيمة الأصول والخصوم وفق سعرها التبادلي الفعلي بتاريخ المبادلة والموثق بمستندات ثبوتية توفر الدليل المادي على إمكانية التأكد من صحة العملية أو الحدث الاقتصادي على العموم، على هذا الأساس برز العديد من المؤيدين لهذا النموذج في القياس وقدموا العديد من المبررات التي تدعم وجهة نظرهم القائمة على إبقاء هذا الأساس كمرجع أساسي في القياس، ويمكن تلخيص مزايا الطريقة فيما يلي:[2]

- الطريقة الوحيدة التي يجمع أغلبية المهنيين ومستخدمي القوائم المالية على موضوعيتها.

- التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية للحصول على الأصل.

- تستند إلى عمليات حدثت فعلا وليست افتراضية.

- تتسم بموثوقية عالية.

- ملاءمتها للإطار الفكري للمحاسبة بما يشتمل عليه من فروض ومبادئ محاسبية مقبولة عموما.

- عدم اعتمادها على الحكم الشخصي.

---

[1] - Jean-claude TOURNIER, **La révolution comptable – du coût historique à la juste valeur**, édition d'Organisation, Paris, 2000, p: 166.

[2] – محمد الهادي ضيف الله، "**دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي**"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، المجلد 7، العدد 1، 2014، ص ص:207-208.

3. عيوب طريقة التكلفة التاريخية

رغم المزايا العديدة التي تقدمها هذه الطريقة وتدعم استمرار تطبيقها، إلا أن الممارسات المحاسبية العملية أثبتت أنها لا تخلو من بعض النقائص التي أدت بمختلف المستخدمين للقوائم المالية إلى توجيه انتقادات للطريقة والدعوة إلى اعتماد طرق أخرى بديلة في القياس، وعلى العموم يمكن إبراز تلك الانتقادات فيما يلي:[1]

1.3. تجاهلها للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد

عدم الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الدورية في القوة الشرائية لوحدة النقد يؤدي إلى معلومات مالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية المعلومات المالية خاصة خلال فترات التضخم.

2.3. استبعادها للكثير من أصول الوحدة المحاسبية خاصة المعنوية منها والمكونة داخليا

من بين أهم الانتقادات الموجهة للطريقة، عدم الاعتراف بكثير من الأصول المعنوية المكونة داخليا لاشتراط الطريقة ضرورة قيام تبادل حقيقي مع طرف خارجي من أجل تسجيلها، وهذا من شأنه الإخلال بمجموع الأصول الحقيقية للمؤسسة، مما يحرمها من وسائل نشاط عديدة قد تساهم في الرفع من القدرة والكفاءة الإنتاجية لها، كما قد يقدم معلومات مضللة لمختلف المستعملين خاصة المساهمين حول حقيقة صافي الأصول وبالتالي رؤوس الأموال الخاصة.

3.3. عدم دقتها في قياس نتائج المؤسسة بسبب مقابلة نواتج حالية مع أعباء تاريخية

من بين الانتقادات أيضا الموجهة لطريقة التكلفة التاريخية، مقابلتها لنواتج تمثل قيم جارية للنتائج، مع أعباء مقاسة على أساس القيم التاريخية، بالإضافة إلى ذلك فإن تأجيل الاعتراف بالتغير في قيم الأصول والخصوم حتى يتم تبادل حقيقي مع طرف خارجي، سوف يؤدي إلى تداخل نتائج الفترات المحاسبية المختلفة، وهو أمر يتعارض مع فرض الدورية.

4.3. عدم إثبات الكثير من الموارد التي يترتب عليها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية للوحدة المحاسبية

اشتراط الطريقة لحدوث تبادل خارجي حقيقي من أجل القياس والاعتراف بعناصر القوائم المالية يحرم المؤسسة من العديد البنود مثل عناصر الموارد البشرية ورأس المال الفكري وقوائم العملاء وقواعد البيانات والمعلومات بسبب صعوبة قياس هذا النوع من الموارد مما يزيد من حدة الانتقادات الموجهة إلى هذه الطريقة.

---

[1] - محمد مطر وموسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، 2008، ص: 166.

4. أثر التضخم على القياس وفق طريقة التكلفة التاريخية

يظهر أثر التضخم على مستوى قائمة المركز المالي وعلى قائمة الدخل:

1.4. أثر التضخم على قائمة المركز المالي (الميزانية)

عند استخدام طريقة التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي يتم الاعتراف بالأصول بقيمة الصفقة في تاريخ حيازتها، لكن أمام الارتفاع المستمر للأسعار تختلف التكلفة الأصلية للعناصر غير النقدية كالأصول الثابتة والمخزونات عن تكلفتها الحالية، خاصة في حالة وجود تباعد تاريخي بين الاقتناء والقياس، مما يؤدي إلى تضمين قائمة المركز المالي لأرقام تكلفة ماضية لهذه العناصر لا تعبر عن القيمة الاقتصادية الحقيقية لها في تاريخ إعدادها. أيضا بالنسبة للعناصر النقدية الظاهرة في القوائم المالية كالنقدية أو الموردين والعملاء، فإنه يترتب عن حيازتها خلال فترات تتميز بتغير كبير في الأسعار تحقيق أرباح أو خسائر ناتجة عن التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد بين تاريخ حيازة هذه العناصر وتاريخ الاعتراف بها ضمن قائمة المركز المالي.[1]

وعليه فإن اتباع طريقة التكلفة التاريخية في قياس عناصر المركز المالي يؤدي إلى فقدان العناصر لدلالتها الاقتصادية وهو ما يؤثر في اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد الاقتصادية، كما يؤدي إلى افتقار هذه العناصر إلى القابلية للمقارنة على مستوى نفس المؤسسة عبر الزمن وعلى مستوى القطاع الذي تنتمي إليه، إضافة إلى صعوبة تجميع هذه العناصر رياضيا نظرا لاختلاف قيمة وحدة النقد المستخدمة في القياس المحاسبي عند اقتنائها.

2.4. أثر التضخم على قائمة الدخل (جدول النتائج)

تؤثر التغيرات السعرية على قياس نتيجة عمليات المؤسسة الاقتصادية نظرا لأن الدخل الناتج عن العمليات في فترات ارتفاع الأسعار يكون مضخما ولا يعبر عن حقيقة نتائج الأعمال، لذا من الضروري الأخذ بعين الاعتبار آثار التغيرات السعرية على صحة قياس العناصر المحددة للدخل في ظل مفهوم الدخل الحقيقي للمؤسسة.[2]

وبالرغم من أن طرق القياس المحاسبي تتفق جميعها على أن نتيجة المؤسسة الاقتصادية تظهر عن طريق مقابلة النواتج بالأعباء التي ساهمت في تحقيقها، غير أن التضخم يؤدي إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج التي تحملها المؤسسة على الدخل الذي يترتب عنها، أو ارتفاع في الدخل مقارنة بالتكاليف التي تحملتها المؤسسة لتحقيقه، وهذا نتيجة التغير في قيمة وحدة النقد بين تاريخي تحقيق كل عنصر.

---

[1] - عبد المجيد موزارين ومحمد أمين بربري، **مرجع سبق ذكره**، 2018، ص: 60.

[2] - **المرجع نفسه**.

المطلب الثاني: نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

من خلال ما سبق، يظهر أثر التضخم على المركز المالي للمؤسسات ونتائجها عند اعتماد التكلفة التاريخية كمبدأ للقياس، وبالتالي على نوعية القرارات التي يتخذها مختلف المستخدمين للقوائم المالية، ويزيد هذا الأثر في الاقتصاديات عالية التضخم. من أجل حل الإشكال وتقديم معلومة مالية صحيحة في ظل مفهوم المحافظة على رأس المال يتم اللجوء إلى طريقة التكلفة التاريخية المعدلة أو المحاسبة عن التغيرات في الأسعار عند إعداد القوائم المالية.

تهدف المحاسبة عن التغيرات في الأسعار إلى الانتقال من نموذج التكلفة التاريخية القاعدية إلى التكلفة التاريخية المعدلة، وذلك من خلال الاعتراف بالمستوى العام للأسعار عن طريق استبعاد الفرض المحاسبي التقليدي الذي ينطلق من ثبات القوة الشرائية للنقود.

1. تقديم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

تعتبر هذه الطريقة إحدى أهم الطرق المتبعة لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية وتعديل القياس المحاسبي في فترات التضخم، وتعرف أيضا بطريقة وحدة النقد ثابت القيمة، ويتم وفقا لهذا النموذج تعديل وحدة القياس المستخدمة وهي وحدة النقد بمعامل تعديل معين، يتغير بتغير معدل التضخم وذلك بقصد تثبيت قيمتها الشرائية كخطوة لابد منها لإلغاء تحيز القياس الذي تتضمنه المعلومات المحاسبية المعدة وفق نموذج التكلفة التاريخية الكلاسيكية، من أجل القيام بهذه العملية يتم الاعتماد على الأرقام القياسية للتغيرات في المستوى العام للأسعار.[1]

تهدف طريقة التكلفة التاريخية المعدلة إلى تعديل عناصر القوائم المعدة على أساس التكلفة التاريخية الكلاسيكية وعرضها باستخدام وحدات نقدية لها قوة شرائية متجانسة، وهذا من أجل إمداد مختلف المستعملين للقوائم المالية بمعلومات مالية ملائمة يمكن أن يعتمد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

2. خطوات تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة

من أجل تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة يتم اتباع الخطوات الآتية:[2]

– توفير القوائم المالية التي ستكون محل التعديل، حيث يجب أن تغطي هذه القوائم كل الفترات المراد تعديل قوائمها المالية، وعادة ما يتم تعديل الميزانية وحسابات النتائج.

---

[1] - عبد المجيد موزارين ومحمد أمين بربري، **مرجع سبق ذكره**، 2018، ص ص: 60-61.

[2] - محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للطباعة والنشر، القاهرة، 2005، ص: 407.

– حساب الأرقام القياسية العامة التي تغطي الفترة الزمنية بدءا من تاريخ نشوء أقدم بند في القوائم المالية وحتى تاريخ أحدث بند، حيث تتطلب عملية التعديل توفر الأرقام القياسية في تواريخ مختلفة (سنة المقارنة وسنة الأساس).

– تصنيف بنود القوائم المالية إلى صنفين، بنود نقدية وغير نقدية.

– تعديل البنود غير النقدية بواسطة معامل تعديل الأرقام القياسية باستخدام الصيغة الرياضية المناسبة للتعديل.

– حساب مكاسب أو خسائر المستوى العام للأسعار والتي تنجم عن الاحتفاظ بالبنود غير النقدية.

– تعديل جدول حسابات النتائج وقائمة الميزانية بالقيم الناتجة عن التعديل باستخدام الأرقام القياسية.

3. طرق تعديل القوائم المالية وفق نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

تقوم فكرة التعديل على إعادة تعديل القوائم المالية بتواريخ غير منتظمة، عادة عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والحالية، ويكون هذا الأسلوب مقبولا إذا كانت المعدلات السنوية للتضخم طفيفة إلى حد يمكن الاكتفاء بحساب أثر التضخم مرة واحدة كل عدة سنوات، وفق هذا المفهوم تكون القيمة المعدلة للبند كما يلي:[1]

$$\text{التكلفة المعدلة للبند} = \text{التكلفة التاريخية} \times \frac{\text{الرقم القياسي العام في تاريخ إعداد القوائم المالية}}{\text{الرقم القياسي العام في تاريخ شراء الأصل}}$$

4. مزايا وعيوب طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

يعد نموذج التكلفة التاريخية المعدلة أقدم وأشهر البدائل المطروحة لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية، وقد نجح هذا الطرح إلى حد ما في حل الانحرافات التي يحدثها التضخم في القياس المحاسبي وحساب نتائج المؤسسة وقياس مركزها المالي، لكن تبقى هناك بعض الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة من قبل المهنيين خاصة حالة التغير في المستويات الخاصة للأسعار، فيما يلي أهم إيجابيات وسلبيات الطريقة:

1.4. إيجابيات نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

يمكن إيجاز إيجابيات طريقة التكلفة التاريخية المعدلة في النقاط الآتية:[2]

[1] - وليد ناجي الحيالي، **مشاكل محاسبية معاصرة**، دار حامد، عمان، 2004، ص: 255.

[2] - يوسف خنيش وآخرون، "**دراسة تقييمية لبدائل القياس المحاسبي**"، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة غرداية، المجلد 2، العدد 1، 2018، ص ص: 186-187.

– نجحت هذه الطريقة في تجنب أهم انتقاد موجه لطريقة التكلفة التاريخية الكلاسيكية المتمثل في تجاهل ظاهرة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد.

– نجحت هذه الطريقة في تعديل معلومات القوائم المالية وفق المستوى العام للأسعار مما يسمح بإمكانية إجراء مقارنة موضوعية بين قوائم مالية تغطي فترات ذات قوة شرائية للنقود مختلفة.

– تصبح القوائم المالية المعدلة وفق الطريقة أكثر ملائمة لاتخاذ القرار والمقارنة بين المؤسسات التي تحصلت على أصولها في فترات زمنية مختلفة.

– يؤدي تطبيق الطريقة إلى استبعاد آثار التضخم على تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

– تسمح هذه الطريقة بحل مشكل المحافظة على رأس المال المالي الذي تعاني منه طريقة التكلفة التاريخية الكلاسيكية.

– تعتبر هذه الطريقة أكثر بدائل القياس المحاسبي محافظة على موثوقية المعلومة المالية وموضوعية القياس، وأقلها ابتعادا عن المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

تسمح طريقة التكلفة التاريخية من خلال المزايا التي توفرها من تحديد المركز المالي الصحيح للمؤسسة، وعرض عناصر الميزانية بقيم أكثر موضوعية وبعيدا عن تأثير الارتفاع في المستوى العام للأسعار، هذه الميزة تمكن مستخدمي القوائم المالية والقائمين على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة من تقديم تشخيص مالي دقيق خالي من التحيز والتضليل يدعم اتخاذ القرارات المناسبة.

2.4. سلبيات نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

بالرغم من المزايا التي تقدمها طريقة التكلفة التاريخية المعدلة هناك بعض السلبيات والانتقادات التي وجهت للطريقة يمكن عرضها كما يلي:[1]

– لا تخلو عملية إعادة تقويم العناصر النقدية وحساب مكاسب وخسائر التقلبات في القوة الشرائية من العيوب والقصور الموجود في أساس التكلفة التاريخية كاشتراط حدوث عملية تبادل لقياس بعض العناصر المكونة داخليا.
– تعتبر مكاسب القوة الشرائية من العناصر النقدية مضللة حيث أنها لا تعتبر مصادر للأموال متاحا للاستخدام في التمويل وحيازة الأصول أو التوزيع كأرباح على المساهمين.
– من الخطأ افتراض تساوي آثار التضخم على كافة المؤسسات وأنواع الأصول والخصوم، فالمؤسسات ذات الكثافة الرأسمالية والتي تحتوي على أصول بتكلفة عالية يمكن أن تتأثر بالتضخم بشكل أكبر من المؤسسات بتكلفة أصول ضعيفة، وبالتالي فإن طريقة التكلفة التاريخية المعدلة يمكن أن تقدم في هذه الحالة معلومات مضللة.

[1] - رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص ص: 107-108.

– يمكن أن تقدم هذه الطريقة معلومات مالية مضللة في حالة المؤسسات التي تعتمد بشكل كبير على التمويل الخارجي، حيث تبدو في وضعية أحسن مما هوا عليه الواقع، وهذا راجع لأن الخصوم النقدية في فترة الارتفاع في المستوى العام للأسعار تمثل مكاسب في القوة الشرائية، لأنها تمثل التزامات مقاسة بوحدة نقد تقل قوتها الشرائية عن وحدة النقد وقت نشأت الالتزام، والعكس في حالة الانخفاض في المستوى العام للأسعار.

– تتجاهل هذه الطريقة التغير في المستوى الخاص لأسعار بعض السلع والخدمات المهمة في العملية الإنتاجية والتي يكون لها أثر كبير على بنود القوائم المالية.

شكلت الانتقادات الموجهة لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة كطريقة مقترحة لحل مشكل أثر التضخم على القوائم المالية، نقطة الانطلاق لإيجاد بدائل أخرى لتعديل القياس المحاسبي في فترات التضخم، والتغلب على التحيز الناتج عن ذلك، ومن أبرز الانتقادات التي حظيت باهتمام الباحثين والمهنيين هو عدم مراعاة الطريقة للمستوى الخاص للأسعار، هذا الانتقاد أدى لظهور مدخل جديد للقياس عرف بمدخل التكلفة الجارية.

المطلب الثالث: نموذج القيمة الجارية

يهدف نموذج القيمة الجارية أو المحاسبة عن التغيرات في الأسعار الخاصة إلى معالجة القصور الوارد في نموذج التكلفة التاريخية المعدلة، وهذا من خلال تعديل القيم التاريخية لعناصر الأصول غير النقدية حتى تصبح أكثر تعبيرا عن الأسعار السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية، ويستثنى من هذا التعديل الأصول النقدية لاعتبار ثبات أسعارها الخاصة وعدم تغيرها على الأقل في الآجال القصيرة.

1. تقديم طريقة القيمة الجارية (طريقة التغيرات في الأسعار الخاصة)

تقوم هذه الطريقة على إعداد القوائم المالية للمؤسسة وفق أساس القيم الجارية لأصولها وخصومها، وتعتبر مدخل بديل للتغلب على مشكلة التغير في مستويات الأسعار وأثر ذلك على القوائم المالية، حيث تعكس طريقة القيم الجارية التغيرات الحاصلة في المستويات الخاصة لأسعار بنود القوائم المالية في تاريخ إعدادها.

يتم وفق هذه الطريقة استخدام القيمة التي يمكن الحصول عليها لو تم التنازل عن الأصول في تاريخ إعداد القوائم المالية بدلا من استخدام التكلفة التاريخية في تقييم تلك الأصول، فهاته الطريقة تختلف عن الطريقة السابقة (محاسبة المستوى العام للأسعار) في "كونها تقتضي تطبيق القيم الجارية للموجودات غير النقدية وفق الأسعار الخاصة بها، وليس وفق المستوى العام للأسعار".[1]

[1] - حسين القاضي ومأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص: 402.

وفق هذا المفهوم تعرف القيمة الجارية بأنها التغير في سعر سلعة أو أصل أو خدمة معينة في سوق محددة بذاتها ووفق شروط دفع وتسليم متعارف عليها،[1] أما الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية فيعرفها على أنها المبلغ النقدي أو ما يعادل النقد الذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر.[2]

بناءً على ما سبق، فإنه يتم إعداد القوائم المالية وفق هذه الطريقة بتعديل بنودها بالفرق أو التغير في القيم المدرجة بالتكلفة التاريخية وقيمتها الجارية محددة في تاريخ إعداد القوائم المالية، ويمكن القول إن وفق هذه الطريقة الأمر ليس مجرد إعادة التعبير عن القيم المحاسبية التاريخية باستخدام وحدات قياس موحدة للقيمة (تعديل وحدة القياس)، وإنما يمس التعديل أساس القياس في حد ذاته ليصبح القيمة الجارية للعنصر محل القياس. ولتطبيق هذا النموذج في إعداد القوائم المالية يمكن الاعتماد على ثلاثة بدائل تتمثل في:

- طريقة القيمة الحالية أو القيمة الاستعمالية.
- طريقة صافي القيمة البيعية أو طريقة أسعار الخروج الجارية.
- طريقة تكلفة الاستبدال أو طريقة أسعار الدخول الجارية.

2. طرق تحديد القيمة الجارية

من أجل التعبير عن القيمة الجارية ظهرت في أدبيات المحاسبة عدة طرق يمكن إبرازها فيما يلي:

1.2. طريقة القيمة الحالية

يتفق أغلب المتدخلين في الميدان المحاسبي وخاصة في موضوع القياس، أن هذه الطريقة هي أكثر الأساليب موضوعية وقبولا لدى أغلب المهنيين والمستعملين للقوائم المالية، حيث تعكس البعد الاقتصادي لعملية القياس المحاسبي وتعبر عن المنافع الاقتصادية المنتظرة من استخدام الأصل في نشاط المؤسسة إلى غاية الاستغناء عنه، كما يتفق الباحثين كذلك بأن هذه الطريقة تبنى على ثلاثة محاور أساسية، هي كونها تدفقات مستقبلية داخلة أو خارجة يتم خصمها حاليا وفق معدل خصم متفق عليه.

تعرف القيمة الحالية على أنها تدفقات مستقبلية متوقعة يتم خصمها حاليا وفق معدل خصم يعتمده القائم على إعداد القوائم المالية،[3] وتقوم هذه الطريقة على احتساب القيمة الاقتصادية للأصل عن طريق التنبؤ بالنواتج التي يحققها خلال حياته الإنتاجية ثم خصمها بمعدل فائدة مناسب والمبلغ الناتج عن ذلك يمثل القيمة الاقتصادية الحالية لهذا الأصل.

---

[1] - رضوان حلوة حنان، **مرجع سبق ذكره**، 2003، ص: 111.

[2] - International Accounting Standards Board (IASB), **Conceptual Framework for Financial Reporting**, 2010, p: 28.

[3] - حسين القاضي ومأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص: 402.

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية فيعرفها في إطاره التصوري على أنها القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الداخلة المتوقع أن يولدها الأصل مستقبلا في سياق النشاط العادي، أو هي القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقع دفعها مستقبلا لتسوية الالتزام،[1] كما اكتسب استخدام القيمة الحالية في المحاسبة دفعة قوية بإصدار مجلس معايير المحاسبة المالي المعيار رقم 07 تحت عنوان استخدام مقاييس التدفق النقدي والقيمة الحالية في المحاسبة.

يستدعي تطبيق هذه الطريقة توفر مجموعة من الشروط تشكل أرضية صحيحة لتطبيقها تتمثل فيما يلي:[2]

- التنبؤ بمدة حياة الأصل وهي عدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحا للاستخدام.
- التنبؤ بكل التدفقات النقدية التي يمكن أن تتحقق من استخدام الأصل.
- تحديد الفترة المالية لكل تدفق نقدي متوقعة خلال مدة استخدام الأصل.
- تحديد معدل الفائدة المناسب لعملية الخصم.
- خصم التدفقات النقدية المتوقعة وفق معدل الخصم المعتمد.

رغم إيجابيات هذه الطريقة التي تتمثل أساسا في كونها أكثر الأساليب موضوعية وقبولا لدى أغلب المهنيين والمستعملين للقوائم المالية كونها تعكس البعد الاقتصادي لعملية القياس المحاسبي إلا أنها تواجه ثلاثة انتقادات أساسية هي:[3]

- **المشكلة الأول** تتمثل في صعوبة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية حسب الفترات الزمنية، حيث يجب تحديد قيمة كل تدفق نقدي متوقع مستقبلا وتوقيت هذا التدفق.

- **المشكلة الثانية** التي تواجه الطريقة تتمثل في اختيار معدل الخصم المناسب، فمن الناحية النظرية يجب أن يكون معدل الخصم هو معدل العائد الداخلي للأصل، لكن هذا المعدل هو معدل تقريبي، نظرا لأن معرفة المعدل الدقيق للعائد يتطلب المعرفة الدقيقة لمقدار وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلا في تاريخ شراء الأصل.

- **المشكلة الثالثة** تظهر بفعل تداخل أصول المؤسسة، فالتدفقات النقدية تتولد بفعل الاستخدام المشترك لأصولها ومواردها، ولذلك حتى لو كانت التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة ومعدل الخصم يمكن تحديدهما بدقة، إلا أنه قد لا يكون من الممكن عمليا تحديد مساهمة كل أصل في هذه التدفقات النقدية بدقة، ونتيجة لذلك لا يمكن تحديد القيمة الحالية المخصومة لأصول المؤسسة منفردة.

---

[1] - **Conceptual Framework for Financial Reporting**, **Op-cit**, 2010, p: 28.

[2] - حسين القاضي ومأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص: 402.

[3] - لخضر سي محمد، **مرجع سبق ذكره**، 2017، ص: 142.

2.2. طريقة صافي القيمة البيعية

تستخدم كل من طريقة التكلفة التاريخية وطريقة تكلفة الاستبدال التي سيتم التفصيل فيها في النقطة الموالية قيم الدخول، أي أنها تعتمد على تكلفة حيازة الأصول، سواءً في تاريخ الحصول عليها بالنسبة للتكلفة التاريخية، أو في تاريخ إعادة القياس بالنسبة لتكلفة الاستبدال. على العكس من ذلك، فإن طريقة صافي القيمة البيعية تعتمد على أسعار الخروج ممثلة في أسعار البيع القابلة للتحقيق.

تعرف طريقة صافي القيمة البيعية على أنها "المبلغ النقدي الذي يمكن الحصول عليه حاليا، إذا بيعت الأصول بقيمتها السوقية مطروحا منه المصاريف الإدارية والمالية والبيعية اللازمة لإتمام عملية البيع"،[1] فهي قيمة جارية تحدد انطلاقا من أسعار أسواق الخروج، أي أسواق المبيعات.

وتعرف حسب الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية على أنها قيمة النقد أو ما يعادله الذي يمكن الحصول عليه حاليا عن طريق التنازل عن الأصل في إطار عملية بيع منظمة وعادية، أو هي المبلغ النقدي أو ما يعادله المتوقع دفعه للوفاء بالتزام في سياق الأعمال العادية.[2]

والمقصود هنا بعملية البيع المنظمة والعادية أن الأصول بما فيها التثبيتات يتم تقييمها بناء على سعر البيع الذي سيتم تحقيقه إذا ما أرادت المؤسسة التخلص منها بطريقة نظامية وليس في إطار عملية تصفية إجبارية.

بناءً على التعريفين المقدمين يمكن القول إن صافي القيمة البيعية يمثل المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصول غير النقدية بعد خصم مصاريف البيع، ويشترط أن تتم عملية البيع في إطار فرض استمرارية النشاط وليس في إطار عملية تصفية، وهو ما ركزت عليه كل المفاهيم المقدمة لهذه الطريقة.

تقدم هذه الطريقة مجموعة من المزايا يمكن إبراز أهما فيما يلي:[3]

- ملاءمتها لأغراض اتخاذ القرارات فهي توفر للمستعملين معلومات أفضل لتقييم السيولة.
- تمكن المؤسسة من التكيف مع المؤثرات الاقتصادية المتغيرة.
- تعتبر وسيلة لتقييم مخاطر الانخفاض في القيمة كون أن المؤسسة تملك خيار بيع الأصل.

بالرغم من الإيجابيات التي تقدمها هذه الطريقة إلى أنها تسجل مجموعة من الانتقادات يمكن تلخيصها فيما يلي:[4]

---

[1] - رضوان حلوة حنان، **مرجع سبق ذكره**، 2003، ص: 141.

[2] - **Conceptual Framework for Financial Reporting**, **Op-cit**, 2010, p: 28.

[3] - ريتشارد شروید وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال، **مرجع سبق ذكره**، 2006، ص: 178.

[4] - رضوان حلوة حنان، **مرجع سبق ذكره**، 2003، ص ص: 146-147.

– غياب الأسواق الجاهزة خاصة بالنسبة للأصول الثابتة.

– محاسبة صافي القيمة البيعية تمثل أسعار الخروج الجارية لأصول المؤسسة والتي يمكن تحديد أسعارها في السوق، لكن بالنسبة للتجهيزات المصممة حسب الطلب فمن الصعب إيجاد أسواقا لها لتحديد قيمتها البيعية، مما يستوجب الرجوع إلى التقديرات الشخصية.

– قياس الأصول والالتزامات وفق أسعار الخروج الجارية يطرح إشكالا من الناحية العملية بالنسبة لبعض العناصر، يتعلق الأمر الأصول المعنوية خاصة شهرة المحل التي من الصعب تقدير سعر خروجها، ومن ناحية ثانية هناك مشكلة قياس الالتزامات، وهل يتم على أساس القيمة التعاقدية أم على أساس المبالغ اللازمة لإعادة التمويل والحصول عليها من جديد.

– تتجاهل هذه الطريقة تغيرات القوة الشرائية في البنود النقدية.

في الأخير يمكن القول إن طريقة صافي القيمة البيعية تشكل مقياسا أكثر ملاءمة للقيمة الجارية للبنود التي تحوزها المؤسسة بنية بيعها، وهذا لأن المؤسسة تحوز التثبيتات بنية استخدامها فقيمتها في الاستخدام هي ما يكلفه استبدالها، في حين يتم شراء المخزون لغرض إعادة البيع، وبالتالي فإن قيمته ترتبط مباشرة بسعر البيع.

3.2. طريقة تكلفة الاستبدال

الطريقة الأخيرة لتحديد القيمة الجارية تقوم على فكرة استبدال الأصل محل القياس بأصل مماثل له في الطاقة الإنتاجية والعمر الإنتاجي، سواءً كان هذا الأصل مستعملا أو جديدا، أو تمت حيازته أو توليده داخليا.

بناءً على ما سبق يمكن تعريف طريقة تكلفة الاستبدال لقياس القيمة الجارية على أنها "المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود".[1] ويتم ربط هذه التكلفة بنقطة زمنية جارية هي تاريخ إعداد القوائم المالية. كما يعرفها الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية بأنها المبلغ النقدي أو ما يماثله الواجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو أصل مكافئ له حاليا، أو هي المبلغ النقدي أو ما يماثله المطلوب لتسوية الالتزام حاليا.[2]

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول إن تكلفة الاستبدال تتمثل في سعر السوق الحالي اللازم لاستبدال الأصل محل القياس بأصل مماثل له تماما أو أصل مكافئ له من حيث الطاقة الإنتاجية والعمر الإنتاجي يولد للمؤسسة نفس المنافع الاقتصادية المترتبة عن الأصل محل القياس، فهذه الطريقة قائمة على فكرة المبلغ الواجب دفعه أو التضحية به من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الذي يخضع لعملية القياس.

---

[1] - حسين القاضي ومأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص: 403.

[2] - **Conceptual Framework for Financial Reporting**, **Op-cit**, 2010, p: 28.

مثل باقي الطرق السابقة تعرف هذه الطريقة قصورا في بعض جوانبها، فهي مبنية على افتراض استمرارية المشروع وعلى إمكانية الوصول إلى أسعار الدخول الجارية بصورة سهلة وموثوقة، ولكن يرى المستعملون عدم واقعية تحديد بيانات تكلفة الاستبدال بصورة موضوعية دون تحيز وتأثير ذاتية الإدارة على النتائج في مرحلة الإعداد والقياس، كما يعيب عليها كذلك تجاهلها للمكاسب والخسائر المحققة من العناصر النقدية، واكتفاءها فقط بتلك المحققة في العناصر غير النقدية، على اعتبار أن أسعار الأولى لا تتغير في المدى القصير، أيضا من بين الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة هو عدم القدرة على تحديد تكلفة الاستبدال لبعض الأصول الخاصة لعدم توفر أصول مماثلة لها أو مكافئة خاصة الأصول المصممة حسب الطلب.[1]

وبالمقارنة بين تكلفة الاستبدال وصافي القيمة البيعية، يفترض أنهما متساويان إذا توفرت الشروط الآتية:[2]

– هناك عدد كبير من الأصول المماثلة في سوق واحدة، وأن أسعار السوق معروفة بالنسبة للأصول الجديدة والمستعملة.

– تتمتع المؤسسة بحرية اتخاذ قرار البيع والشراء في هذه السوق.

– يجب ألا تكون هناك تكاليف نقل أو تركيب ضمنية سواء أكانت في عملية شراء أو بيع الأصل المعني.

بعد التفصيل في مختلف الطرق المتبعة في تحديد القيمة الجارية، أثار هذا الطرح عدة ردود أفعال لدى بعض الفاعلين في الميدان المحاسبي والمالي، حيث اعتبروا هذا التوجه خروج عن التعاليم التقليدية لنموذج التكلفة التاريخية، من خلال الاعتراف بالتغيرات في الأسعار الخاصة للأصول دون انتظار حدوث الصفقات والمعاملات فعليا، بالرغم أن هذا الأمر يؤدي إلى تجاوز أبرز الانتقادات التي توجه للتكلفة التاريخية الكلاسيكية والتكلفة التاريخية المعدلة المتمثل في تفادي أخطاء التوقيت الناجمة عن تأجيل الاعتراف ببعض البنود حتى تتم المبادلة فعلا مع طرف خارجي.

من خلال النظر في كل هذه الأساليب والنماذج والطرق المستخدمة في القياس المحاسبي والتي جاءت من أجل معالجة عيوب أساس التكلفة التاريخية خاصة في الجانب المتعلق بالملائمة، لم تستطيع إلى يومنا هذا الوصول إلى نقطة التوازن التي تعتبر هدف كل الباحثين والممارسين، وهي تحقيق نوع من التوازن النسبي بين خاصية الموثوقية والملائمة وإيجاد نوع من التوافق بين احتياجات كل المستعملين للقوائم المالية باعتبارهم المحور الأساسي في المعايير المحاسبية ككل، في هذا السياق أصبح التوجه السائد لدى الباحثين الأكاديميين والمهنيين نحو نموذج القيمة العادلة كحل مقترح للنقائص المسجلة في النماذج السابقة وهو ما سيكون محل تفصيل في المبحث الموالي.

[1] - لخضر سي محمد، **مرجع سبق ذكره**، 2017، ص: 150.

[2] - حسين القاضي ومأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص: 404.

المبحث الثالث: الإطار العام للقياس بالقيمة العادلة

تعتبر القيمة العادلة أحدث نموذج للقياس المحاسبي والذي أصبح محل بحث ودراسة من طرف الباحثين في مجال المحاسبة المالية مؤخرا، وازداد الاهتمام بهذا النموذج في ظل توجه أهم المرجعيات المحاسبية الدولية نحوه واعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في العديد من المعايير المحاسبية.

إلا أن هذا النموذج في القياس واجه العديد من التحديات في بداية ظهوره يرجعها عدد كبير من الممارسين لمهنة المحاسبة والخبراء والباحثين إلى الغموض الذي صاحب ظهوره، خاصة في البلدان التي تبنت مؤخرا المعايير المحاسبية الدولية نظرا لتأخرها في هذا المجال، إلى أن تدارك معدوا المعايير المحاسبية الدولية الأمر بإصدار معايير تؤطر وتدعم القياس بالعادلة بشكل تفصيلي وعملي كمعيار إعداد التقارير المالية الدولي رقم 13، الذي شكل إطار مفاهيمي لنموذج القياس المستند إلى القيمة العادلة وساهم في إزالة الغموض عن الكثير من الجوانب المرتبطة بتطبيق القياس بالقيمة العادلة.

المطلب الأول: ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة

ظهر مفهوم القيمة العادلة مع نشر المعايير الخاصة بالأدوات المالية من طرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية، ثم توسع استخدامه منذ ذلك الحين في تقييم عناصر أخرى في القوائم المالية.

1. نبذة عن ظهور مصطلح القيمة العادلة

احتلت قضية القيمة العادلة مكانا بارزا في الفكر المحاسبي، فمنذ عقود والنقاش يتأرجح ما بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كأساس في القياس والتقييم في القوائم المالية، ويعود ذلك في الأصل إلى الخصائص المرافقة للمعلومات المحاسبية حيث تبرز الموثوقية والملائمة كأحد أبرز هذه الخصائص.

فمفهوم القيمة العادلة ليس بالجديد في الفكر المحاسبي، لكن الأمر الجديد في الموضوع هو مصطلح القيمة العادلة، فمختلف نماذج القياس المحاسبي تهدف للوصول إلى قيمة عادلة للأصول وهذا يندرج ضمن التطور الحاصل على نظرية المحاسبة في شقها المتعلق بالقياس المحاسبي، والمصطلح المستعمل للقيمة العادلة إلى وقت قريب من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية هو أساسا القيمة السوقية كمرادف لمصطلح القيمة العادلة (Fair Value)، وقد برر استخدام مصطلح القيمة العادلة من قبل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي كون بعض الأصول والالتزامات ليس لها قيمة يمكن الحصول عليها من السوق.

ويعود ظهور مفهوم القيمة العادلة لأول مرة في الفكر المحاسبي إلى أواخر السبعينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، غير أنه لم يتم الاعتماد عليه كقاعدة للقياس المحاسبي إلا بعد التوسع في استخدم

الأدوات المالية، وفي بداية الثمانينيات من القرن الماضي، أصبح التوجه السائد لمعدي المعايير في معظم الدول بالإضافة إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية.

ففي الولايات المتحدة الأمريكية قامت هيئة الأوراق المالية (Securities and Exchange Commission) بالضغط على واضعي المعايير المحاسبية في 1990 لغرض استخدام القيمة السوقية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الأسواق المالية،[1] كل ذلك أدى إلى جمع وتوحيد أسس القياس الأخرى غير التكلفة التاريخية، وما تتضمنه من أسس ومفاهيم وأهداف في أساس قياس واحد، في محاولة لمعالجة نقاط الضعف والانتقادات الموجهة للمحاسبة على أساس التكلفة التاريخية، وأطلق على هذا الأساس "القيمة العادلة"، ليطبق مع أساس التكلفة التاريخية لتحقيق أفضل توازن بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية.

فمن ناحية ينظر إلى التكلفة التاريخية على أنها أكثر موثوقية وموضوعية بالمقارنة مع القيمة العادلة وخاصة في الحالات التي لا توجد فيها سوق نشطة وكفؤة للأصل أو الالتزامات المراد قياسها بالقيمة العادلة، في حين ينظر إلى المعلومات المعدة وفق القيمة العادلة على أنها أكثر ملاءمة لاتخاذ القرار في ضوء الظروف الاقتصادية السائدة وقت تقديمها.

تجلت مظاهر هذا التحول في اعتماد مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي من خلال إصدار مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكي في سنتي 1991 و1993 قرارين اعتبر فيهما القيمة العادلة الأكثر ملائمة لخصوصية الأدوات المالية من خلال بيانين لمعايير المحاسبة المالية (Statement of Financial Accounting Standards) تحت ترقيم 107 و115 (SFAS 107، SFAS 115)، بينما يتمثل تحول مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة من خلال القيام بإصدار وتعديل العديد من المعايير التي ترتكز في مضمونها على القيمة العادلة أهمها المعيار الدولي للمحاسبة السادس عشر (International Accounting Satandards 16) والمعيار الثاني والثلاثين ، (IAS 32).[2]

2. القيمة العادلة في الفكر المحاسبي

حظي مفهوم القيمة العادلة بقدر كبير من البحث والجدل وعدم الوضوح بين المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة، ومن أجل الوصول لتعريف واضح للقيمة العادلة في الفكر المحاسبي ينبغي أن نفرق بين توجهين مختلفين يبني عليهما الباحثون مفهوم القيمة العادلة.

---

[1] - السعدي عياد، **تقييم جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التقييم بالقيمة العادلة – دراسة على عينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات–**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، البليدة، 2019، ص: 163.

[2] - **المرجع نفسه**، ص: 164.

1.2. التوجه الأول: توجه السوق

تعتبر السوق كمؤشر أساسي لتحديد القيمة العادلة، حيث هناك من يعرف القيمة العادلة بالارتكاز على أن القيمة السوقية كمؤشر أساسي لتحديدها وذلك بشرط توافر الكفاءة في السوق، وهناك عدة تعريفات ترتكز على هذا التوجه، نذكر منها:

1.1.2. القيمة السوقية العادلة (Fair Market Value)

يعتبر هذا المدخل الأكثر انتشارا واستخداما في تحديد القيمة العادلة، ويمكن تعريفها بأنها "السعر الذي تنتقل به الملكية بين بائع راغب ومشتري راغب ويتوافر لدى كل منهما الحرية الكاملة للبيع والشراء، وكلا الطرفين على معرفة بالحقائق ذات الصلة".[1]

وتعرفها مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية بأنها "السعر الذي يجعل ملكية أصل تتبدل بين مشتر راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكرها على الشراء، ولا يكون الثاني مكرها على البيع، وأن يكون لدى كلا الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية".[2]

ومن خلال التعريفين يمكن الاستنتاج أن شروط تحديد القيمة السوقية العادلة تتلخص في النقاط الآتية:

- وجود بائع راغب ومشتري راغب، لا يحدد التعريف طبيعة كياناتهم، وليس من الضروري أن يكونا حقيقيين.
- رغبة كلا الطرفين في إتمام المعاملة.
- لابد أن تتم المعاملة في سوق كفؤة تتوافر فيها المعلومات الكاملة للطرفين بأقل تكلفة وفي نفس الوقت.
- عدم توفر ظروف غير طبيعية في العملية مثل حالة الإفلاس والتصفية الجبرية أو القرارات السيادية أو وجود مصالح شخصية بين الطرفين.

2.1.2. القيمة السوقية العادلة المعدلة (Modified Fair Market Value)

حسب التعريف الذي يقدمه الباحثون لمفهوم القيمة السوقية العادلة المعدلة فهي لا تختلف عن القيمة السوقية العادلة إلا في افتراض أن البائع والمشتري شخصان حقيقيان غير افتراضيين، مما يؤدي بالضرورة إلى وجود اختلافات بينهما أثناء الاتفاق على كل بند من بنود النواتج والأعباء.[3]

---

[1] - طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة – شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية**، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 53.

[2] - حديدي آدم، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015، ص: 53.

[3] - **المرجع نفسه**.

3.1.2. القيمة العادلة (Fair Value)

مفهوم القيمة العادلة ليس بجديد على الفكر المحاسبي، لكن الجديد هو استخدام مصطلح القيمة العادلة للتعبير عنها، حيث كانت المرجعيات الدولية للمعايير المحاسبية في البداية تعتمد مصطلح القيمة السوقية للتعبير عن القيمة العادلة للعناصر المراد قياسها، ويظهر هذا جليا في بداية الثمانينات من القرن الماضي أين أصبح التوجه السائد لواضعي المعايير في معظم الدول وأيضا عند لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار معايير تدعو المؤسسات إلى إظهار أصولها والتزاماتها المالية بالقيمة السوقية.

وكان هذا التوجه يهدف إلى محاولة معالجة نقاط الضعف والانتقادات الموجهة للمحاسبة على أساس التكلفة التاريخية، وأطلق على نموذج القياس الجديد مصطلح القيمة العادلة، وقد برر استخدام مصطلح القيمة العادلة بدل القيمة السوقية من قبل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي لأنه ليس لكل الأصول والالتزامات قيمة يمكن الحصول عليها من السوق.[1]

أما من ناحية مفهوم القيمة العادلة، فيتبنى كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية تعريفا للقيمة العادلة يرتكز على اعتبار السوق كمؤشر أساسي لتحديد القيمة العادلة، أين يتم تبادل الأصول والخصوم في سوق نشطة يتم فيه تحديد القيمة العادلة.

في الأخير يمكن القول إن ما يميز أصحاب التوجه الذي يعتبر السوق كمؤشر أساسي لتحديد القيمة العادلة، أن كل المصطلحات التعريفات التي قدمت تحت هذا التوجه تتفق وتعكس النقاط الآتية:

- وجود مشتري وبائع يرغبان في عملية التبادل.
- المعاملة بين البائع والمشتري تتم في سوق كفؤة تتوفر فيه المعلومات لكلا الطرفين في نفس الوقت بأقل تكلفة.
- المعاملة لا تتم في ظروف استثنائية غير طبيعية مثل الإفلاس أو وجود مصالح شخصية بين الأطراف.

2.2. التوجه الثاني: توجه القيمة الداخلية

يعتبر هذا التوجه أن القيمة العادلة مستمدة من داخل المؤسسة، ويرفض اعتبار السوق كمؤشر للقيمة العادلة على الرغم من أن مدخل القيمة السوقية يعتبر الأكثر قبولا لتحديد القيمة العادلة، إلا أن هناك العديد من الانتقادات التي وجهت إليه والتي بناءً عليها يرتكز أصحاب هذا التوجه، وتتمثل هذ الانتقادات فيما يلي:[2]

- تحديد القيمة العادلة بالاعتماد على السوق كمؤشر يعتمد على فرضية السوق الكفؤة والذي يستند بدوره إلى فرضية السوق الكاملة، وهذا يعد افتراضا نظريا صعب التحقيق في الواقع العملي.

---

[1] - السعدي عياد، **مرجع سبق ذكره**، 2019، ص: 163.

[2] - حديدي آدم، **مرجع سبق ذكره**، 2015، ص ص: 54-55.

– قياس القيمة العادلة المستندة إلى القيمة السوقية والإفصاح عنها في القوائم المالية سيؤدي إلى البعد عن المصداقية التي يوفرها القياس المحاسبي، بمعنى آخر سيؤدي ذلك إلى عدم موثوقية المعلومات في القوائم المالية.

– تتأثر القيمة السوقية بعوامل العرض والطلب بينما تتحدد القيمة العادلة بناءً على دراسة موضوعية للعناصر المؤثرة في قيمة الأصل.

– تتأثر القيمة السوقية ببعض العوامل المعنوية في السوق مثل الشائعات، بينما تتأثر القيمة العادلة بالعوامل الموضوعية القابلة للقياس.

– قد لا تتناسب القيمة السوقية مع المركز المالي الحقيقي للمؤسسة لارتباطها بعوامل كثير بينما يجب أن تعبر القيمة العادلة عن حقيقية المركز المالي للمؤسسة.

بناءً على الانتقادات السابقة يرى أصحاب هذا التوجه أن القيمة العادلة هي القيمة التي تعكس حقيقة المركز المالي للمؤسسة في ضوء المتغيرات الاقتصادية المؤثرة فيها، بمعنى آخر أن حقيقة المركز المالي تعتبر مؤشر للقيمة العادلة وليس السوق.

3. مفهوم القيمة العادلة حسب مختلف المرجعيات المحاسبية

تتبنى مختلف المرجعيات المحاسبية المعتمدة في العالم مفهوم القيمة العادلة كطريقة للقياس المحاسبي، بدءا بالمعايير المعمول بها في الولايات المتحدة الأمريكية إلى المعايير المعمول بها في المملكة المتحدة بالإضافة إلى المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية.

يعتمد مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة القيمة العادلة كطريقة للقياس المحاسبي ويعرفها في بيان المفاهيم رقم 7 الصادر في فيفري 2000 بأنها "المبلغ الذي يمكن به شراء الأصل أو بيعه أو هي المبلغ الذي يمكن به تحمل الالتزام أو تسويته في معاملة جارية بين أطراف راغبة، أي بخلاف البيع القسري أو التصفية".[1]

أما بالنسبة للمعايير المعروفة بمعايير الإبلاغ المالي والصادرة عن مجلس التقارير المالية (Financial Reporting Council) بالمملكة المتحدة، فتعرف القيمة العادلة في الفقرة الثانية من المعيار السابع من معايير إعداد التقارير المالية (Financial Reporting Standards 7) الصادر في 2006 على أنها المبلغ الذي تتم به مبادلة أصل أول التزام في صفة حرة بين أطراف مطلعة وراغبة وليست تحت تصفية جبرية أو بيع بالإكراه.[2]

---

[1] - John. M, NEEL FOSTER and Wayne S. UPTON, **Understanding the issues -Measuring Fair Value**, FASB, Volume 3, Series 1, 2001, p: 2.

[2] - Financial Reporting Council, **Financial Reporting Standard 7: Fair Value Measurements**, 2006, p: 6.

ويلاحظ أن هناك تقاربا كبيرا بين التعريفين المقدمين من طرف المعايير الأمريكية والبريطانية، وهذا راجع للتقارب الموجود بينهما في مجال المحاسبة كونهما يمثلان التوجه نفسه وينتميان للمدرسة نفسها.

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية فلم يسبق أن قدم تعريفا للقيمة العادلة ضمن إطاره التصوري وكان يكتفي بتعريفها ضمن المعايير المحاسبية، فيعرفها في المعيار الدولي للمحاسبة رقم 16 (IAS 16) في نسخته الصادرة في 2003 والموسوم بالممتلكات، الآلات والمعدات أو ما يصطلح عليه بالأصول الثابتة على أنها المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل الأصل بين أطراف مطلعة وراغبة في إطار معاملة في ظل ظروف منافسة عادية.[1]

كما قدمت العديد من المعايير الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية تعريفا للقيمة العادلة، ففي المعيار الدولي للمحاسبة رقم 32 (IAS 32) الصادر في 2003 والمتعلق بالإفصاح عن الأدوات المالية فتعرف بالمبلغ الذي يمكن بموجبه مبادلة أصل، أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة تتصرف في تحت ظروف المنافسة العادية.[2]

بالمقارنة بين التعريفين المقدمين في معيارين مختلفين صادرين في نفس السنة، يظهر أن مجلس معايير المحاسبة الدولية كان يعتمد تعاريف للقيمة العادلة تختلف حسب مضمون المعيار، ففي معيار المتعلقة بالأصول الثابتة قدم تعريفا لقياس القيمة العادلة للأصول فقط، في حين أن التعريف الذي تضمنه المعيار المتعلق بالأدوات المالية يعرف القيمة العادلة من منظور الأصول والالتزامات حسب مقتضى مضمون المعيار.

وقد وجهت مجموعة من الانتقادات للتعريف المقدم للقيمة العادلة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية ضمن المعايير السابقة الذكر، تتلخص هذه الانتقادات في النقاط الآتية:

- التعريف لا يحدد موقع المؤسسة في عملية المبادلة، هل تمثل المشتري أم البائع، وهذا يمكن أن يعطي قياس مختلفة للقيمة العادلة حسب كل حالة.
- ليس واضحا ضمن هذا التعريف المعنى المقصود بتسوية الالتزام، نظرا لأنه لا يشير إلى الدائن وإنما إلى الأطراف المطلعة والراغبة.
- لا يحدد التعريف بوضوح ما إذا كانت عملية المبادلة أو التسوية تتم في تاريخ القياس أو تاريخ آخر.

بناءً على هذه الانتقادات أصدر مجلس معايير المحاسبية الدولية في ماي 2011 معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13 (International Financial Reporting Standards 13) بعنوان قياس القيمة العادلة، ودخل حيز التطبيق بداية من سنة 2013، جاء هذا المعيار بتعريف جديد للقيمة العادلة وقدم إطار تصوري

[1] - International Accounting Standards Board (IASB), **International Accounting Standard 16: Property, Plant and Equipment**, 2003, p: 4.
[2] - International Accounting Standards Board (IASB), **International Accounting Standard 32: Financial Instruments: Presentation**, 2003, p: 4.

موحد لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقياس بالقيمة العادلة يحل محل المعايير الفردية في متطلبات قياسها والإفصاح عنها.

ويعرف هذا المعيار القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم استلامه عند بيع أصل، أو دفعه لتحويل التزام في إطار معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس،[1] كما تم في إطار المعيار الإشارة صراحة إلى أن القيمة العادلة هي قياس قائم على السوق، وليست قياسا خاصا بالمؤسسة، ليحسم الجدل حول التوجه الذي لا يعتبر السوق كمؤشر للقيمة العادلة.

كما ألزم المعيار على المؤسسة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ في الحسبان خصائص الأصل أو الخصم محل التقييم، لأن المشاركين في السوق يعتمدون على هذه الخصائص عند تقدير السعر التي ستتم به المعاملة، ومن بين الخصائص التي يتم الاعتماد عليها ظروف الأصل ومكانه وأي قيود على بيعه أو استخدامه. كما أشار التعريف المقدم في هذا المعيار أيضا إلى أن السعر الذي يمثل القيمة العادلة هو السعر المتفق عليه بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس ولم يشترط حدوث عملية البيع.

قام مجلس معايير المحاسبة الدولي في سنة 2018 بإصدار نسخة معدلة من الإطار التصوري، تضمن في فصله السادس تفصيلا قواعد القياس المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية، ولأول مرة قدم الإطار التصوري تعريفا للقيمة العادلة بعدما كان تعريفها موزعا على عدة معايير محاسبية واعتبرها إحدى الطرق المستخدمة في تحديد القيمة الجارية، وجاء هذا التعريف يتوافق تماما مع ما تضمنه معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13، وهذا يعكس رغبة المجلس في توحيد منهجية القياس بالقيمة العادلة في كل المعايير.

في نفس السياق قدمت معايير التقييم الدولية (International Valuation Standards) الصادرة عن مجلس معايير التقييم الدولية في نسخته الصادرة سنة 2013، ضمن المعيار رقم 300 بعنوان التقييم لأغراض إعداد التقارير المالية، تعريفا للقيمة العادلة يتوافق مع التعريف المقدم في معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13، حيث اعتبرها المعيار رقم 300 على أنها "السعر الذي يتم الحصول عليه مقابل بيع أصل، أو الذي يتم دفعه لنقل التزام في معاملة تبادل منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس".[2] وتقر معايير التقييم الدولية أن القيمة العادلة هي أساس للقياس أو الخيار المسموح به لأنواع عديدة من الأصول والالتزامات وفق ما تنص عليه المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية.

---

[1] - International Accounting Standards Board (IASB), **International Financial Reporting Standard 13 : Fair Value Measurement**, 2011, p: 5.

[2] - مجلس معايير التقييم الدولية، **معايير التقييم الدولية 2013: المعيار 300–التقييم لأغراض إعداد التقارير المالية**، 2013، ص: 98.

وبالعودة إلى معايير أحدث صادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، يظهر أن معيار المحاسبة المالية رقم 157 (Financial Accounting Standards 157) الصادر في سبتمبر 2006 بعنوان قياسات القيمة العادلة عرف القيمة العادلة على أنها السعر الذي يمكن الحصول عليه عند بيع أصل، أو دفعه لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس،[1] وبمقارنة هذا التعريف مع ما جاء به معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13، نلاحظ تطابقا بين التعريفين للقيمة العادلة في هذه المرحلة، وهذا يعكس وجود تقارب كبير بين الهيأتين راجع إلى التنسيق بينهما في مجال إعداد المعايير، والجهود المبذولة من الهيئات المهنية خاصة في مجال القياس المحاسبي من أجل التقريب بين مختلف المرجعيات المحاسبية، وإيجاد إطار موحد لتطبيق القيمة العادلة.

ومن خلال التعريفين المقدمين في آخر تحديثات لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية يمكن استنتاج ما يلي:

– القيمة العادلة تمثل سعر الخروج (التنازل عن الأصل أو تحويل الالتزام).

– القيمة العادلة هي قيمة سوقية وهذا واضح من خلال اعتبارها سعر خروج، كما نص معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13 صراحة على ذلك.

– أصبح تعريف القيمة العادلة يحدد أطراف المعاملة بالمشاركين في السوق ويقصد بذلك المشترين والبائعين.

– كلا التعريفين حدد طبيعة المعاملة كونها معاملة منظمة في ظروف السوق العادية، وهذا يستبعد عملية البيع في إطار عملية تصفية أو بيع قسري.

المطلب الثاني: العناصر المحدد لمفهوم القيمة العادلة

تضمن تعريف القيمة العادلة الوارد في كل من معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13 (IFRS 13) ومعيار المحاسبة المالية 157 (FAS 157) العديد من المفاهيم والمصطلحات والتي تعتبر مهمة في فهم القيمة العادلة، ولها تأثير على كيفية قياس القيمة العادلة، تتمثل محددات مفهوم القيمة العادلة في العناصر الآتية:

1. السوق

وفق ما ينص عليه معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13، تحدث المعاملة التي يتم فيها قياس القيمة العادلة لأصل أو التزام في السوق الرئيسية للأصل أو الالتزام، وفي غياب هذه السوق يتم تعويضها بالسوق الأكثر أفضلية للأصل أو الالتزام، وقد حدد المعيار مفهوم السوق الرئيسية والأكثر أفضلية كالآتي:

[1] - James R. HITCHNER, **Financial Valuation –Applications and Models**, Wiley Edition, New Jersey, 3rd Edition, 2011, p: 6.

– **السوق الرئيسية (الأساسية)**: هي السوق التي تحقق أكبر حجم ومستوى نشاط للأصل الذي تقوم المؤسسة المعدة للقوائم المالية ببيعه أو الالتزام الذي تقوم المؤسسة بتحويله.[1]

– **السوق الأكثر أفضلية (الأكثر ربحا)**: في حالة غياب سوق رئيسية للأصل أو الالتزام، تلجأ المؤسسة إلى السوق أكثر أفضلية أو ربحا للأصل أو الخصم، وهي السوق التي تعظم سعر الأصل الذي تبيعه المؤسسة أو يخفض سعر الالتزام الذي تقوم المؤسسة بتحويله.[2]

ويشير المعيار إلى مسألة تحديد السوق التي يعتمد عليها لقياس القيمة العادلة، حيث لا يلزم المؤسسة إجراء بحث شامل لجميع الأسواق الممكنة لتحديد السوق الأساسية أو السوق الأكثر أفضلية، ويفترض أن السوق التي تدخلها المؤسسة عادة لبيع الأصل أو تحويل الالتزام هي السوق الرئيسية أو هي السوق الأكثر أفضلية على الأقل، لكن في حالة وجود دليل على عكس ذلك، يجب على المؤسسة أن تبذل الجهد المعقول وتستغل جميع المعلومات المتاحة لتحديد السوق التي تعتمد عليها في تاريخ القياس.

ولاعتماد السوق الرئيسية أو الأكثر أفضلية للأصل أو الالتزام يجب أن يكون للمؤسسة الحق في الوصول إليها في تاريخ القياس، إلا أنه لا يشترط أن تكون قادرة على بيع أصل معين أو تحويل التزام معين في ذلك التاريخ حتى تتمكن من قياس القيمة العادلة على أساس السعر في تلك السوق.

2. المشاركون في السوق

عند قيام المؤسسة بقياس القيمة العادلة ينبغي أن تستخدم الافتراضات التي يمكن أن يعتمدها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، على افتراض أنهم متعاملون اقتصاديون يتصرفون وفقا لأفضل مصالحهم الاقتصادية، ويشترط في المشاركين في السوق أن يكونوا على اطلاع ودراية كافية بطبيعة ومواصفات العناصر محل قياس، ويشمل الاطلاع المطلوب للمشاركين في السوق ظروف استخدام الأصل وموقعه وأية قيود ممكنة على استخدامه، كما يشترط أن يكونوا مستقلين وليسوا أطراف ذوي العلاقة، والمقصود بالمشاركين في السوق في التعريف ما يلي:[3]

– **المشتري الراغب في الشراء**: هو المشتري الراغب في عملية الشراء وإتمام المعاملة وليس مجبرا عليها أو المفرط في الرغبة للشراء بأي سعر، فهذا المشتري يتصرف وفق أفضل خيار يحقق مصالحه الاقتصادية، ووفقا لحقائق السوق الحالية وضمن توقعاته المستقبلية لها، مما يدفعه ألا يقدم سعرا أعلى مما يتطلب واقع السوق.

---

[1] - **International Financial Reporting Standard 13: Fair Value Measurement**, **Op-cit,** 2011, p: 28.

[2] - **International Financial Reporting Standard 13: Fair Value Measurement**, **Op-cit**, 2011, p: 27.

[3] - السعدي عياد، **مرجع سبق ذكره**، 2019، ص: 159.

– البائع الراغب في البيع: هو البائع الراغب في عملية البيع وغير المجبر عليها أو المفرط في الرغبة للبيع بأي سعر، فهو بائع محفز للبيع بأفضل سعر يمكنه الحصول عليه في السوق بعد قيامه الإجراءات المناسبة لعرض الأصل محل تقييم في السوق، وبطرق ملاءمة تمكن المشترين المحتملين من الاطلاع عليه لفترة كافية قبل تاريخ إعداد القوائم المالية.

3. السعر

حسب ما ينص عليه معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13 (IFRS 13) تعتبر القيمة العادلة السعر الذي سيتم استلامه عند بيع الأصل، أو السعر الذي سيتم دفعه لتحويل الالتزام في معاملة منظمة في تاريخ القياس بين المشاركين في السوق، وهنا المقصود بالسعر هو سعر الخروج الذي يسمح بانتقال الأصل أو الالتزام من المؤسسة إلى طرف خارجي.

ويستخدم سعر السوق الرئيسية للأصل أو الالتزام أو سعر أفضل سوق إن لم توجد سوق رئيسية لقياس القيمة العادلة، حتى إذا كان السعر في سوق مختلفة يحتمل أن يكون أكثر فائدة في تاريخ القياس، ويتم هذا دون إدماج تكاليف المعاملة التي قد تتحملها المؤسسة فيما لو تتم المعاملة فعلا، حيث أن تكاليف المعاملة ليست خاصية في الأصل أو الالتزام وتختلف حسب الطريقة التي تدخل بها المؤسسة المعاملة. وحسب إرشادات المعيار فإن السعر يمكن أن يكون ملاحظا بشكل مباشر أو يتم تقديره بشكل غير مباشر باستخدام تقنيات تقييم.

4. المعاملة المنظمة

يتطلب تعريف القيمة العادلة وفق معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13، أن السعر الذي يتم به بيع الأصل أو تحويل الالتزام يتم تحديده ضمن معاملة عادية منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس، وفي هذا الإطار يعرف المعيار هذه المعاملة على أنها معاملة تفترض عرض الأصل أو الالتزام في السوق قبل تاريخ القياس بفترة كافية تسمح بالأنشطة التسويقية المعتادة في المعاملات التي تنطوي على أصول أو التزامات مماثلة، كما أنها ليست معاملة قسرية كعملية تصفية مثلا.[1]

كما حدد المعيار مجموعة من الشروط للمعاملة نذكرها فيما يلي:[2]

– المعاملة تتم وفق ظروف السوق الحالية.

– المعاملة تتم في السوق الأساسية للأصل أو الالتزام.

---

[1] - **International Financial Reporting Standard 13: Fair Value Measurement**, **Op-cit**, 2011, p: 28.

[2] - **Ibid**., p: 6.

– في حالة عدم توفر سوق أساسية يتم الاعتماد على السوق الأكثر أفضلية أو فائدة للأصل أو الالتزام.

– تتم برغبة من المشاركين في السوق.

– تتم قبل تاريخ القياس بفترة كافية تسمح بالتسويق للأصل أو الالتزام بشكل مناسبة.

– عدم توفر ظروف غير طبيعية في عملية إتمام المعاملة، أي لا تتم تحت ظروف إجبارية كالتصفية أو البيع الاضطراري.

المطلب الثالث: استخدام القيمة العادلة في مختلف المرجعيات المحاسبية

تبنى كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولي مفهوم القيمة العادلة، واعتمدت كأساس للقياس المحاسبي من خلال عدة معايير محاسبية يمكن تلخيصها كما يلي:

1. استخدامات القيمة العادلة في معايير المحاسبة المالية الأمريكية (Financial Accounting Standards)

بدأ ظهور القيمة العادلة ضمن إصدارات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) على مراحل، حيث اعتمدت العديد من معايير المحاسبة المالية (FAS) محاسبة القيمة العادلة، ويمكن تلخيص أهم هذه المعايير من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم 1–1: استخدام القيمة العادلة في معايير المحاسبة المالية الأمريكية

المعيار	الإصدار	المحتوى
معيار المحاسبة المالية 12 (FAS12)	الفترة من 1975 إلى 1976	ذكر مصطلح القيمة العادلة لأول مرة في ديسمبر سنة 1975 من خلال معيار المحاسبة المالية 12 (FAS12) والذي يخص المحاسبة عن سندات التوظيف، حيث ورد في الفقرة 27 من المعيار، القاعدة البديلة للقيمة المحاسبية لتقييم الأوراق المالية كالقيمة السوقية، القيمة العادلة وغيرها مسموح بها في قطاعات محددة.
معيار المحاسبة المالية 13 (FAS13)	سنة 1976	تم إصدار معيار المحاسبة المالية 13 (FAS13) المتعلق بعقود الإيجار حيث خصصت الفقرة 05 منه لتعريف القيمة العادلة، وتضمن هذا التعريف المعايير الثلاثة للقيمة العادلة التي احتوت عليها لاحقا جميع التعاريف، حيث أشار إلى السوق وظروف المنافسة واستقلالية الأطراف.
معايير المحاسبة المالية 15، 19، 23، 26، 28.	الفترة من 1977 إلى 1980	صدرت مجموعة من المعايير اعتمدت مفهوم القيمة العادلة، تتمثل في معايير المحاسبة المالية 15، 19، 23 ،26، 28.

معيار المحاسبة المالية 35 (FAS35)	مارس 1980	صدر معيار المحاسبة المالية 35 (FAS35) الذي استخدم مصطلح القيمة العادلة لأكثر 100 مرة، وعرفها بأنها المبلغ المتوقع الحصول عليه كجزء من عملية البيع بين مشتري وبائع بخلاف البيع الإجباري أو حالة التصفية، وحدد شروط قياسها كما يلي: – يجب قياس القيمة العادلة بسعر السوق في حالة وجود سوق نشطة للأصل؛ – عند غياب سوق نشطة يستبدل بأسعار سوق مماثلة في تقدير القيمة العادلة؛ – في حالة غياب سعر سوق مماثلة، يمكن استخدام تنبؤات التدفقات النقدية المتوقعة في تقدير القيمة العادلة على أنه يتم تحيين التدفقات النقدية بمعدل يأخذ في الحسبان المخاطر المتحملة. من خلال هذا التعريف يتبين أن هذا المعيار قدم تعريفا دقيقا للقيمة العادلة مقارنة بما جاء به معيار المحاسبة المالية 13 (FAS13)، حيث تضمن أهم محددات التقييم بالقيمة العادلة (سعر السوق، سوق نشطة، سعر السوق المماثلة، استخدام نموذج تقييم استنادا للتدفقات النقدية المخصومة).
الإطار التصوري (SFAC2)	ماي 1980	ذكرت القيمة العادلة وربطت في هذا المعيار بالتكلفة الحالية كجزء من تقييم الممتلكات المشابهة للممتلكات القابلة للاستهلاك.
الإطار التصوري (SFAC5)	ديسمبر 1984	تحدث هذا المعيار عن القيمة العادلة عند الاعتراف بالنواتج والأرباح الناتجة عن مبادلة منتوجات أو خدمات أو أصول أخرى مقابل أصول غير نقدية وغير قابلة للتحويل إلى نقد، هنا يتم الاعتراف بها بالقيمة العادلة.
معيار المحاسبة المالية 107 (FAS107)	سنة 1991	حدد مفهوم الأداة المالية وبين مفهوم القيمة العادلة للأداة المالية واعتبرها المبلغ الذي يمكن من خلاله تبادل الأداة في معاملة بين أطراف راغبة، بخلاف البيع الإجباري أو التصفية.
معيار المحاسبة المالية 115 (FAS115)	سنة 1993	استخدم مصطلح القيمة العادلة في هذا المعيار أكثر من 150 مرة، وقدم من خلال ملحق المصطلحات تعريفا للقيمة العادلة مماثلا لما جاء به معيار المحاسبة المالية 107 (FAS107).
معيار المحاسبة المالية 133 (FAS133)	سنة 1998	جاء فيه أن القيمة العادلة هي التقييم الأكثر صلة بالأدوات المالية والتقييم المناسب الوحيد للمشتقات المالية، كما نص على وجوب قياسهما بالقيمة العادلة، وتضمن مرفق هذا المعيار دليل لقياس القيمة العادلة (الفقرات من 312 إلى 319).
الإطار التصوري (SFAC7)	فيفري 2000	تكرر استخدام مصطلح القيمة العادلة في هذا المعيار على نطاق واسع، وعرفها على أنها المبلغ الذي يمكن من خلاله شراء الأصل أو بيعه (أو تحمل الالتزام أو تسويته) في معاملة

		حالية بين أطراف راغبة من غير بيع قسري أو تصفية، كما يصف المعيار تقنيات تقدير القيمة العادلة للالتزامات، وربط القيمة العادلة بالقيمة الحالية عند القياس الأولي باعتبارها هدفا لها.
معيار المحاسبة المالية 157 (FAS157)	سنة 2006	يعرض هذا المعيار خصائص القيمة العادلة في سياق الاعتراف الأولي أو في الفترات اللاحقة وتقنيات التقييم، حيث حدد ثلاثة طرق للتقييم: نهج السوق، نهج النتائج، ونهج التكاليف، كما يحدد المعيار ثلاثة مستويات للتقييم وفق القيمة العادلة في تسلسل هرمي.

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على معايير المحاسبة المالية (FAS).

2. استخدام القيمة العادلة في المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية

اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة للقياس المحاسبي في العديد من المعايير بنسب متفاوتة، وهذا سواء في المعايير الخاصة بالأصول المالية أو المعايير التي تتعلق بالأصول غير المالية، وفيما يلي استعراض لأهم المعايير التي تطرقت لمفهوم القيمة العادلة كطريقة للقياس المحاسبي ضمن الجدول أدناه.

الجدول رقم 1-2: استخدام القيمة العادلة في المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية

المعيار	الإصدار	المحتوى
معيار المحاسبة الدولي 02 (IAS02)	سنة 1975	ينص المعيار على السماح بقياس مخزون المنتجات الزراعية التي يتم حصادها من أصول بيولوجية عند الاعتراف الأولي بقيمتها العادلة ناقصا منها تكاليف البيع المقدرة.
معيار المحاسبة الدولي 16 (IAS16)	سنة 1982	يتيح المعيار للمؤسسة الخيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم بالقيمة العادلة كسياسة محاسبية يجب تطبيقها على كامل فئات الأصول الملموسة المماثلة.
معيار المحاسبة الدولي 38 (IAS38)	سنة 1998	يتيح المعيار للمؤسسة الخيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم بالقيمة العادلة كسياسة محاسبية يجب تطبيقها على كامل فئات الأصول غير الملموسة، وينص على وجوب تحديد القيمة العادلة من خلال سوق نشطة.
معيار المحاسبة الدولي 32 (IAS32)	سنة 1996	تم استخدام مصطلح القيمة العادلة في هذا المعيار على نطاق واسع، حيث ألزم هذا المعيار المؤسسة على الإفصاح عن القيمة العادلة لأصولها والتزاماتها المالية سواءً تم الاعتراف بها في القوائم المالية أو لم يتم ذلك.
معيار المحاسبة الدولي 39 (IAS39)	سنة 1998	يبين هذا المعيار متطلبات تقييم وعرض الأدوات المالية في القوائم المالية، حدد المعيار قياسها وفق منهج القيمة العادلة، كما خرج عن الأعراف المحاسبية السائدة وسمح بالاعتراف بالأرباح غير المحققة في قائمة الدخل.

		وقد حدثت عدة تعديلات على هذا المعيار منذ صدوره أهمها تلك التي حدثت سنة 2004 وفي سنة 2008.
معيار المحاسبة الدولي 40 (IAS40)	سنة 2000	أتاح المعيار للمؤسسة أن تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة لقياس جميع العقارات الاستثمارية، حيث يتوجب على المؤسسة أن تستمر في استخدام النموذج المختار، وأن يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للعقار في قائمة الدخل للفترة التي حدث فيها التغيير.
معيار المحاسبة الدولي 41 (IAS41)	سنة 2000	يعالج هذا المعيار أسس الاعتراف والقياس للأنشطة الزراعية والمتمثلة بشكل أساسي في الموجودات البيولوجية، حيث ينص المعيار على قياس الأصل البيولوجي بقيمته العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.
معيار إعداد التقارير المالية الدولي 07 (IFRS07)	سنة 2005	يهدف هذا المعيار إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية، حيث تكمل المبادئ الواردة في هذا المعيار مبادئ إثبات وقياس الأصول والالتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي 32 والمقيمة بالقيمة العادلة.
معيار إعداد التقارير المالية الدولي 09 (IFRS09)	سنة 2009	يتناول هذا المعيار المعالجات المحاسبية للأدوات المالية، وقد جاء ليحل محل معيار المحاسبة الدولي 39، حيث يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على استكمال تعديل الجزء المتعلق بالتحوط تمهيدا لإحلال هذا المعيار محل المعيار 39، تم الإشارة في المعيار إلى القيمة العادلة واستخدامها على نطاق واسع، كما حدد متطلبات الإفصاح عنها بشكل دقيق.
معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13 (IFRS13)	سنة 2011	صدر هذا المعيار ليكون إطار تصوري موحد للقياس بالقيمة العادلة لمختلف الأصول والالتزامات ومتطلبات الإفصاح المرتبطة بذلك، وقد جاء هذا المعيار بعد مشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية.

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية

خلاصة الفصل الأول

تم من خلال هذا الفصل معالجة الإطار النظري والمفاهيمي للقيمة والقياس المحاسبي. ويشمل ذلك تعريف القيمة وأنواعها في النظرية الاقتصادية، بالإضافة إلى تحديد طبيعة ومفهوم القياس المحاسبي وتحليل المشاكل التي تواجهه. ويظهر جليا أن موضوع القياس من أكثر المواضيع إثارة للجدل والنقاش في المحاسبة بين المهنيين والأكاديميين، فهو يمثل حلقة الوصل بين مختلف الوظائف المحاسبية وبين معدي القوائم المالية ومستخدميها.

في الجزء الثاني من الفصل تم تقديم تحليل لمختلف نماذج القياس المحاسبي المستخدمة في الممارسات المحاسبية، بدءا بنموذج التكلفة التاريخية ونموذج التكلفة التاريخية المعدلة ثم نموذج القيمة الجارية، حيث تعتبر التكلفة التاريخية نموذج القياس المرجعي بالنسبة لكل الأنظمة المحاسبي نظرا لما تقدمه من خصائص الموثوقية وقابلية التحقق، إلا أن تجاهلها لتغير القوة الشرائية لوحدة النقد على المدى البعيد شكل تحديا كبيرا لم يستطع النموذج تجاوزه وأدى إلى قياسات محاسبية غير قابلة للمقارنة وغير ملائمة للمستخدمين.

هذا القصور في نموذج التكلفة التاريخية فتح الباب أمام الأكاديميين والمهنيين ومختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية إلى البحث عن نماذج قياس بديلة، أين ظهرت طريقة المستوى العام للأسعار أو التكلفة التاريخية المعدلة، والتي نجحت في تجاوز بعض الانتقادات الموجهة لطريقة التكلفة التاريخية. إلا أن هذه الطريقة بقيت تعاني من بعض جوانب النقص، وأهم انتقاد وجه لها هو عدم صحت افتراض تساوي أثر التغير في القوة الشرائية للنقود بين مختلف الأصول والخصوم وكذلك بين مختلف المؤسسات، فهي لا تراعي التغير في المستوى الخاص للأسعار.

هذا الانتقاد الموجه لنموذج التكلفة التاريخية المعدلة أدى لظهور نموذج القيمة الجارية الذي يرتكز على تقدير القيمة الحالية للأصول والخصوم من خلال ثلاثة طرق، طريقة القيمة الحالية وطريقة صافي القيمة البيعية وطريقة تكلفة الاستبدال، وقد اعتبر هذا التوجه خروجا عن التعاليم التقليدية لنماذج القياس من خلال الاعتراف بالتغيرات في الأسعار الخاصة دون انتظار وقوع الحدث الاقتصادي فعليا، بالرغم أن هذا الأمر يؤدي إلى تجاوز أبرز الانتقادات التي توجه لنماذج القياس السابقة.

وفي الأخير، تم في هذا فصل تقديم نموذج القيمة العادلة كأحدث الحلول المقترحة لتجاوز الانتقادات الموجهة لطرق القياس السابقة، وهذا من خلال عرض التطور التاريخي لظهور القيمة العادلة في الممارسات المحاسبية، كما تم التفصيل في مختلفة العناصر والمتغيرات المحددة لمفهوم القيمة العادلة، بالإضافة إلى استخدامات القيمة العادلة في مختلف المرجعيات المحاسبية الدولية، وسيكون الفصل الموالي مخصصا للتفصيل أكثر في هذا النموذج من حيث أهم المتطلبات الضرورية لقياس القيمة العادلة.

الفصل الثاني

متطلبات القياس بالقيمة العادلة وفق المعايير الدولية للمحاسبة

الفصل الثاني: متطلبات القياس بالقيمة العادلة وفق المعايير الدولية للمحاسبة

يتمحور هذا الفصل حول دراسة متطلبات تطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي وفق المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية، حيث تنقسم هذه المتطلبات إلى متطلبات قياس، متطلبات اعتراف ومتطلبات العرض والإفصاح.

تهدف متطلبات قياس القيمة العادلة وفق المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية إلى تحديد الأسس والأساليب والطرق التي يجب استخدامها من طرف المؤسسات لتحديد القيمة العادلة للأصول والخصوم، سيتم أيضا إبراز أهمية تطبيق القواعد والإرشادات التي تنص عليها المعايير الدولية للمحاسبة من أجل زيادة دقة ومصداقية القياس وتحقيق أعلى قدر من الموثوقية لدى المستخدمين للمعلومة المالية.

من جانب آخر، سيتم من خلال هذا الفصل استعراض متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفق المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية، أي تحديد متى يعترف بالقيمة العادلة للأصول والالتزامات في التقارير المالية للمؤسسة. تتضمن هذه المتطلبات مجموعة الظروف والشروط التي تحددها المعايير الدولية المحاسبية ذات الصلة.

في الأخير، تحدد المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية مجموعة من متطلبات العرض والإفصاح عن قياسات القيمة العادلة. يتضمن الإفصاح عن القيمة العادلة توفير معلومات كافية وشاملة حول التقديرات والظروف والافتراضات المستخدمة في القياس، كما يجب أن يكون الإفصاح كافيا وشفافا للمستخدمين لفهم التأثيرات المالية للتغيرات في القيمة العادلة على المركز المالي للمؤسسة.

من أجل توضيح ما سبق تم تقسيم الفصل إلى المباحث الآتية:

- متطلبات قياس القيمة العادلة؛
- متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة؛
- متطلبات العرض والإفصاح عن القيمة العادلة.

المبحث الأول: متطلبات قياس القيمة العادلة

حسب المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية، وخاصة بعد صدور معيار إعداد التقارير المالية الدولي رقم 13، أصبح هذا الأخير يشكل إطار تصوريا ومنهجيا للقياس بالقيمة العادلة، حيث ينص على أن تطبيق القيمة العادلة يستلزم توفير مجموعة من المتطلبات الضرورية للقياس، ويعتمد على مناهج ومداخل التقييم الواردة في المعيار، كما أن المعيار يضع تسلسلا هرميا يصنف مدخلات التقييم المستخدمة في قياس القيمة العادلة إلى ثلاث مستويات.

المطلب الأول: مراحل وإجراءات قياس القيمة العادلة

الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي ستتم به المعاملة المنتظمة لبيع الأصل أو تحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية، يتطلب قياس القيمة العادلة من المؤسسة تحديد عدد من العناصر تتمثل فيما يلي:[1]

- تحديد الأصول أو الالتزامات المراد قياسها.
- تحديد مقياس القيمة الملائم للقياس بالنسبة للأصول غير المالية (أعلى استخدام وأفضل استخدام للأصل).
- تحديد السوق الرئيسية أو الأكثر أفضلية للأصل أو الالتزام.
- تحديد أسلوب القياس المناسب، وتوفر البيانات والمدخلات التي تمثل الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق لتسعير الأصل أو الالتزام، ومستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يتم من خلاله تصنيف مدخلات القياس.

1. تحديد العناصر المراد قياسها

تتمثل أول مرحلة لقياس القيمة العادلة في تحديد الأصول والالتزامات الخاضعة للقياس، فقد تكون الأصول أو الالتزامات المقاسة بالقيمة العادلة أصول أو التزامات قائمة بذاتها، أي مستقلة مثل الأدوات المالية أو الأصول غير مالية كالتثبيتات المادية أو المعنوية، كما يمكن أن تكون مجموعة من الأصول أو مجموعة من الالتزامات، أو قد تكون مجموعة من الأصول والالتزامات التي لا يمكن تقييمها إلا مجتمعة، وهذ ما يعرف بوحدة توليد النقد أو وحدة الأعمال.

[1] - **International Financial Reporting Standard 13: Fair Value Measurement**, **Op-cit**, 2011, p: 29.

قد تكون القيمة العادلة للأصل هي نفسها سواء تم استخدام الأصل على أساس مستقل أو مدمجا مع أصول أخرى أو مع أصول والتزامات أخرى، كأن يكون الأصل عبارة عن نشاط تجاري سيستمر المشاركون في السوق في العمل فيه، وفي هذه الحالة يجب أن تشمل الصفقة تقييم الأعمال بالكامل.

كما قد يتم قياس القيمة العادلة للأصول المدمجة مع أصول أخرى أو مع مجموعة أصول وخصوم أخرى، من خلال تعديلات على قيمة أصل مماثل مستخدم على أساس مستقل، كأن يكون الأصل عبارة عن تثبيت يتم تحديد قيمته العادلة باستخدام سعر ملحوظ لتثبيت مماثل غير مثبت وغير مهيأ للاستخدام، معدلة بتكاليف النقل والتركيب بحيث يعكس قياس القيمة العادلة الحالة الحالية للأصل المثبت في موقعه والمهيأ للاستخدام.

وتشمل العناصر التي يمكن أن يشملها القياس بالقيمة العادلة عدة عناصر وبنود ضمن القوائم المالية، حيث تتضمن على سبيل الذكر وليس الحصر:

- الأدوات المالية بشقيها الأصول المالية والخصوم المالية، كالاستثمارات المالية والمشتقات المالية.
- التثبيتات المادية والمعنوية.
- العقارات الاستثمارية أو العقارات الموظفة.
- المحاصيل الزراعية.
- الالتزامات الناجمة عن عقود التأمين.

2. تحديد مقياس القيمة الملائم

بعد تحديد العناصر المراد قياسها بالقيمة العادلة، يجب على المؤسسة تحديد مجموعة من المعلومات والمدخلات الضرورية لعملية القياس حسب نوع الأصل أو الخصم، كأفضل استخدام للأصول غير المالية من قبل المشاركين في السوق، هذه المعلومة من شأنها أن تزيد من قيمة الأصل أو مجموعة الأصول والخصوم، حيث إن قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي يأخذ بعين الاعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال أفضل وأحسن استخدام له، أو من خلال ببيعه لمشارك آخر سيستخدمه بأفضل وأحسن طريقة.

ويقصد بالاستخدام الأفضل والأحسن للأصل أن يكون من الممكن والمسموح به استخدام الأصل فعليا وقانونيا، وأن يكون هذا الاستخدام مجدي ماليا على النحو الآتي:[1]

- إمكانية الاستخدام الفعلي للأصل، حيث يأخذ بعين الاعتبار الخصائص المادية للأصل التي يأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل مثل موقعه وحجمه.

[1] - **International Financial Reporting Standard 13: Fair Value Measurement**, **Op-cit**, 2011, p: 8.

- الترخيص القانوني لاستخدام الأصل، حيث يتم الأخذ بعين الاعتبار أي قيود قانونية على استخدام الأصل قد يعتمدها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل.
- الجدوى المالية من استخدام الأصل، حيث يتم الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كان استخدام الأصل الذي يحقق شرط الاستخدام الفعلي والقانوني سيولد دخلا وتدفقات نقدية مستقبلية يترتب عنها توليد عائد على الاستثمار يلبي تطلعات المشاركين في السوق.

يتم تحديد الاستخدام الأعلى والأفضل للأصول غير المالية من منظور المشاركين في السوق، حتى لو كانت المؤسسة تعتزم استخدامه بشكل مختلف. ومع ذلك، يفترض أن الاستخدام الحالي للأصل غير المالي من طرف المؤسسة هو أعلى وأفضل استخدام له، إلى غاية ظهور مؤشرات في السوق أو عوامل أخرى تثبت أن استخداما مختلفا من قبل المشاركين في السوق من شأنه أن يزيد من قيمة الأصل.

3. تحديد السوق الأساسية للعنصر محل قياس

بعد تحديد العناصر المراد قياسها والمقياس الملائم، يتم تحديد السوق الذي يتم فيه قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام، وحسب متطلبات المعيار يجب أن يتم القياس في السوق الرئيسية الذي يحقق أكبر ومستوى نشاط للأصل أو الالتزام، وفي حالة غيابه يتم القياس في السوق الأكثر أفضلية وهي السوق التي تعظم سعر الأصل الذي تبيعه المؤسسة أو يخفض سعر الالتزام الذي تقوم المؤسسة بتحويله.

وتمثل القيمة العادلة السعر الملاحظ لأصول أو التزامات مماثلة للأصل أو الالتزام المراد قياس قيمته العادلة في تلك السوق، سواء كانت الأسعار مشاهدة ومعلنة بشكل مباشر أو يتم تقديرها باستخدام وسائل تقييم أخرى، وتعتمد المؤسسة أسعار السوق الرئيسية حتى إذا كان السعر في سوق مختلفة أكثر أفضلية في تاريخ القياس.

4. تحديد مدخلات عملية القياس

عند استخدام نماذج التقييم لقياس القيمة العادلة تختار المؤسسة المعطيات التي تتلاءم مع خصائص الأصل أو الخصم، هذه المعطيات تعبر عن الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق ويعتمدون عليها عند تسعير أصل أو خصم مماثل، بما في ذلك الافتراضات حول المخاطر المرتبطة به، وتعطي المؤسسة الأولوية القصوى للأسعار المتداولة غير المعدلة في الأسواق النشطة للأصول والالتزامات المتماثلة، وتعطي أدنى أولوية للمدخلات الغير قابلة للرصد أو غير الملاحظة في الأسواق.

المطلب الثاني: مناهج وتقنيات قياس القيمة العادلة

عند قياس القيمة العادلة تعتمد المؤسسة على مناهج قياس وتستخدم تقنيات قياس نص عليها معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13. وتهدف المؤسسة من خلال استخدام هذه التقنيات إلى تقدير السعر الذي ستتم به المعاملة المنظمة لبيع الأصل أو تحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية. وهنا ينبغي على المؤسسة استخدام تقنيات القياس المناسبة للظروف الملائمة للسوق والتي تتوفر لها بيانات كافية لقياس القيمة العادلة.

ينص مضمون المعيار على استخدام عدد من مناهج القياس عند تحديد القيمة العادلة، والمحددة بثلاثة مناهج للقياس، ويجب على المؤسسات استخدام إحدى تقنيات القياس التي تتوافق مع واحد أو أكثر من هذه المناهج، ففي بعض الحالات تكتفي المؤسسة بإحدى تقنيات القياس وفي حالات أخرى قد يكون من المناسب استخدام أكثر من تقنية قياس.

يمكن توضيح مناهج قياس القيمة العادلة حسب ما وردت في معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13 كما يلي:[1]

1. منهج السوق

منهج السوق كما ورد في نص معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13 هو منهج قياس يرتكز على استخدام الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن تعاملات السوق حول أصول أو التزامات، أو حول مجموعة أصول التزامات تكون قابلة للمقارنة مع العناصر المراد قياس قيمتها العادلة كونها مطابقة لها أو مماثلة لها.[2] وينص المعيار على تقنيتين للقياس تتوافقان مع منهج السوق:

- **التقنية الأولى للقياس** الواردة في المعيار والتي تتفق مع منهج السوق تتمثل في مضاعفات السوق المشتقة لعينة من العناصر القابلة للمقارنة، ينطوي هذا الأسلوب على عملية التحكيم عند اختيار المضاعف المناسب، ويتطلب مراعاة العوامل النوعية والكمية الخاصة بعملية القياس.
- **التقنية الثانية للقياس** حسب منهج السوق الواردة في معيار إعداد التقارير المالية الدولي تتمثل في مصفوفة التسعير أو التقييم، وهي أسلوب رياضي مستخدم بشكل أساسي لتقييم بعض أنواع الأدوات المالية مثل سندات الدين، دون الاعتماد حصريا على الأسعار المعلنة للأوراق المالية المحددة، وإنما بالاعتماد على علاقة الأوراق المالية المقيمة بالأوراق المالية المسعرة الأخرى المتخذة كأساس قياس.

---

[1] - **International Financial Reporting Standard 13: Fair Value Measurement**, **Op-cit**, 2011, p p: 31-32.

[2] - **Ibid**, p: 31.

2. منهج التكلفة

يعرف معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13 منهج التكلفة كأسلوب لقياس القيمة العادلة يعكس المبلغ المطلوب حاليا لاستبدال قدرة خدمة الأصل المراد قياسه،[1] ويشار غالبا لهذا المفهوم بتكلفة الاستبدال.

من وجهة نظر المشاركين في السوق كبائعين يتم تحديد السعر الذي سيتم استلامه للأصل على أساس التكلفة التي يتحملها المشارك في السوق كمشتري لاقتناء أو إنشاء أصل بديل يقدم منفعة مماثلة للأصل محل عملية القياس، وذلك لأن المشتري المشارك في السوق لن يدفع مقابل أحد الأصول أكثر من المبلغ الذي يمكن أن يحل محل قدرة الخدمة لهذا الأصل، ويتم بعد ذلك تعديل السعر المحدد بعوامل التقادم.[2]

ويقصد بالتقادم هنا كل من التدهور المادي والتقادم التكنولوجي والاقتصادي، وهو مفهوم أوسع من مفهوم الاهتلاك المحاسبي لأغراض إعداد التقارير المالية.

ويتم استخدام نهج التكلفة في أغلب الأحيان لقياس القيمة العادلة للأصول الملموسة وغير الملموسة التي ليس لها مصادر مباشرة لتوليد التدفقات النقدية، حيث تكون هذه الأصول عادة أقل أهمية في القيمة الإجمالية للمؤسسة ويكون استخدام نهج الدخل غير ممكن. ولتحديد القيمة العادلة يشتمل مدخل التكلفة على ثلاث تقنيات هي:[3]

1.2. منحنى اتجاه التكلفة التاريخية

يتم تطبيق منحنى اتجاه التكلفة التاريخية عندما تكون المؤسسة قد احتفظت بالسجلات الخاصة بالأصل من تاريخ شرائه أو تاريخ صنعه وتطويره، وهنا يجب على القائم بعملية التقييم النظر فيما إذا كانت ظروف السوق الموجودة في تاريخ اقتناء الأصل مماثلة لظروف السوق الموجودة في تاريخ القياس، حيث تشمل ظروف السوق كفاءة السوق وقوة التفاوض النسبية للطرفين وظروف المعاملة مثل السعر والتوقيت وغير ذلك من الاعتبارات.

فإذا كانت الظروف متشابهة في تاريخ القياس، فإن الأسعار التاريخية تكون مناسبة لتطبيق طريقة اتجاه التكلفة التاريخية، بينما في حالة صنع أو تطوير الأصل المعني داخليا، فإنه يتم الأخذ بالاعتبار تكلفة القوى العاملة وعناصر الإنتاج الضرورية في السوق حاليا لتقدير تكلفة الأصل وحساب القيمة العادلة له وفق طريقة اتجاه التكلفة.

---

[1] - **International Financial Reporting Standard 13: Fair Value Measurement**, **Op-cit**, 2011, p: 27.
[2] - **Ibid**, p p: 31-32.
[3] - السعدي عياد، **مرجع سبق ذكره**، 2019، ص: 184.

2.2. طريقة تكلفة الوحدة

تستخدم طريقة تكلفة الوحدة لتقدير تكاليف الأصول الملموسة القابلة للتسليم مثل المباني وخطوط الإنتاج والأصول غير الملموسة ومثل برامج المعلوماتية في المؤسسة أو برامج إدارة علاقات الزبائن، وطريقة تكلفة الوحدة تعتمد على تقدير مباشر للتكاليف التي سيتم تحملها لإنشاء بديل مشابه للأصول موضوع القياس، وبالتالي تكون تكلفة إعادة الإحلال عبارة عن إجمالي التكاليف القابلة للتطبيق، مثل الرواتب ومزايا الموظفين المشاركين في المشروع، وكذلك المبالغ المدفوعة إلى المستشارين الخارجيين والمهندسين، مخصصات الرواتب وغيرها.

3.2. طريقة وحدة الإنتاج

طريقة وحدة الإنتاج هي طريقة أخرى لتكلفة الاستبدال، ضمن بعض الصناعات توجد قواعد أساسية لتحديد التكاليف، حيث تعد تكلفة الوحدة الحالية لبناء أنواع معينة من الأصول معروفة وهي معيار نسبي يستخدم على نطاق واسع لتقدير التكلفة الإجمالية للمشاريع. على سبيل المثال، يمكن تطوير بعض البرامج في نطاق تكلفة محددة من التكلفة الكلية لكل سطر من تعليمات البرمجة.

3. منهج الدخل (النتيجة)

حسب معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13 منهج الدخل في قياس القيمة العادلة هو تقنية تعتمد على تحيين التدفقات النقدية المستقبلية للأصل (تدفقات داخلة وتدفقات خارجة) في مبلغ واحد مخصوم يمثل توقعات السوق الحالية لهذه المبالغ المستقبلية[1].

وتتضمن تقنيات قياس القيمة العادلة وفق منهج الدخل على سبيل المثال وحسب ما ورد في المعيار ما يلي:

1.3. أسلوب القيمة الحالية

يعتمد تحديد مبلغ القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة وفق منهج الدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والتعبير عنها وفق ما يكافئها حاليا، حيث تقوم عملية الخصم على ربط المبالغ المستقبلية المتوقعة من الأصل (تدفقات نقدية داخلة وخارجة) بالمبلغ الحالي باستخدام معدل الخصم، واستخدام أسلوب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة مبني على الحقائق والظروف الخاصة بالأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه، حيث تتطلب هذه العملية تحديد العناصر الآتية وفق وجهة نظر المشاركين في السوق في تاريخ القياس:[2]

---

[1] - **International Financial Reporting Standard 13: Fair Value Measurement**, **Op-cit**, 2011, p: 32.
[2] - **Ibid**, p p: 32-33.

– تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه.

– التوقعات بشأن التغيرات المحتملة في مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية نتيجة لحالة عدم التأكد المرتبطة بالتقديرات.

– القيمة الزمنية للنقود، ممثلة بسعر الأصول النقدية الخالية من المخاطر التي تتزامن مع تواريخ استحقاقها أو مددها مع الفترة التي تغطيها التدفقات النقدية، والتي لا تنطوي على أي حالة عدم تأكد فيما يتعلق بالتوقيت أو على مخاطر التخلف عن السداد بالنسبة لحاملها (أي سعر فائدة خال من المخاطر).

– السعر الذي يغطي حالة عدم التأكد الملازمة للتدفقات النقدية (أي علاوة المخاطرة).

– العوامل الأخرى التي قد يأخذها المشاركون في السوق في الاعتبار في ظل الظروف السائدة.

– في حالة تقييم التزام، يجب الأخذ بعين الاعتبار مخاطر عدم الأداء المتعلقة به، بما في ذلك مخاطر الائتمان للمؤسسة (أي الملتزمة).

2.3. نماذج تسعير الخيارات

يقترح معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13 بعض التقنيات أو النماذج التي تدخل ضمن منهج النتيجة لقياس القيمة العادلة للخيارات، مثل نموذج بلاك–سكولز–ميرتون (Black-Scholes-Merton) أو نموذج الشبكة الثنائية الذي يدمج أساليب القيمة الحالية ويعكس كل من القيمة الزمنية للنقود والقيمة الحقيقية للخيار.[1]

بلاك–شولز–ميرتون هو نموذج رياضي يستخدم لتسعير المشتقات المالية، ولا سيما عقود الخيارات، وهو يستخدم على نطاق واسع في الأسواق المالية لهذا الغرض، تم تطوير النموذج من قبل فيشر بلاك ومايرون شولز وروبرت ميرتون (Fischer Black, Myron Scholes and Robert Merton) في عام 1973 وأصبح منذ ذلك الحين أداة قياسية في تسعير الخيارات.[2]

يفترض نموذج بلاك–شولز–ميرتون أن سعر الأصل يتغير مع مرور الوقت بعامل عشوائي، ويفترض أيضا أن السوق فعالة، وأنه لا توجد فرص للأرباح غير المستحقة، وأنه لا يوجد تكاليف تداول أو ضرائب، وباستخدام النموذج يمكن للمستخدم حساب السعر النظري لعقد الخيار بناء على العديد من المدخلات، بما في ذلك السعر الحالي للأصل، وسعر الإضراب للخيار، والوقت حتى انتهاء عقد الخيار، ومعدل الفائدة الخالي من المخاطر، وتقلب سعر الأصل.

---

[1] - Erwin BAKKER and others, **2017 Interpretation and application of IFRS Standards**, Wiley Edition, New Jersey, 2017, p: 759.

[2] - James R. HITCHNER, **Op-cit**, 2011, p: 1096.

أما نموذج الشبكة الثنائية فهو نموذج حسابي يستخدم لتقدير قيمة عقود الخيارات، يعتمد النموذج على فرضيات محددة بما في ذلك أن الأصول المعنية بالتقييم تتحرك بطريقة عشوائية وأن السعر يمكن أن يرتفع أو ينخفض في كل خطوة زمنية صغيرة.

يقوم هذا النموذج بتقسيم فترة صلاحية الخيار إلى فترات زمنية صغيرة ويقوم بتقدير قيمة الأصل في نهاية كل فترة زمنية، يتم تقدير قيمة الخيار باستخدام شجرة احتمالات حيث تحتوي كل ورقة في الشجرة على قيمة الأصل المقاس في ذلك الوقت وقيمة الخيار في ذلك الوقت، ثم يتم حساب قيمة الخيار في كل فترة زمنية عن طريق توزيع احتمالات محدد على أساس الارتفاع والانخفاض المحتملين للأصول المقاسة.

يعتبر نموذج الشبكة الثنائية من النماذج الأكثر استخداما في تقييم العقود الآجلة والخيارات، حيث يمكن استخدامه في حساب القيم النظرية للعقود المعقدة بشكل أكبر وبشكل أسرع من النماذج الأخرى مثل نموذج بلاك–شولز–ميرتون.

3.3. طريقة الأرباح الزائدة متعددة الفترات

نموذج الأرباح الزائدة متعدد الفترات هو نموذج يستخدم لقياس القيمة العادلة للأصول غير الملموسة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وعلاقات العملاء، تم تطويره من قبل وزارة الخزانة الأمريكية في عام 1920 لتقدير تدني قيمة الشهرة التي عانت منها بعض المؤسسات نتيجة تغير ظروف نشاطها، ولم يكن القصد من هذه الطريقة أن تكون أداة لتقييم الأصول، لكنها أصبحت شائعة بسبب بساطتها.

تستخدم طريقة الأرباح الزائدة متعددة الفترات بشكل شائع في الحالات التي يتوقع فيها أن ينتج عن الأصل غير الملموس تدفقات نقدية مستقبلية على مدى فترة زمنية والتي تعتبر أساسا لتقدير قيمة الأصل، يتم استخدامه أيضا عندما تكون هناك بيانات سوق محدودة متاحة لتقدير قيمة الأصل غير الملموس، يمكن أن يكون النهج معقدا ويتطلب مدخلات من العديد من المهنيين، بما في ذلك المحللين الماليين وخبراء التقييم والمتخصصين في الصناعة.

يقوم استخدام طريقة الأرباح الزائدة على الخطوات الأساسية الآتية:[1]

– تقدير قيمة صافي الأصول الملموسة للمؤسسة.

– مضاعفة قيمة صافي الأصول الملموسة بمعدل العائد العادل والمناسب لحساب الأرباح المترتبة عن الأصول الملموسة للمؤسسة.

[1] - Michael J. MARD and others, **Valuation for Financial Reporting**, Wiley Edition, New Jersey, 2nd Edition, 2007, p p: 33-34.

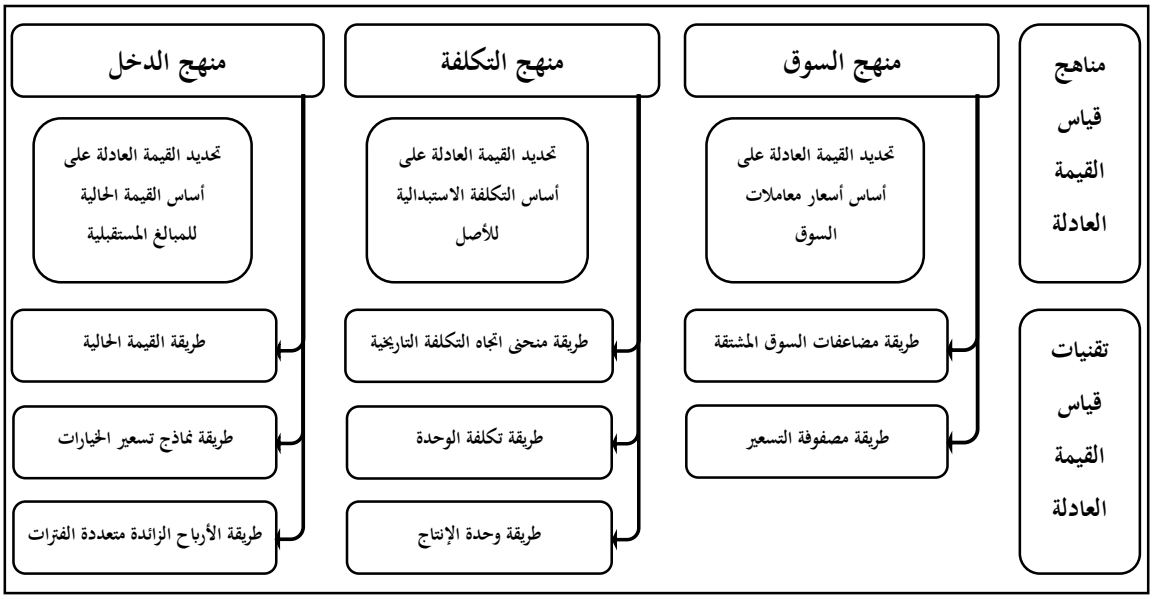
- تقدير إجمالي أرباح المؤسسة العادية.

- طرح الأرباح على الأصول الملموسة من إجمالي أرباح المؤسسة للوصول إلى الأرباح الزائدة، وهي الأرباح التي تزيد عن العائد العادل والمناسب على صافي قيمة الأصول الملموسة للمؤسسة والتي تمثل الأرباح الناتجة عن الأصول غير الملموسة.

- خصم الأرباح الزائدة باستخدام معدل الخصم المناسب لحساب قيمة الأصول غير الملموسة.

الشكل الموالي يوضح مناهج وطرق قياس القيمة العادلة:

الشكل رقم 2-1: مناهج قياس القيمة العادلة وفق معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13.

في الأخير، يمكن الإشارة إلى أن المؤسسة قد تستخدم تقنية قياس واحدة ويكون ذلك كافيا، كاستخدام الأسعار المدرجة في سوق نشطة لأصول أو التزامات مماثلة للأصل أو الالتزام المراد قياس قيمته العادلة، لكن في حالات أخرى قد تضطر المؤسسة إلى استخدام تقنيات قياس متعددة خاصة عندما يكون العنصر المراد قياس قيمته العادلة يمثل وحدة توليد للنقد مستقلة.

المطلب الثالث: التسلسل الهرمي لقياسات القيمة العادلة ومدخلات عملية قياس

عند استخدام تقنيات القياس لتقدير السعر الذي ستتم به معاملة بيع الأصل أو تحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس، تقوم المؤسسة بتحديد البيانات أو المدخلات التي تحتاجها تقنية القياس المستعملة، والتي تمثل في حد ذاتها الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو

الالتزام. وهنا يجب على المؤسسة زيادة الاعتماد على المدخلات الملاحظة في السوق ذات الصلة بالأصل أو الالتزام موضوع عملية القياس، وتقليل استخدام المدخلات غير الملاحظة.

يقصد بالمدخلات الملاحظة في السوق، المدخلات التي يمكن استخلاصها مباشرة أو تم تطويرها بناءً على بيانات السوق، مثل المعلومات المتاحة للجمهور حول أحداث أو معاملات فعلية تمت في السوق، والتي تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام،[1] كمثال على الأسواق التي يمكن فيها ملاحظة المدخلات لبعض الأصول والالتزامات نجد أسواق الصرف أو أسواق الأوراق المالية، أين تكون أسعار الإغلاق متاحة بسهولة بشكل يومي.

أما المدخلات غير الملاحظة فهي المدخلات التي لا تتوفر لها بيانات يمكن ملاحظتها في السوق، والتي تم تطويرها باستخدام أفضل المعلومات المتاحة حول الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.[2]

ولزيادة الاتساق والقابلية للمقارنة لقياسات القيمة العادلة والرفع من جودة الإفصاح عنها، وضع معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13 تسلسلا هرميا لقياسات القيمة العادلة، هذا التقسيم مبني على تصنيف مدخلات تقنيات القياس إلى ثلاثة مستويات، يمثل المستوى الأول والثاني منها المدخلات التي يمكن ملاحظتها في الأسواق الأساسية النشطة أو في الأسواق غير النشطة، والتي يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المؤسسة، أما المستوى الثالث فيمثل المدخلات غير الملاحظة في الأسواق.

ويعطي التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الأولوية القصوى للأسعار المدرجة والمعلنة وغير المعدلة في الأسواق النشطة لأصول أو التزامات متطابقة مع الأصول أو الالتزامات الخاضعة للقياس، وأقل أولوية للمدخلات غير القابلة للرصد أو الملاحظة في الأسواق، وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين المستويات الثلاثة لمدخلات تقنيات القياس كما يلي:

1. المستوى الأول لمدخلات القياس

مدخلات المستوى الأول هي الأسعار المعروضة أو المعلنة غير المعدلة في الأسواق النشطة لأصول أو التزامات مطابقة للأصول والالتزامات محل القياس، والتي يمكن للكيان الوصول إليها في تاريخ القياس.[3]

ويوفر السعر المدرج في سوق نشطة الدليل الأكثر موثوقية يمكن للمؤسسة استخدامه دون تعديل لقياس القيمة العادلة كلما كان ذلك ممكننا. لذلك، ينصب التركيز عند تحديد مدخلات المستوى الأول على تحديد

---

[1] - **International Financial Reporting Standard 13: Fair Value Measurement**, **Op-cit**, 2011, p: 27.
[2] - **Ibid**, p: 28.
[3] - **Ibid**, p: 18.

السوق الرئيسية للأصل أو الالتزام، أو في حالة عدم وجوده، السوق الأكثر أفضلية والتي تمكن المؤسسة دخوله وإتمام المعاملة فيه في تاريخ القياس.

وحسب ما ورد في المعيار، السوق النشطة هي السوق التي تتم فيها معاملات الأصل أو الالتزام بتكرار وحجم كافيين لتوفير معلومات حول الأسعار على أساس مستمر.[1]

أما السعر المعروض في السوق النشطة، فيشير إلى السعر الحالي الذي يتم عنده عرض أصل للبيع أو الشراء من قبل المشاركين في السوق مثل الأسهم أو التثبيتات، وعادة ما يتم تحديث السعر المعروض بشكل فوري وفعلي مع تنفيذ عمليات التداول في السوق.

ومن التعريف المقدم للسوق النشطة في المعيار المحاسبي، نستنتج أن الأسواق النشطة توفر عادة حجم نشاط كبير من التداول، مما يعني أن المشاركين في السوق من بائعين ومشترين يساهمون بنشاط في تداول الأصل، مما يؤدي إلى تحديد سعر أكثر كفاءة للأصل وموثوقية ودقة من الأسعار التي توفرها في الأسواق الأقل نشاطا.

2. المستوى الثاني لمدخلات القياس

تتمثل مدخلات المستوى الثاني في المدخلات من غير الأسعار المعلنة والمدرجة ضمن المستوى الأول والتي يمكن ملاحظتها للأصل أو الالتزام في السوق، إما بشكل مباشر أو غير مباشر،[2] وتشمل هذه المدخلات ما يلي:[3]

- الأسعار المعلنة لأصول أو خصوم مماثلة في أسواق نشطة.
- الأسعار المعلنة للأصول أو الخصوم المطابقة أو المماثلة في أسواق غير نشطة.
- مدخلات أخرى كمعطيات السوق حول الأصول والخصوم الخاضعة للقياس، والتي يمكن الوصول إليها من خلال عدة وسائل وعلى عدة فترات كأسعار الفائدة ومنحنيات العائد.

في حالة أجرت المؤسسة تعديلات على المدخلات المرتبطة بالمستوى الثاني بناءً على عوامل خاصة بالأصل أو الالتزام الخاضع للقياس، وتتضمن هذه العوامل حالة الأصل أو الالتزام وموقعه، وكذلك حجم النشاط في الأسواق التي تم فيها رصد هذه المدخلات، قد يتسبب مثل هذا التعديل الذي يعتبر مؤثرا على قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام في تحويل القياس من المستوى الثاني إلى المستوى الثالث.

---

[1] - Michael J. MARD and others, **Op-cit**, 2007, p: 12.
[2] - **International Financial Reporting Standard 13: Fair Value Measurement**, **Op-cit**, 2011, p: 19.
[3] - Erwin BAKKER and others, **Op-cit,** 2017, p: 759.

3. المستوى الثالث لمدخلات القياس

تتمثل مدخلات المستوى الثالث في المعطيات غير الملاحظة في السوق حول الأصل أو الخصم، وتستخدم عندما لا تتوفر المعطيات الملاحظة في السوق، يتم تطويرها باستخدام أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف الحالية للسوق.[1] ولا تحتاج المؤسسة إلى بذل جهود شاملة للحصول على معلومات حول افتراضات جميع المشاركين في السوق، لكن يجب أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتوفرة بشكل معقول في السوق، وتعتبر المدخلات غير الملاحظة التي تم تطويرها بهذه الطريقة بمثابة افتراضات المشاركين في السوق والتي تفي بهدف قياس القيمة العادلة بالاعتماد على تقنيات القياس.

يجب أن تعكس المدخلات غير الملاحظة الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، وينبغي أن ترتكز المدخلات من المستوى الثالث على أفضل الافتراضات التي يضعها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الخصم بما فيها الافتراضات حول المخاطر.

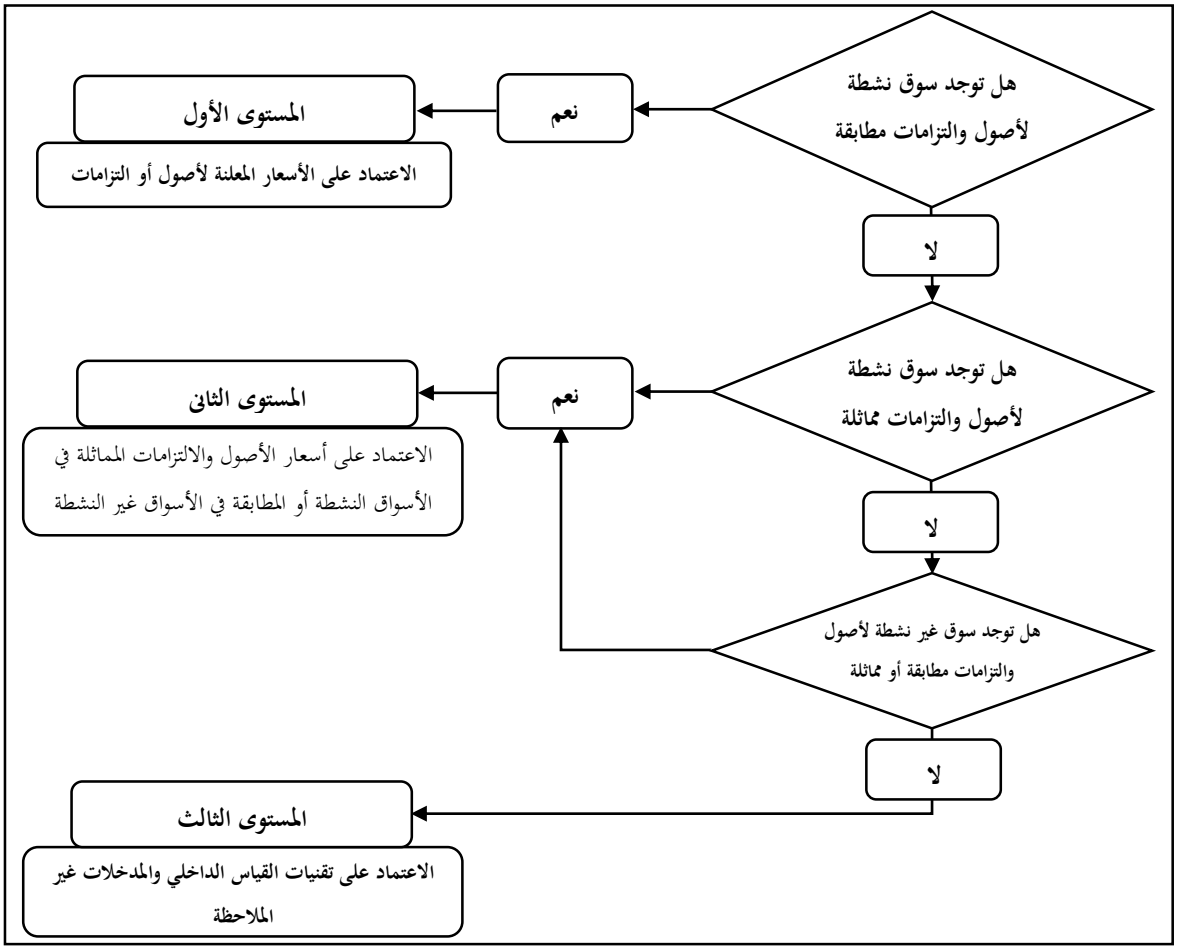
يتضح مما سبق أن تدرج عملية قياس القيمة العادلة يرافقه تناقص في موثوقية القياس من مستوى إلى آخر بسبب تناقص المدخلات الملاحظة بحيث:

- في حالة وجود سوق نشطة يتم الحصول على القيمة العادلة مباشرة من الأسعار المعلنة لعناصر مطابقة للعناصر المراد قياسها، وهنا تتميز نتيجة القياس بدرجة عالية من الموثوقية.
- في حالة لم يتم الحصول مباشرة على الأسعار المعلنة لعناصر مطابقة، يمكن الاعتماد على الأسعار غير المعلنة أو على أسعار لعناصر مماثلة يتم استخلاصها من بيانات سوقية واضحة، وهنا تتميز نتيجة القياس بدرجة موثوقية متوسطة.
- في حالة غياب سوق نشطة يمكن ملاحظة الأسعار فيه، يتم الحصول على القيمة العادلة باستخدام نماذج التقييم المختلفة وبالاعتماد على مدخلات معدلة لافتراضات السوق، وتتميز نتيجة القياس في هذه الحالة بدرجة موثوقية ضعيفة.

والشكل الموالي يوضح آلية الانتقال من مستوى لآخر:

[1] - **International Financial Reporting Standard 13: Fair Value Measurement**, **Op-cit**, 2011, p: 20.

الشكل رقم 2-2: آليات الانتقال بين مستويات مدخلات القياس وفق معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13



المصدر: تم إعداد الشكل اعتمادا على معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13.

المبحث الثاني: متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة

تعد متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة أمرا أساسيا عند إعداد التقارير المالية وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية، تهدف هذه المتطلبات إلى تحديد عناصر القوائم المالية الواجب الاعتراف بها بالقيمة العادلة حسب المعايير المحاسبية ذات الصلة، كما تهدف أيضا إلى توضيح توقيت وكيفية قياس القيمة العادلة وتسجيلها لكل بند بحيث تعكس الحقيقة المالية والاقتصادية للعملية وبالتالي للمركز المالي للمؤسسة.

تلتزم المؤسسات بمتطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة لتقديم معلومات دقيقة وشفافة للمستثمرين وكل الأطراف المعنية بالمؤسسة. فيما يلي تفصيل أكثر عن متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة.

المطلب الأول: متطلبات الاعتراف وفق المعايير الدولية للمحاسبة (IAS)

يمكن تلخيص متطلبات الاعتراف بعناصر القوائم المالية بالقيمة العادلة حسب المعايير الدولية للمحاسبة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 2-1: متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفق المعايير الدولية للمحاسبة (IAS)

رقم المعيار	العنوان	استخدام القيمة العادلة في الاعتراف
02	**المخزون**	يتم تقييم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفة الاقتناء متضمنة كل التكاليف المرتبطة بعملية الشراء، والقيمة الصافية القابلة للتحقيق المتمثلة في قيمة السوق أو السعر الذي يمكن أن يتم به بيع المخزون في سوق منافسة.
16	**الممتلكات والآلات والمعدات**	بعد الاعتراف بالأصل، يتم إثبات الممتلكات والآلات والمعدات التي يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق بقيمة إعادة التقييم، والتي تمثل قيمتها العادلة في تاريخ إعادة القياس ناقصا منها الاهتلاك المتراكم اللاحق وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة اللاحقة. في حالة مبادلة بند من الممتلكات والمنشآت والمعدات مقابل أصل أو أصول غير نقدية، يتم قياس هذا البند بالقيمة العادلة ما لم تفتقر المعاملة للجوهر التجاري أو لا يمكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم والمتنازل عنه بشكل موثوق. إذا تمت إعادة تقييم بند من الممتلكات والآلات والمعدات بالقيمة العادلة، يجب إعادة تقييم الفئة الكاملة للممتلكات والآلات والمعدات التي ينتمي إليها ذلك الأصل.
19	**المزايا الممنوحة للعمال**	عند تحديد صافي التزام (أو أصل) المزايا المحددة هو العجز أو الفائض الذي يحدد بالفرق بين القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة والقيمة العادلة لأصول النظام إن وجدت.

20	**محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية**	تقاس المنح بما فيها المنح غير النقدية (في شكل أصول مثل الأراضي أو الموارد الأخرى)، بالقيمة العادلة للأصل غير النقدي، ويتم الاعتراف بها عنما يكون هناك تأكيد معقول بأن الكيان سوف يمتثل للشروط المرفقة بالمنح وسيتم استلام المنح.
21	**آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية**	يجب تحويل البنود غير النقدية بالعملة الأجنبية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بسعر الصرف في التاريخ الذي تم فيه قياس هذه القيمة العادلة.
26	**المحاسبة وإعداد التقارير والمالية عن خطط التقاعد**	تتم المحاسبة عن التوظيفات المحتفظ بها ضمن خطط التقاعد بالقيمة العادلة، وفي حالة الأوراق المالية القابلة للتداول في السوق، فإن القيمة العادلة هي القيمة السوقية، وعندما لا يمكن تقدير القيمة العادلة لها، يجب الإفصاح عن سبب عدم استخدام القيمة العادلة.
28	**استثمارات في شركات زميلة ومشاريع مشتركة**	إذا كانت الحصة المحتجزة في المؤسسة الزميلة السابقة أو المشروع المشترك تشكل أصلا ماليا، فيجب على المستثمر قياس الحصة المحتجزة بالقيمة العادلة.
32	**الأدوات المالية: العرض**	يجب تطبيق هذا المعيار على العقود التي تحددها المؤسسة على أنها مقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقا للفقرة 5 من معيار المحاسبة الدولي 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.
38	**الأصول غير الملموسة**	إذا تم حيازة أصل غير ملموس كجزء من عملية اندماج أعمال، فإن تكلفة هذا الأصل غير الملموس هي قيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ. في حالة حيازة أصل غير الملموس بدون مقابل أو بمقابل رمزي كحالة إعانة حكومية مثلا، يمكن للمؤسسة الاعتراف المبدئي بالأصل غير الملموس والإعانة بالقيمة العادلة. عند الحصول على أصل غير ملموس عن طريق التبادل بأصل غير النقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية، يتم قياس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم تفتقر المعاملة للجوهر التجاري أو لا يمكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم والمتنازل عنه بشكل موثوق. بعد الاعتراف الأولي، يتم إثبات الأصل الثابت غير الملموس بالمبلغ المعاد تقييمه، والذي تمثل قيمته العادلة في تاريخ إعادة القياس ناقصا منها الاهتلاك المتراكم اللاحق وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة اللاحقة.

40	**العقارات الاستثمارية (العقارات الموظفة)**	تتحدد التكلفة الأولية للاعتراف بالأصل المحتفظ به بموجب عقد إيجار والمصنف كعقار استثماري، بأقل قيمة بين قيمته العادلة والقيمة الحالية للحد الأدنى من مدفوعات الإيجار. في حالة الحصول على عقار استثماري عن طريق التبادل بأصل واحد أو أكثر من الأصول غير النقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية، يتم قياس تكلفة الاستثمار العقاري بالقيمة العادلة ما لم تفتقر معاملة التبادل إلى الجوهر التجاري أو لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل المستلم والأصل المتنازل عنه. تختار المؤسسة كسياسة محاسبية إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة للقياس اللاحق للعقارات الاستثمارية، ويجب أن تطبق تلك الطريقة على جميع عقاراتها الاستثمارية، إلا في حالة استثنائية تتمثل في عقار يحتفظ به المستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي وهو مصنف كعقار استثماري، فيجب تطبيق نموذج القيمة العادلة. يفرض هذا المعيار على المؤسسات قياس القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية سواء لغرض القياس والاعتراف إذا كانت المؤسسة تتبع نموذج القيمة العادلة كسياسة محاسبية، أو لغرض الإفصاح إذا كانت تستخدم نموذج التكلفة.
41	**الزراعة**	يتم قياس الأصول البيولوجية عند الاعتراف الأولي وفي نهاية كل فترة بقيمتها العادلة منقوصا منها تكاليف البيع، إلا في حالة عدم قدرة المؤسسة على تحديد القيمة العادلة للأصل لعدم توفر أسعار معلنة وعدم توفر طرق بديلة لتحديد قيمته العادلة. يجب قياس الإنتاج الزراعي المحصود من الأصول البيولوجية للمؤسسة بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع في وقت الحصاد.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على المعايير الدولية للمحاسبة (IAS)

المطلب الثاني: متطلبات الاعتراف وفق معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRS)

يمكن تلخيص متطلبات الاعتراف بعناصر القوائم المالية بالقيمة العادلة حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الجدول الآتي:

الجدول رقم 2-2: متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفق معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRS)

رقم المعيار	العنوان	استخدام القيمة العادلة في الاعتراف
02	**الدفع على أساس الأسهم**	بالنسبة للمعاملات التي يستند فيها الدفع على الأسهم والتي تتم تسويتها في أدوات حقوق الملكية، يجب على المنشأة قياس السلع أو الخدمات المتلقاة والزيادة في حقوق الملكية التي تمثل المقابل بشكل مباشر، بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، ما لم يكن تقدير القيمة العادلة بشكل موثوق غير ممكن. بالنسبة للمعاملات التي يتم قياسها بالاعتماد على القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، يجب على المؤسسة قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ القياس، بناء على أسعار السوق المتاحة إن وجدت. في حالة عدم توفر أسعار السوق، يجب على المؤسسة تقدير القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة باستخدام أسلوب القياس الداخلية لتحديد سعر المحتمل لأدوات حقوق الملكية في تاريخ القياس، وفي إطار صفقة مبرمة في ظل ظروف منافسة عادية بين أطراف مطلعة وموافقة. بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس الأسهم التي تتم تسويتها نقدا، يجب على المؤسسة قياس السلع أو الخدمات التي تم الحصول عليها، وكذلك الالتزام المتحملة بالقيمة العادلة لذلك الالتزام حتى يتم تسويته، كما يجب على المؤسسة إعادة القيمة العادلة في نهاية كل فترة تقرير وفي تاريخ التسوية، مع الاعتراف بأي تغيير في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة للفترة.
03	**اندماج الأعمال (المؤسسات)**	يجب على المؤسسة (المستحوذة) قياس الأصول القابلة للتحديد المقتناة والالتزامات التي تم تحملها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ. يجب قياس المقابل المحول في دمج الأعمال بالقيمة العادلة، والذي يمثل مجموع القيم العادلة في تاريخ الاستحواذ للأصول المحولة من قبل المشتري، والديون المستحقة على المشتري إلى المالكين السابقين للمؤسسة المستحوذ عليها والأوراق المالية التي يصدرها المشتري. في حالة اندماج الأعمال التي يتبادل فيها المشتري والمؤسسة المستحوذ عليها (أو مالكوها السابقون) الأوراق المالية فقط، فإن القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ على الأوراق المالية لحقوق الملكية قد تكون قابلة للقياس بشكل أكثر موثوقية من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحقوق ملكية المشتري، في هذه الحالة يجب على المشتري تحديد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ

		الاستحواذ للأوراق المالية للمؤسسة المستحوذ عليها بدلا من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للأوراق المالية المنقولة. قد يشمل المقابل المحول أصول أو التزامات المشتري والتي تختلف قيمها المحاسبية المسجلة عن قيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ، في هذه الحالة يجب على المشتري إعادة تقييم الأصول أو الالتزامات المحولة بقيمتها العادلة في تاريخ الشراء والاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة التقييم في الربح أو الخسارة. في عملية دمج الأعمال التي يتم تحقيقها على مراحل، يجب على المشتري إعادة تقييم حقوق الملكية التي يحوزها سابقا في المؤسسة المستحوذ عليها بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ، وإدراج أي مكاسب أو خسائر في حساب النتيجة.
05	**الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة**	يجب على المؤسسة قياس الأصول غير المتداول (أو مجموعة أصول) المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع بأقل قيمة بين القيمة المحاسبية وقيمتها العادلة ناقصا منها تكاليف البيع. يتم قياس الأصول غير المتداول (أو مجموعة الأصول) المصنفة على أنها محتفظ بها للتوزيع على المالكين بأقل قيمة بين القيمة المحاسبية وقيمتها العادلة ناقصا منها تكاليف التوزيع.
09	**الأدوات المالية**	عند الاعتراف الأولي، يجب على المنشأة قياس الأصل المالي أو الالتزام المالي بقيمته العادلة زائد أو ناقص، في حالة الأصل المالي أو الالتزام المالي غير المدرج بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، تكاليف المعاملة التي يمكن أن تنسب مباشرة إلى اقتناء أو إصدار الأصل المالي أو الالتزام المالي. بعد الاعتراف الأولي، يجب على المؤسسة قياس الأصول المالية بإحدى الطرق الآتية: – بالتكلفة المطفأة. – بالقيمة العادلة من خلال عناصر أخرى للدخل الشامل. – بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
10	**القوائم المالية الموحدة**	إذا فقدت المؤسسة الأم السيطرة على مؤسسة تابعة تقوم بإزالة موجودات ومطلوبات المؤسسة التابعة السابقة من المركز المالي الموحد والاعتراف بالحصص المحتجزة فيها إن وجدت بالقيمة العادلة في تاريخ فقدان السيطرة.
15	**الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء**	لتحديد سعر المعاملة للعقود التي يقدم فيها العميل مقابل غير نقدي، تقوم المؤسسة بقياس المقابل غير النقدي المستلم (أو المتعهد به) بالقيمة العادلة.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRS)

المبحث الثالث: متطلبات العرض والإفصاح عن القيمة العادلة

تعد متطلبات العرض والإفصاح عن القيمة العادلة أحد الجوانب الأساسية في إعداد التقارير المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة، وتهدف هذه المتطلبات إلى توفير الشفافية والموثوقية ومعلومات دقيقة للمستثمرين والأطراف المعنية بالمؤسسة. كما تتطلب المعايير الدولية الكشف عن الأساليب والأسس التي تم استخدامها لتحديد القيمة العادلة للأصول والالتزامات في التقارير المالية.

كما يتضمن الإفصاح كذلك تحديد مصادر البيانات والافتراضات الرئيسية والتقنيات المستخدمة في عمليات القياس، حيث تعتبر الإفصاحات عن القيمة العادلة جزءا أساسيا في تقديم معلومات مالية دقيقة وشفافة تساعد على زيادة الموثوقية في القوائم المالية وتحقق الثقة والاستقرار في السوق المالية لتمكين المستثمرين من اتخاذ القرارات المالية المناسبة.

المطلب الأول: متطلبات العرض وفق المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية

ركزت المعايير الدولية للمحاسبة في إطارها التصوري على القوائم المالية ذات الغرض العام التي تعدها المؤسسات لتلبية الاحتياجات العامة لمجموع المستخدمين للقوائم المالية، وخصت بالاهتمام المستفيدين المباشرين كالملاك والمقرضين الحاليين والمرتقبين، والموظفين والموردين والعملاء والجهات الحكومية وغيرهم ممن له اهتمام بمثل تلك المعلومات، وأشارت إلى أهمية المعلومات لهؤلاء المستفيدين عرضا وإفصاحا لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

1. المتطلبات العامة لعرض القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية

ينص معيار المحاسبة الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية" على مجموعة من المتطلبات للعرض والإفصاح العام للقوائم المالية، ويحدد المبادئ العامة لتقديم البيانات والمعلومات المالية التي تتضمنها القوائم، يهدف هذا المعيار إلى توفير معلومات واضحة وموثوقة وقابلة للمقارنة للمستخدمين من أجل تقييم الوضع المالي والأداء والتدفقات النقدية للمؤسسة، ويمكن تلخيص محتوى المعيار من حيث المتطلبات العامة للعرض والإفصاح في النقاط الآتية:[1]

- تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات مفيدة عن المركز المالي للمؤسسة والأداء المالي والتدفقات النقدية للمستفيدين من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

[1] - International Accounting Standards Board (IASB), **International Accounting Standard 01: Présentation des états financiers**, 2007, p p: 4-9.

- تتكون القوائم المالية التي ينص عليها المعيار من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغير في رؤوس الأموال الخاصة، قائمة التدفق النقدي والإيضاحات.
- يجب أن تقدم المؤسسة ضمن الإيضاحات مدى تطبيقها للمعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية.
- يجب أن تقدم القوائم المالية صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها والتدفقات النقدية، حيث تتطلب الصورة الحقيقية تمثيلا صادقا لتأثيرات المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقا للتعريفات ومعايير الاعتراف للأصول والالتزامات والنواتج والأعباء المنصوص عليها في الإطار التصوري.
- يجب على الإدارة تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط عند إعداد القوائم المالية وأنه ليس هناك أي مؤشر يدل على عدم استمراريتها، وأن تفصح أن القوائم المالية تم إعدادها على أساس هذا الافتراض وإلا عليها الإفصاح عن ذلك ضمن الإيضاحات.
- يجب على المؤسسة عرض كل فئة مماثلة من بنود القوائم المالية بشكل منفصل إذا كانت ذات أهميتها النسبية، كما يجب على المؤسسة عرض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة بشكل منفصل إلا إذا لم تكن لها أهمية نسبية.
- لا يمكن للمؤسسة إجراء عمليات المقاصة بين الأصول والالتزامات وبين النواتج والأعباء، إلا إذا كانت هذه العملية مفروضة أو مسموحة عن طريق معيار محاسبي.
- يجب على المؤسسة عرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ الواردة في القوائم المالية للفترة الحالية.
- يجب على المؤسسة الثبات في الإفصاح والحفاظ على عرض وترتيب وتصنيف بنود القوائم المالية من فترة إلى أخرى، ما لم يكن واضحا أن عرضا أو تصنيفا آخر سيكون أكثر ملاءمة أو أن معيار محاسبيا يتطلب تغييرا في العرض.
- يجب أن تقدم المؤسسة بوضوح كل قائمة مالية بالإضافة للإيضاحات، وأن تحدد مجموعة من المعلومات التي تضمن الفهم الجيد للقوائم المالية، مثل اسم المؤسسة التي تعرض القوائم المالية وما إذا كانت هذه الأخيرة تمثل قوائم فردية أو مجمعة، بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها القوائم وعملة العرض ومستوى التقريب المستخدم في عرض المبالغ.

2. المتطلبات الخاصة لعرض القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية

بالإضافة إلى المتطلبات العامة للعرض والإفصاح العام للقوائم المالية التي نص عليها المعيار، أشار المعيار إلى متطلبات خاصة للعرض والإفصاح لكل قائمة مالية، والمتمثل فيما يلي:[1]

1.2. عرض قائمة المركز المالي (الميزانية)

وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 1 تعرض المؤسسة بشكل منفصل في قائمة المركز المالي الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة، كما وضع المعيار حد أدنى من البنود الواجب تضمينها قائمة المركز المالي، تتمثل فيما يلي:[2]

- التثبيتات المادية ممثلة في الممتلكات والآلات والمعدات.
- العقارات الموظفة.
- التثبيتات المعنوية.
- الأصول المالية.
- الاستثمارات أو المساهمات المالية المسجلة وفق طريقة المعادلة.
- الأصول البيولوجية.
- المخزونات.
- الزبائن ومدينون آخرون.
- النقد وما يشابهه.
- إجمالي الأصول المصنفة كأصول موجهة للبيع.
- الموردون والدائنون الآخرون.
- المؤونات.
- الخصوم المالية من غير الموردون والمؤونات.
- الأصول والالتزامات الضريبية الحالية.
- الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.
- إجمالي الالتزامات المصنفة كخصوم موجهة للتخلص منها.
- المساهمات في حقوق الملكية التي لا تخضع للسيطرة.

---

[1] - **International Accounting Standard 01 : Présentation des états financiers**, **Op-cit**, 2007, p: 3.
[2] - **Ibid**, p p: 9-12.

- رأس المال الصادر والاحتياطات المنسوبة للمؤسسة الأم.

2.2. عرض قائمة الدخل

ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 على أن قائمة الربح والخسارة (قائمة حساب النتيجة أو الدخل الشامل) تقدم بالإضافة إلى الأرباح والخسائر إفصاحا واضحا وبشكل منفصل عن مكونات النواتج والأعباء ذات الأهمية النسبية للوصول إلى الربح أو الخسارة، وهذا يشمل:[1]

- إيرادات الأنشطة العادية.
- الأرباح والخسائر الناتجة عن استبعاد الأصول المالية.
- أعباء التمويل.
- نصيب المؤسسة في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة المقيمة باستخدام طريقة حقوق الملكية.
- الأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة تقييم وتصنيف الأصول المالية بالقيمة العادلة.
- الضريبة على الدخل (الضريبة على الأرباح).
- مبلغ واحد يمثل إجمالي العمليات المتوقفة.
- تحليل للأعباء المعترف بها في صلب قائمة الدخل أو ضمن الإيضاحات حسب طبيعتها أو أنشطتها.
- ربحية السهم.

3.2. عرض قائمة التغيرات في رؤوس الأموال الخاصة

يفرض معيار المحاسب الدولي رقم 1 على المؤسسة أن تقدم ضمن قائمة التغيرات في رؤوس الأموال الخاصة بيان التغيرات في حقوق الملكية من خلال المعلومات الآتية:[2]

- إجمالي الدخل الشامل للفترة مع التوضيح بشكل منفصل إجمالي المبالغ المنسوبة إلى المؤسسة الأم والحقوق غير المسيطرة عليها.
- الإفصاح عن أي تسوية بين القيمة الدفترية في بداية ونهايتها لكل عنصر من عناصر رؤوس الأموال الخاصة، مع عرض منفصل لكل عنصر من عناصر التغيير ناشئ عن صافي الدخل أو الدخل الشامل.

---

[1] - **International Accounting Standard 01: Présentation des états financiers**, **Op-cit**, 2007, p: 13.
[2] - **Ibid**, p: 17.

- المعاملات التي تبين بشكل منفصل المساهمات من المالكين والتوزيعات على المالكين وكذلك التغيرات في الحصص في الشركات التابعة التي لا تؤدي إلى فقدان السيطرة.

4.2. عرض قائمة التدفقات النقدية

يلزم معيار عرض القوائم المالية المؤسسة بالإفصاح عن معلومات حول التدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية للحكم على قدرة المؤسسة على توليد النقد والنقد المعادل وتحديد احتياجات المؤسسة لاستخدام هذه التدفقات النقدية، وتشمل التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ويفضل استخدام الطريقة المباشرة في إعدادها، كما يتم الإفصاح بشكل مستقل عن البنود الاستثنائية وكذلك توزيعات الأرباح والفوائد والضرائب المدفوعة ضمن قائمة التدفق النقدي.[1]

5.2. عرض الإيضاحات

يتم من خلال الإيضاحات كما حددها المعيار الدولي للمحاسبة رقم 1 الإفصاح عن ملخص لأهم السياسات والطرق المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالية ومعلومات توضيحية حول محتوى كل قائمة في شكل إحالات ومعلومات مقارنة للفترة السابقة، بالإضافة لأية معلومات تفرضها معايير محاسبية أخرى أو تعتبر مفيدة للمستخدمين وليست معروضة في القوائم السابقة.[2]

المطلب الثاني: محددات الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وظيفة مهمة للمحاسبة، وهو أداة ضرورية لتوفير المعلومات المالية والمحاسبية الدقيقة والمفصلة عن المؤسسة، ويساعد في تعزيز الشفافية والثقة بين المؤسسة والأطراف ذات الصلة، حيث يقدم معلومات مالية ومحاسبية عن الوضع المالي للمؤسسة لمختلف المستخدمين، ويمكنهم من فهم أدائها واتخاذ القرارات المالية المناسبة.

ويتضمن الإفصاح المحاسبي الكشف عن المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والنواتج والأعباء والأرباح والخسائر، بالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بالمخاطر. ويعتمد على مجموعة من المعايير والإرشادات المحاسبية المعتمدة دوليا من خلال المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية، والتي تحدد شكل وحجم الإفصاح المطلوب لكل عملية أو بند من عناصر القوائم المالية للمؤسسة.

---

[1] - **International Accounting Standard 01: Présentation des états financiers, Op-cit**, 2007, p: 18.
[2] - **Idem.**

1. مفهوم الإفصاح المحاسبي

الإفصاح المحاسبي هو عملية موجهة لفئتين مختلفتين من المستخدمين، الفئة الأولى هي المستخدمون الداخليون للمؤسسة يحتاجون إلى إفصاح داخلي لأغراض اتخاذ القرار والرقابة، والفئة الثانية تتمثل في المستخدمين الخارجيين الذين يحتاجون لإفصاح خارجي بغرض إعلام الأطراف الخارجية ذات الصلة بالمؤسسة، وهذا ما يجعل من الصعب تحديد مفهوم دقيق ومحدد للإفصاح المحاسبي يلبي احتياج جميع الأطراف.

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه "عملية إظهار المعلومات المالية سواءً كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية والأطراف الخارجية التي ليس لها سلطة الاطلاع على دفاتر وسجلات المؤسسة".[1]

ويعرف أيضا أنه عملية "تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد".[2]

من التعاريف السابقة، يتضح أن الإفصاح المحاسبي يعتبر أداة الاتصال الضرورية للمؤسسة داخليا ومع محيطها الخارجي، والتي بدونها لا يكون أي أهمية لمخرجات الوظيفة المحاسبية في المؤسسة، كما ركز التعريفان السابقان على ضرورة أن تقوم وظيفة الإفصاح بإيصال المعلومة بالشكل الصحيح الذي يعكس الوضع الحقيقي للمركز المالي للمؤسسة ولأدائها، بحيث تكون هذه المعلومات ذات فائدة وموثوقة عند كافة المستخدمين لغرض اتخاذ القرار.

2. محددات وضوابط الإفصاح المحاسبي

رغم أن التوسع في الإفصاح المحاسبي سيساعد المستخدمين للقوائم المالية على اتخاذ القرارات المناسبة، إلا أن هناك محددات تضبط مجال التوسع في الإفصاح المحاسبي بما يراعي مصلحة المؤسسات وملاكها من جهة ومصلحة الأطراف ذات الصلة من جهة أخرى، وذلك في ضوء الشروط الموالية:[3]

1.2. التوازن بين التكلفة والعائد

يتعلق القيد بوجوب زيادة المنافع المتوقعة للمعلومات على التكاليف المتوقعة للحصول عليها. أي تقليص وضغط مقدار المعلومات المفصح عنها لاعتبارات موجبة تتعلق بعبء المعلومات المراد الإفصاح عنها. وأن تكون

---

[1] - محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سبق ذكره**، 2005، ص: 578.

[2] - محمد الهادي ضيف الله، "**أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي الدولية**"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، المجلد 1، العدد 6، 2013، ص :86.

[3] - فتيحة صافو، **مرجع سبق ذكره**، 2016، ص: 134.

العوائد المتوقعة على أساس المخاطرة من الإفصاح المحاسبي متطابقة مع وجهة نظر كل المستثمرين تطبيقا لمعيار المصلحة العامة للقيام بخيارات الإفصاح في شكله الميداني.

2.2. التوازن في الإفصاح

يشير هذا المفهوم إلى التوازن بين التكلفة والاستخدام، لأن عملية الإفصاح وما يرافقها من اعتبارات كالملاءمة مع ثقافة المستخدم والحفاظ على بعض أسرار المؤسسة وغيرها من الاعتبارات تتطلب تكاليف إضافية سواء في الإعداد أو النشر أو صياغة المعلومة حتى تكون في مستوى فهم كل الفئات.

3.2. تحقيق الشفافية

تحديد طبيعة المعلومات التي يجب أن تكون متاحة للآخرين من قبل إدارة المؤسسة بما يضمن رؤية واضحة عن الوضعية المالية لها.

4.2. الأهمية النسبية للمعلومة المالية

تعتبر الأهمية النسبية الخاصية المبدئية التي يجب أن تتوفر في كل المعلومات المعروضة بالقوائم المالية، فهي بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المالية التي يجب الإفصاح عنها بكيفية تحقق ما هو مطلوب منها، وترتبط الأهمية النسبية في مجال الإفصاح المحاسبي بعدة اعتبارات منها ما يلي:

- حجم العنصر النسبي قياسيا بالعناصر المماثلة الأخرى، وذلك من حيث حجم قيمته الاقتصادية ومدى تأثيره على قرار مستخدم المعلومات.
- طبيعة العنصر وإمكانية تغيره، مثل تحويل بعض الأعباء الرأسمالية إلى نواتج أو العكس.
- تأثير العنصر على سلوك مستخدم المعلومات من خلال الظروف المحيطة به من فترة إلى أخرى، أي الاجتهاد الشخصي لمعد القوائم المالية ومراجعتها ومدى التزامهم بالمقومات المهنية والعلمية وكذلك الظروف المحيطة بالحدث الاقتصادي على مستوى الوحدة.

3. علاقة الإفصاح بالقياس المحاسبي

العلاقة بين القياس المحاسبي والإفصاح المحاسبي متداخلة ومتكاملة، حيث يمثل الإفصاح أداة من أدوات الاتصال المحاسبي ومرحلة تلي القياس المحاسبي ضمن الوظيفة المحاسبية،[1] والقياس المحاسبي هو عملية تحديد القيم النقدية وربطها بعناصر القوائم المالية، مثل الأصول والالتزامات والنواتج والأعباء، من ناحية أخرى، يتضمن

[1] - منير بوعظم ومحمد العربي غزي، "**أسس ومتطلبات الإفصاح عن القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم (01)**"، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة قسنطينة 2، المجلد 7، العدد 1، 2021، ص: 95.

الإفصاح المحاسبي توصيل المعلومات المالية وعرضها للمستخدمين، سواء المستخدمين الداخليين أو الخارجيين، وتتمثل حدود العلاقة بينهما فيما يلي:

- يوفر القياس المحاسبي أساس الإفصاح المحاسبي، حيث يضمن القياس الدقيق والموثوق لعناصر القوائم المالية أن المعلومات المفصح عنها ذات مغزى وذات صلة ومفيدة لمتخذي القرار، حيث تمثل القياسات أساس لإعداد المعلومات المالية والتقارير الأخرى التي يتم الكشف عنها لاحقا ضمن الإفصاح المحاسبي المطلوب للمستخدمين.

- تؤثر جودة القياس المحاسبي بشكل مباشر على شفافية الإفصاح المحاسبي، فعند تحري الدقة في قياس عناصر القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية ذات الصلة، فإن ذلك يعزز شفافية وموثوقية المعلومات المفصح عنها، كما تمكن ممارسات القياس المتسقة والموثوقة المستخدمين من فهم ومقارنة المركز المالي للمؤسسة وتقييم أدائها.

- يشمل الإفصاح المحاسبي الإفصاح عن السياسات المحاسبية وطرق القياس المتبعة من قبل المؤسسة، حيث يساعد الإفصاح عن هذه المعلومات المستخدمين على فهم كيفية قياس العناصر المالية وتقييمها، ويسمح لهم بتقييم موثوقية وملاءمة تقنيات القياس التي تطبقها المؤسسة عند اتخاذ القرارات.

- كما تشمل عملية الإفصاح، الإفصاح عن الافتراضات والتقديرات المحاسبية المعتمدة عند إعداد التقارير المالية، فغالبا ما يتضمن القياس المحاسبي استخدام الافتراضات والتقديرات خاصة في حالات عدم التأكد، ويتطلب هذا الأمر الإفصاح عنها بشكل يوفر الشفافية اللازمة فيما يتعلق بدرجة عدم التأكد والتأثير المحتمل لها على النتائج، مما يمكن المستخدمين من تقييم الموثوقية والمخاطر المحتملة المرتبطة بالأرقام المفصح عنها.

- يعتمد المستخدمون للتقارير المالية على المعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها لتحليل وتفسير الأداء المالي والربحية والمركز المالي للمؤسسة، حيث تؤثر جودة القياس المحاسبي بشكل مباشر على إمكانية المقارنة وموثوقية المعلومات المالية المفصح عنها وبالتالي على فعالية وصحة التحليل المالي الذي يقوم به المستخدمون.

في الأخير، يمكن القول إن القياس المحاسبي والإفصاح المحاسبي عمليتان مترابطتان، حيث يوفر القياس الدقيق والموثوق أساسا لإفصاح محاسبي ذي جودة، بينما يساعد الإفصاح الشفاف المستخدمين على فهم تقنيات القياس والافتراضات والتقديرات المستخدمة في تحديد قيم عناصر القوائم المالية، كما يساهم الجمع بين القياس المحاسبي الدقيق والإفصاح الشفاف في زيادة موثوقية المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة ويعزز فائدتها في التحليل واتخاذ القرار.

4. علاقة الإفصاح المحاسبي بالشفافية

تعرف الشفافية "بأنها توفير المناخ الذي يتيح كافة البيانات أو المعلومات أو أساليب اتخاذ القرار"،[1] فلو أردنا إسقاط هذا المفهوم على حالة المؤسسات نجد أن الإفصاح المحاسبي يؤدي دورا مهما في تعزيز الشفافية من خلال المشاركة الواضحة والمفتوحة للمعلومات حول الجوانب المالية وغير المالية لنشاط المؤسسة، ويمكن الإشارة لهذه الجوانب في العناصر الآتية:

- تضمن قواعد الإفصاح المحاسبي أن المؤسسات توفر معلومات شاملة ودقيقة حول أدائها المالي ومركزها المالي من خلال إعداد ونشر التقارير المالية الدورية مما يعزز الشفافية حول نشاط المؤسسة.
- يتطلب الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة المعترف بها، مثل المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية أو مبادئ المحاسبة المقبولة عموما (Generally Accepted Accounting Principles)، الامتثال لقواعد إفصاح تضمن اتساق المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة، مما يمكن المستخدمين من تحليل وتقييم الأداء المالي للمؤسسة بشفافية.
- من خلال التزام المؤسسات بقواعد الإفصاح المحاسبي يتم تقديم تقارير مالية شفافة، وبالتالي تعزيز ثقة أصحاب المصلحة بما في ذلك المستثمرين والدائنين والعملاء والموظفين.
- يمكن الإفصاح المحاسبي الشفاف أصحاب المصلحة من اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، فهو يوفر المعلومات اللازمة لتقييم أداء المؤسسة واتخاذ قرارات تتماشى مع مصالحهم.

من خلال ما سبق، يمكن القول إن الإفصاح المحاسبي يرتبط ارتباطا وثيقا بالشفافية، فهو يشكل أساسا للوصول إلى الشفافية المتعلقة بالمعلومات والأحداث الاقتصادية التي تقع في المؤسسة والقوائم المالية التي يتم إعدادها، من خلال نشر المعلومات المالية وغير المالية الدقيقة والشاملة في الوقت المناسب للأطراف المعنية بشأن الوضع المالي للمؤسسة ضمن التقارير المالية، مما يساعد في زيادة الشفافية في مختلف الجوانب في المؤسسة ويعزز الثقة بين المؤسسة وأصحاب المصلحة الخارجية، وباختصار، يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد أدوات تعزيز الشفافية في المؤسسات.

5. مستويات الإفصاح المحاسبي

يعتبر تحديد كمية ونوع المعلومات المراد الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية أمر مهم، وله تأثير مباشر على عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، حيث يرى بعض الباحثين في هذا المجال ضرورة الإفصاح عن كافة تفاصيل

[1] - فتيحة صافو، **مرجع سبق ذكره**، 2016، ص: 140.

المعلومات، في حين يرى البعض أن زيادة كمية المعلومات وتفاصيلها قد يؤدي إلى عكس الهدف من الإفصاح، وأمام هذا الاختلاف نشأت عدة أشكال للإفصاح المحاسبي يمكن التمييز بينها كما يلي:[1]

1.5. الإفصاح المحاسبي الشامل أو الإفصاح الكامل

وهو مفهوم يقتضي نقل مستوى الإفصاح إلى أعلى مستوى، وتقديم معلومات مالية شاملة ومفصلة في التقارير المالية للمؤسسة حول السياسات المحاسبية المتبعة والتقديرات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية، كما يشمل أيضا الإفصاح عن الأحداث المهمة اللاحقة التي قد تؤثر على التقارير المالية، وتوفير معلومات حول المخاطر الرئيسية التي تواجه المؤسسة، يهدف الإفصاح المحاسبي الشامل إلى توفير صورة شاملة وشفافة عن نشاط المؤسسة، مما يمكن المستخدمين الخارجيين للتقارير المالية من تكوين صورة شاملة عن نشاط المؤسسة ومحيطها. وعلى الرغم من بساطة فكرة الإفصاح الشامل إلا أنها قد تؤدي إلى تضليل المستفيدين من المعلومة المالية، حيث إن التعمق في التفاصيل قد يعطي نتائج عكسية أحيانا.

2.5. الإفصاح العادل

وهو فكرة أخلاقية بالدرجة الأولى مبنية أن مستوى الإفصاح المحاسبي يكون مرتبط بالعدل المجرد بين المستخدمين للمعلومات المالية، بمعنى توفير معلومات تضمن تلبية احتياجات كل فئة من مستخدمي القوائم المالية بما يتلاءم مع مستوياتهم وإمكانياتهم، وهذا يقتضي مراعاة مصالح جميع الفئات المهتمة بالإفصاح بشكل متوازن وعدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، لكن لصعوب تحديد مقياس دقيق للعدل المجرد وصعوبة تحديد جميع المستفيدين وسلوكياتهم واحتياجاتهم للمعلومة المالية لأغراض اتخاذ القرار، تبقى فكرة الإفصاح العادل فكرة نظرية قد يصعب أو يستحيل تطبيقها على أرض الواقع، لكن تبقى فكرة أكثر ملاءمة لمصلحة مستخدمي التقارير المالية وعلى المؤسسات السعي إلى تحقيق أكبر قد منها.

3.5. الإفصاح الكافي أو الملائم

هو أدنى مرتبة من الإفصاح كونه يضمن الحد الأدنى من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها وفق المقتضيات التشريعية أو المعايير المحاسبية، ومفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، فهو يختلف حسب الاحتياجات والمصالح ومستويات وخبرات المستخدمين للتقارير المالية، فيتم اللجوء إلى القوانين المحلية أو المعايير المحاسبية لضمان الحد الأدنى للإفصاح الذي يساعد على اتخاذ القرار.

---

[1] - عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، مكتبة الملك فهد، الرياض، 2009، ص ص: 590-591.

4.5. الإفصاح المثالي

هو مستوى الإفصاح يخدم كل الأطراف وتتلاقى فيه مصالح جميع المستفيدين من التقارير المالية مع مصلحة المؤسسة ذاتها، ولا شك أن هذه الفكرة مثالية من الناحية النظرية، لكن يصعب أيضا تطبيقها عمليا لصعوبة أو استحالة تحديد تلك المقطة التي تتلاقى فيها مصالح كافة الأطراف.

المطلب الثالث: متطلبات وقواعد الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة

يهدف الإفصاح المطلوبة بموجب معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13 إلى مساعدة مستخدمي المعلومات المالية على فهم أساليب القياس التي اعتمدتها المؤسسة عند إعداد القوائم المالية، وما هي المدخلات التي تم استخدامها لقياس القيمة العادلة لكل عنصر من عناصر الأصول والالتزامات، كما يتم الإفصاح عن تأثير المدخلات غير القابلة للملاحظة في المستوى الثالث على القياس بالقيمة العادلة من هذا المستوى وانعكاس ذلك على الأرباح أو الخسائر.

من أجل الهدف من متطلبات الإفصاح التي نص عليها المعيار، على المؤسسة أن تأخذ في الاعتبار كلا من مستوى التفاصيل اللازمة لتلبية متطلبات الإفصاح، بالإضافة إلى مقدار التجميع والتفصيل في عرض المعلومات المالية، وكذلك إذا كان مستخدمو المعلومات المالية يحتاجون إلى معلومات إضافية لتقييم المعلومات الكمية التي تم عرضها والإفصاح عنها في التقارير المالية، في هذه الحالية يجب على المؤسسة الكشف عن معلومات إضافية حتى يتم استيفاء متطلبات الإفصاح اللازمة.

وضع هذا المعيار حد أدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها لكل فئة من فئات الأصول والالتزامات المقيمة بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي بعد الاعتراف الأولي، وفرق بين متطلبات الإفصاح اعتمادا على ما إذا كان يتم قياس القيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر، والجدول الموالي يلخص مضمون المعيار في هذا الإطار:

الجدول رقم 2-3: متطلبات الإفصاح عن القيمة العادلة وفق معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13

الإفصاح المطلوب	بالنسبة للأصول والالتزامات المقاسة بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي بعد الاعتراف الأولي		الإفصاح بالقيمة العادلة في إيضاحات القوائم المالية
	إفصاح على أساس متكرر	إفصاح على أساس غير متكرر	
القيمة العادلة في تاريخ التقرير	X	X	X

سبب قياس الأصل أو الالتزام بالقيمة العادلة		X	
مستوى القياس ضمن المستويات الثلاث للتسلسل الهرمي للقيمة العادلة	X	X	X
مبالغ التحويلات بين المستويين 1 و2، أسباب تلك التحويلات، سياسة المؤسسة في تحديد وقت حدوث التحويلات بين المستويات.	X		
وصف لأساليب (طرق) القياس المتبعة والمدخلات المستخدمة بالنسبة للمستويين 2 و3.	X	X	X
الإفصاح عن التغير في أساليب قياس القيمة العادلة وأسبابه بالنسبة لقياسات القيمة العادلة في المستويين 2 و3.	X	X	X
الإفصاح عن الاستخدام الحالي لأصل غير مالي إذا كان يختلف عن أعلى وأفضل استخدام له، وأسباب هذا الاستخدام.	X	X	X
الإفصاح عن المعلومات الكافية التي تسمح بإجراء مطابقة بين الإفصاح عن فئات الأصول والخصوم حسب التسلسل الهرمي للقيمة العادلة والبنود المعروضة في قائمة المركز المالي.	X	X	
إذا قررت المؤسسة كسياسة محاسبية لاستخدام الاستثناء الوارد في الفقرة 46 من المعيار (يتعلق الاستثناء بتعديل مدخلات قياس القيمة العادلة لالتزام أو أداة حقوق الملكية في حالة وجود قيد يمنع تحويل البند)	X	X	
الإفصاح عن حدوث أي تعزيز ائتماني بالنسبة للالتزامات المقاسة بالقيمة العادلة، وما إذا كان ذلك ينعكس على قياس القيمة العادلة.	X	X	
متطلبات الإفصاح التي تنطبق على قياسات القيمة العادلة باستخدام مدخلات هامة غير قابلة للملاحظة (المستوى الثالث)			
معلومات كمية حول المدخلات الهامة غير الملاحظة المستخدمة في قياس القيمة العادلة.	X	X	
مبالغ التحويلات بين المستويين 2 و3، أسباب تلك التحويلات، سياسة المؤسسة في تحديد وقت حدوث التحويلات بين المستويات.	X		
مبلغ إجمالي الأرباح أو الخسائر للفترة المدرجة في الربح أو الخسارة المنسوب للتغير في الأرباح أو الخسائر غير المحققة لموجودات ومطلوبات محتفظ بها في تاريخ التقرير، والبند (البنود) الذي يتم فيه الاعتراف بالأرباح أو الخسائر.	X		

وصف عمليات القياس في المؤسسة بما في ذلك كيفية تحديد سياسات وإجراءات القياس وتحليل التغيرات في القيمة العادلة من فترة إلى أخرى.	X	X	
وصف سردي لحساسية القيمة العادلة للتغيرات في المدخلات غير الملاحظة وما إذا كان التغيير في تلك المدخلات قد ينتج عنه قياس أعلى أو أقل للقيمة العادلة، ووصف العلاقات المتبادلة بين المدخلات غير الملاحظة وكيف يمكن لهذه المبادلات أن تخفض أو تزيد الأثر على القيمة العادلة.	X		
الإفصاح عما إذا كان أي تغير في واحد أو أكثر من المدخلات غير الملاحظة سيعكس افتراضات بديلة محتملة بشكل معقول وتغير في القيمة العادلة بشكل ملحوظ بالنسبة للأصول المالية والالتزامات المالية، وكيفية حساب تأثير هذا التغيير.	X		

المصدر: Deloitte Touche Tohmatsu, **IFRS in Focus: IASB issues new standard on Fair Value Measurement and disclosure**, 2011, p p: 4-5. Consulted on 22/06/2023 at Website: www.iasplus.com.

يتضح من الجدول أعلاه، أن متطلبات الإفصاح عن القياس بالقيمة العادلة حسب معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13، تختلف حسب طبيعة القياس بالقيمة العادلة هل هو قياس متكرر وهي القياسات التي تفرضها أو تسمح بها معايير محاسبية ضمن قائمة المركز المالي في نهاية كل دورة، أما بالنسبة للقياسات غير المتكرر، فهي القياسات التي تفرضها المعايير المحاسبي أو تسمح بها في ظروف معينة.

كما ركز المعيار على تقديم معلومات كمية ونوعية حول التسلسل الهرمي لقياسات القيمة العادلة، خاصة وأنه تتوافر تقنيات تقييم متعددة للمدخلات من المستويين الثاني ومن المستوى الثالث، لذا فرض المعيار تقديم وصف مفصل لكل من اختيار تقنية القياس والمدخلات المستخدمة في عملية القياس.

ويلاحظ أيضا أن المعيار خصص إفصاح مفصل عن قياسات القيمة العادلة من المستوى الثالث ضمن الإيضاحات، حيث يتم وصف طرق القياس المتبعة والمدخلات المستخدمة، كما يتم توضيح أي تغيير في أساليب القياس وسبب التغير من أجل منح مزيد من الموثوقية للقياس لدى مستخدمي القوائم المالية.

خلاصة الفصل الثاني

جاء هذا الفصل بهدف توضيح الجوانب الأساسية لمتطلبات القياس والاعتراف والإفصاح عن القيمة العادلة وفق المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية. حيث تعد هذه المتطلبات أحد أهم المواضيع التي شغلت الباحثين في مجال المحاسبة حديثا، وتبرز أهمية البحث في هذا المجال كون التزام المؤسسات بمتطلبات قياس القيمة العادلة والاعتراف بها والإفصاح عنها بشكل دقيق يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية ودعم عملية اتخاذ القرارات وزيادة مصداقية القوائم المالية.

وقد تم من خلال هذا الفصل استعراض عدة نقاط تتعلق بمتطلبات قياس القيمة العادلة، تشمل مراحل وإجراءات قياسها، والتي تقتضي أولا تحديد العناصر المراد قياسها وطبيعتها والمقياس الملائم لها باعتبار أعلى استخدام وأفضل استخدام للأصل. ثم يتطلب الأمر تحديد السوق الرئيسية أو الأكثر أفضلية للأصول أو الالتزامات مما يساعد في تحديد البيئة التنافسية التي تعظم قيمة البند محل القياس. بالإضافة إلى هذا، تقوم المؤسسة باختيار أسلوب القياس المناسب وتوفير البيانات والمدخلات الضرورية، التي تعكس الافتراضات المستخدمة من قبل المشاركين في السوق لتسعير الأصول أو الالتزامات المماثلة. وفي النهاية، يتم تصنيف مدخلات القياس وفقا لمستويات التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

في جانب آخر من هذا الفصل، تم التطرق لمتطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية. حيث تحدد المعايير ذات الصلة بكل بند من بنود القوائم المالية الظروف والشروط والتوقيت الذي يجب فيه الاعتراف بالقيمة العادلة للعناصر محل القياس ضمن القوائم المالية للمؤسسة.

تناول الجزء الأخير من هذا الفصل متطلبات العرض والإفصاح عن القيمة العادلة وفق المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية، وقد تم إبراز أهمية هذه المرحلة في الوظيفة المحاسبية باعتبارها همزة الوصل بين معدي القوائم المالية ومستخدميها، حيث يؤدي الإفصاح المحاسبي دورا هاما في زيادة مستوى الثقة لدى المستثمرين والمساهمين والأطراف الأخرى المعنية بالمؤسسة. وفي هذا الإطار، وضعت المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية متطلبات محددة ودقيقة حول الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة ضمن المعايير المحاسبية ذات الصلة بكل بند من القوائم المالية، بالإضافة إلى هذا تم تخصيص جزء مهم من معيار إعداد التقارير المالية الدولي رقم 13 لموضوع الإفصاح، حيث نص على ضرورة الإفصاح بشكل مفصل عن قياسات القيمة العادلة، وحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها وتوقيت الإفصاح وتكراره.

الفصل الثالث

انعكاسات القياس بالقيمة العادلة على المؤسسة ومحيطها الاقتصادي

الفصل الثالث: انعكاسات القياس بالقيمة العادلة على المؤسسة ومحيطها الاقتصادي

يتناول الفصل الثالث من هذه الدراسة الانعكاسات التي يحدثها تطبيق القياس بالقيمة العادلة على المؤسسة والمحيط الذي تنشط فيه. فمفهوم القيمة العادلة أحد أهم المفاهيم المحاسبية الحديثة التي شهدت انتشارا وتبنيا واسعين في الأسواق المالية والمؤسسات الاقتصادية، حيث يعكس هذا التوجه نهج جديد لقياس قيمة الأصول والالتزامات، ويسعى إلى تحسين دقة وشفافية المعلومات المالية بشكل عام.

تطبيق مفهوم القيمة العادلة يتطلب تقدير القيم الحالية للأصول والالتزامات بناء على تقدير أسعارها الحالية في السوق، مما يؤدي إلى تأثيرات كبيرة على القوائم المالية والافصاح المحاسبي للمؤسسات، مما ينعكس بشكل مباشر على مستخدمي القوائم المالية وعلى المتدخلين في الأسواق المالية.

كما يؤدي القياس المحاسبي دورا حاسما في تحديد الوعاء الضريبي الخاضع في العديد من الحالات، وهذا يؤثر على الممارسات الجبائية للمؤسسات، ويؤثر على الحصيلة الجبائية، في هذ الإطار تلجأ الإدارة الجبائية إلى وضع قيود رقابية وقواعد تسمح لها بالمحافظة على الحصيلة الجبائية مع السماح للمؤسسات باستخدام مفهوم القيمة العادلة لما يقدمه من مميزات تخدم عملية الإفصاح المحاسبي وتحقق مبدأ أحقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

بناءً على ما سبق، سيتم التركيز في هذا الفصل على تأثير القيمة العادلة على القوائم المالية والافصاح المحاسبي في الأسواق المالية، بالإضافة إلى دراسة كيفية تأثيرها على الممارسات الجبائية من خلال المباحث الآتية:

- انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية؛
- انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على السوق المالي ومستخدمي المعلومة المالية؛
- انعكاسات القياس بالقيمة العادلة على الممارسات الجبائية.

المبحث الأول: انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الأداة الأساسية لتقديم المعلومات المالية التي تحتاجها الأطراف المهتمة والمتعاملة مع المؤسسة حول وضعيتها المالية، ومن بين الأساليب المحاسبية المستخدمة في إعدادها القياس بالقيمة العادلة، يعزى أثر هذه الطريقة في التقرير المالي إلى تحسين دقة القياس المحاسبي وتوفير معلومات أكثر دقة وموضوعية بخصوص قيمة الأصول والخصوم، مما يساهم في تلبية حاجة مستخدمي القوائم المالية وتقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

المطلب الأول: القوائم المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام

يعالج الإطار المفاهيمي للمحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية القوائم المالية ذات الغرض العام. يتم إعداد هذه القوائم بشكل خاص لتلبية مجمل احتياجات مستخدمي المعلومات المالية كل حسب علاقته بالمؤسسة.

1. مفهوم القوائم المالية

تنبع أهمية القوائم المالية في توفير تمثيل واضح للمركز المالي للمؤسسة من أجل اتخاذ القرارات استنادا إلى المعلومات المالية التي تحتويها، فالقوائم المالية تعتبر أساسًا لفهم الوضع المالي للمؤسسة وتقييم الأداء المالي الحالي والمحتمل لها.[1]

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين: قوائم مالية أساسية وقوائم مالية مكملة للقوائم الأساسية. أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على المؤسسات إعدادها والافصاح عنها بشكل دوري، حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين وهي: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في رؤوس الأموال الخاصة والملاحق، بينما القوائم المكملة فهي قوائم تعد بشكل اختياري من قبل المؤسسات بناءً على ظروف معينة.[2] وردت العديد من التعاريف التي تناولت القوائم المالية وفيما يلي أبرز هذه التعاريف:

عرفت القوائم المالية بأنها "عبارة عن نظام من العلاقات المتبادلة بين المؤشرات التي تحتويها والتي تصف المركز المالي للمؤسسة ومجموع الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة خلال فترة محددة".[3]

---

[1] - Lyn FRASER and Aileen ORMISTON, **Understanding Financial Statements**, Pearson Education, USA, 9th edition, 2010, p: 18.

[2] - مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية: مدخل نظري تطبيقي**، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006، ص: 28.

[3] - وليد ناجي الحيالي، **مذكرات في التحليل المالي في المنشآت التجارية**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007، ص: 22.

تعرف كذلك بأنها "مجموعة القوائم التي تصدرها المؤسسة في نهاية العام والمتعلقة بتحقيق هدف المؤسسة في تحديد نتائج الأعمال عن سنة معينة تنتهي في تاريخ معين، ومراكز الأموال بذلك التاريخ، فهي وثائق تاريخية مساعدة ومفيدة، تستغل لمعرفة الربحية والملاءة المالية للمؤسسة".[1]

تعتمد القوائم المالية على البيانات المحاسبية للتعبير عن موارد المؤسسة الاقتصادية وتغيراتها في فترة زمنية معينة. ومن المهم أن تكون هذه البيانات دقيقة وموثوقة وتعبّر بشكل صحيح عن نشاط المؤسسة، كما ينبغي لها التعبير بشكل واضح وبسيط عن المركز المالي للمؤسسة ووضعيتها المالية. كما يجب أن تتميز القوائم المالية بالوضوح والبساطة وثبات المصطلحات والطرق المحاسبية المستخدمة لضمان فهمها وتفسيرها بشكل سليم.

2. أهمية القوائم المالية

توفر القوائم المالية معلومات عن المركز المالي والأداء وتغيراته للمؤسسة. كما تعتبر المصدر الأساسي للمعلومات التي توفرها النظم المحاسبية وتهم مجموعة واسعة من المستخدمين، يمكن إبراز أهميتها في ثلاثة عناصر أساسية:

1.2. أداة اتصال

تهدف القوائم المالية إلى توصيل رسالة واضحة ومفهومة للمستخدمين المهتمين بالمعلومات المالية، فهي تساعد في نقل معلومات عن نشاط المؤسسة والنتائج المالية المرتبطة بها، كما تعتبر أيضا وسيلة للتواصل بين المؤسسة والمستثمرين، وتساهم في بناء العلاقات مع الموردين والعملاء والبنوك.

2.2. وسيلة لتقييم الأداء

تعتبر القوائم المالية وسيلة لتقييم أداء المؤسسة، فهي تعرض المعلومات المالية المستمدة من سجلات المؤسسة خلال فترة زمنية محددة، وتقدم ملخصا لنتائج نشاط المؤسسة. يعتمد المستخدمون الداخليون والخارجيون على هذه المعلومات في حساب مؤشرات الأداء واتخاذ قراراتهم المختلفة. وبذلك فالقوائم المالية تساعد في تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة وكيفية إدارة الأموال داخلها، بعبارة أخرى تساهم في تقييم أداء الإدارة وكفاءتها، وتساعد في تقييم مدى تحقيق أهدافها باستخدام مواردها.

3.2. وسيلة في اتخاذ القرارات

تهدف القوائم المالية إلى مساعدة الإدارة في اتخاذ قرارات مستقبلية بشأن استخدام الموارد فيها، تساهم هذه القوائم في توفير معلومات مهمة للأطراف الأخرى التي لها علاقة مباشرة بالمؤسسة، يتم تحقيق هذا على مستويات متعددة من خلال استخداماتها المختلفة أهمها:

---

[1] - William H. WEBSTER, **Accounting for Managers**, Mc Graw-Hill Companies, New York, 2004, p: 76.

1.3.2. على مستوى المستثمر الفرد

- **تقييم أداء الإدارة:** توفر القوائم المالية معلومات مهمة للمستثمر الفردي لتقييم أداء الإدارة في المؤسسة، يمكن استخدام مؤشرات مثل نسب المردودية الاقتصادية والمالية والعوائد على الاستثمار لتحديد كفاءة الإدارة في تحقيق العائدات المالية المرجوة.
- **التنبؤ بالربحية والمخاطر:** تساعد القوائم المالية في تزويد المستثمر الفردي بمعلومات تساعده على التنبؤ بدرجة الربحية وتقدير المخاطر المرتبطة بالاستثمار في المؤسسة، يمكن استخدام مؤشرات مثل نسب ربحية السهم لتقييم فرص العائد المحتملة والمخاطر المحتملة.
- **اتخاذ قرارات الاستثمار:** توفر القوائم المالية معلومات حول الأصول والخصوم والنواتج والأعباء والتدفقات النقدية للمؤسسة، تعتبر هذه المعلومات أساسية لاتخاذ قرارات الاستثمار المناسبة، حيث يمكن للمستثمر الفردي تحليل المعلومات المالية لتقييم فرص الاستثمار المحتملة والتوجهات المالية المستقبلية للمؤسسة.

باختصار، يتيح استخدام القوائم المالية للمستثمر الفردي فهما أفضل لأداء الإدارة، والتنبؤ بالربحية والمخاطر، واتخاذ قرارات الاستثمار.

2.3.2. على مستوى السوق المالية

على مستوى السوق المالية، تظهر أهمية القوائم المالية من خلال استخداماتها المختلفة من طرف المتدخلين في السوق، يمكن إبراز دورها في النقاط الآتية:

- **حماية المستثمرين والمتدخلين في السوق،** يساعد استخدام القوائم المالية في حماية المستثمرين من الاحتيال والتلاعب في السوق المالية، حيث توفر القوائم المالية معلومات موثوقة وشفافة تعزز الثقة بين المستثمرين والمؤسسة وتعزز سلامة السوق.
- **السماح بالمقارنة بين المؤسسات:** يسمح استخدام القوائم المالية لمختلف المؤسسات بتحليل معلوماتها المالية وتقييم الأداء والربحية من أجل إجراء المقارنات التي يحتاجها المتدخلون في السوق لاتخاذ القرارات الاستثمارية.
- **توزيع العائد والمخاطر:** يسمح استخدام القوائم المالية في توزيع العائد والمخاطر بين المتعاملين في السوق المالية، فهي توفر القوائم المالية معلومات شاملة عن أداء الشركات والمؤسسات، مما يتيح للمستثمرين تقييم الفرص والمخاطر على أساس متساو وتعزيز المنافسة العادلة في السوق.

– **تقديم معلومات دقيقة عن الأداء المالي:** القوائم المالية توفر معلومات حول أداء المؤسسات ووضعيتها المالية، هذه المعلومات تساعد المستثمرين على تقدير المركز المالي للمؤسسة وقدرتها على تحقيق أرباح مستقبلية وهو الأمر الذي له أثر على الطلب على أسهم المؤسسة في السوق.

– **تحديد القيمة السوقية للمؤسسة في السوق:** القوائم المالية تعتبر أساس تحديد قيمة المركز المالي للمؤسسة بناءً على عدد من المعايير والطرق، هذه التقديرات تساعد المستثمرين على تحديد ما إذا كانت القيمة السوقية للأسهم تفوق أو أقل من قيمتها الفعلية.

في الأخير، يمكن القول إن القوائم المالية تمثل مصدرا هاما للمعلومات المالية والاقتصادية التي تؤثر على قرارات المستثمرين والمتدخلين في السوق المالية، فهي تشكل أساسا لتقييم الشركات واتخاذ القرارات المالية والاستراتيجية.

3. أهداف القوائم المالية المعدة للاستخدام العام

صنف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أهداف القوائم المالية إلى أهداف عامة وأخرى فرعية:

1.3. الأهداف العامة للقوائم المالية

توفر القوائم المالية ذات الغرض العام جملة من الأهداف أهمها:

– **توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين:** تشمل توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين والمستخدمين الآخرين لاتخاذ قرارات استثمارية صحيحة، يجب أن تكون هذه المعلومات متاحة ومفهومة للجميع بغض النظر عن مستوى الخبرة، ولا ينبغي استبعاد المعلومات الملائمة بسبب صعوبة فهمها أو تفضيل بعض المستخدمين عدم استخدامها. تحقيق فهم المعلومات المالية يعتمد على استخدامها بواسطة المختصين وغير المتخصصين، مع الحرص على توفير المعلومات بشكل يسهل استخدامها وفهمها من قبل الجميع.[1]

– **توفير معلومات حول المركز المالي للمؤسسة:** توفر القوائم المالية ذات الغرض العام معلومات حول المركز المالي للمؤسسة. تشمل هذه المعلومات الموارد الاقتصادية للمؤسسة والالتزامات على تلك الموارد والتغيرات التي تحدث في الموارد والالتزامات، هذه المعلومات توفر إشارات مفيدة لاتخاذ القرارات بشأن توفير الموارد الاقتصادية للمؤسسة.

– **توفير معلومات حول سيولة المؤسسة:** تقديم معلومات حول موارد المؤسسة والتزاماتها يساعد المستخدمين في تحديد نقاط القوة والضعف المالية للمؤسسة، يتم تقييم سيولة المؤسسة ودرجة اليسر المالي لديها بناء على هذه المعلومات، يعكس التغير في الموارد الاقتصادية والالتزامات الأداء المالي للمؤسسة سواء كانت

[1] - طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية للأغراض الاستثمار ومنح الائتمان**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص: 43.

نتيجة النشاط ربحا أو خسائر. كما تساعد هذه المعلومات المستخدمين على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة وفهم تأثير حركة التدفقات النقدية على أداء المؤسسة من خلال التمييز بين التغير الناتج عن أداء المؤسسة ونشاطها والتغير الناتج عن الأحداث الأخرى خارج النشاط.[1]

2.3. الأهداف الفرعية (الأهداف التفصيلية)

تتمثل هذه الأهداف في تقديم معلومات حول أداء المؤسسة ومواردها والتزاماتها، بالإضافة إلى التدفقات النقدية الحاصلة، وهي موضحة فيما يلي:

- توفر القوائم المالية معلومات عن الأداء المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة، وتساعد المستثمرين والدائنين في تقييم توقعاتهم بشأن المؤسسة. يتم التركيز الأساسي في القوائم المالية على تقديم معلومات حول المردودية ومكوناتها، مما يمكن المستخدمين من تقدير ربحية المؤسسة ومخاطر الاستثمار أو الإقراض فيها.[2]
- تقديم معلومات عن موارد المؤسسة والالتزامات المترتبة عن تلك الموارد والتغير فيها.
- تقديم معلومات عن تغيرات رؤوس الأموال الخاصة بالإضافة إلى التدفقات النقدية من أنشطة المؤسسة الأساسية، وتصنيفها حسب مصادرها إلى تدفقات تشغيلية، رأسمالية وتمويلية وكيفية توظيفها.[3]

المطلب الثاني: المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية

الهدف الأساسي لأي نظام محاسبي هو إعداد وتقديم معلومات مالية عن المؤسسة، حيث يجب أن تكون هذه المعلومات مجهزة في صورة قوائم مالية تلبي احتياجات المستخدمين سواء كانوا داخل المؤسسة أو خارجها.

1. المحتوى المعلوماتي لقائمة المركز المالي (الميزانية)

تعكس قائمة المركز المالي الحالة المالية للمؤسسة في وقت معين وتحتوي على معلومات حول الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة، حيث يتم تقسيمها إلى قسمين رئيسيين: الأصول والخصوم، حيث قسم الأصول يشمل الموجودات التي تمتلكها المؤسسة، بينما يشمل قسم الخصوم الالتزامات المستحقة على المؤسسة ورؤوس الأموال الخاصة.

---

[1] - مجلس معايير المحاسبية الدولية، **معايير إعداد التقارير المالية –ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين–**، عمان، الأردن، 2014، ص: 9.

[2] - Gary PORTER and Curtis NORTON, **Using Financial Accounting Information**, , South Western, Nashville, USA, 7th edition, 2011, p: 60.

[3] - كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، مصر ،2006، ص ص: 32-33.

يتم ترتيب مكونات قائمة المركز المالي حسب سيولتها، حيث ترتب الأصول من الأقل سيولة إلى أعلى سيولة، في حين ترتب الخصوم حسب استحقاقها تنازليا، يسمح هذا الترتيب بمقارنة قيم الأصول مع الخصوم ورؤوس الأموال الخاصة. يعكس قسم الخصوم ورؤوس الأموال الخاصة المصادر المستخدمة لتمويل شراء الأصول في المؤسسة والتي تعتبر بمثابة استخدامات الأموال.

ويمكن القول إن قائمة المركز المالي تعتبر ملخصا للإجراءات المحاسبية وتطبيقاتها، وتعرض معلومات مهمة عن حالة المؤسسة المالية، مما يساعد المستخدمين على مقارنة قيم الأصول بالخصوم ورؤوس الأموال الخاصة.[1] حيث تبرز أهمية المحتوى الإعلامي لقائمة المركز المالي من خلال النقاط الآتية:

- **تساعد الميزانية في توضيح المركز المالي للمؤسسة في تاريخ إعدادها،** فهي تعرض الحقوق والالتزامات المالية للمؤسسة، مما يساعد على فهم وضعها المالي.
- **تقييم القدرة الائتمانية:** يمكن استخدام الميزانية لتقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة مصادر التمويل واستخداماتها، وتقييم قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها على المدى القصير والطويل من خلال حساب نسب التمويل والسيولة، مما يوفر صورة لقدرة المؤسسة الائتمانية.
- **تقييم وتحليل الهيكل المالي:** تساعد قائمة المركز المالي في تقييم استقلالية المؤسسة من خلال التمويل الذاتي عن طريق الأموال الخاصة والأرباح المحتجزة وتقييم التمويل الخارجي من خلال نسبة الديون إلى رؤوس الأموال الخاصة.
- **تعزيز الشفافية والثقة في المؤسسة:** تسلط الميزانية الضوء على مدى امتثال المؤسسة للقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية، مما يعزز الشفافية والثقة في المؤسسة.

من خلال ما سبق يتضح أن قائمة المركز المالي تساهم في فهم المركز المالي للمؤسسة، تقييم القدرة الائتمانية وتحليل الهيكل المالي، بالإضافة إلى تعزيز الشفافية والثقة بين المتدخلين في السوق المالية والمؤسسة.

2. المحتوى المعلوماتي لقائمة الدخل (حساب النتائج)

تعرض قائمة الدخل النواتج والأعباء التي تساهم في تحقيق النتائج المالية للمؤسسة، حيث تتكون القائمة من المبالغ المالية التي تمثل النواتج المحققة في إطار نشاط المؤسسة والأعباء المتحملة خلال نفس الفترة.

تهدف قائمة الدخل إلى حساب صافي الربح أو الخسارة للفترة المحددة، وكذلك قياس كفاءة استغلال رأس المال، يجب أن تتوفر فيها شروط مبدأ الأهمية النسبية ومبدأ الإفصاح المناسب للنواتج والأعباء. كما ينبغي

[1] - Steve W. ALBRECHT and others, **Financial Accounting**, South-Western, Nashville, USA, 2011, p: 28.

عرض نواتج المؤسسة من نشاطها العادي بشكل مستقل عن النواتج الأخرى التي تحققها المؤسسة من الأنشطة، وكذلك عرض الأعباء المتعلقة بالنشاط بشكل منفصل. من جهة أخرى، يتم الإفصاح ضمن قائمة الدخل عن مجمل ربح نشاط المؤسسة وصافي ربحها.[1]

تبرز أهمية المحتوى الإعلامي لقائمة الدخل من خلال تمكين مستخدميه مما يلي:

1.2. التعرف على نتيجة نشاط المؤسسة

وتساعد قائمة الدخل في تحديد ما إذا كانت المؤسسة حققت ربحًا أو خسارة في فترة زمنية محددة. يتم ذلك عن طريق مقارنة إجمالي النواتج مع إجمالي الأعباء.

2.2. التمييز بين الربح التشغيلي وصافي الدخل

وتعكس قائمة الدخل الفروقات بين الربح التشغيلي وصافي الدخل، من خلال تحديد وعرض الدخل التشغيلي الناتج عن الأنشطة التشغيلية الأساسية للمؤسسة منفصلا عن صافي الدخل الذي يأخذ في الاعتبار المكاسب أو الخسائر المتأتية من العمليات غير العادية.

3.2. تقييم كفاءة التسيير

تساعد قائمة الدخل في تقييم كفاءة إدارة المؤسسة عن طريق استخدام المعلومات التي تتضمنها في حساب مؤشرات الأداء المالي، يتم ذلك من خلال قياس الربحية وتحليلها بناءً على المعايير المالية المعتمدة.

4.2. تحديد مقدار الضريبة على الأرباح

تساعد قائمة الدخل في تحديد المبالغ التي يجب دفعها كضريبة على الأرباح، وتقديم صورة للمستخدمين عن قيمة الضرائب التي تدفعها المؤسسة، مما يمكنهم من تقدير الضغط الضريبي الذي يقع على المؤسسة وكيف يؤثر ذلك على صافي الدخل.

عموما تعتبر قائمة الدخل أداة مهمة للمؤسسات والمتدخلين في السوق المالية، حيث يوفر لهم نظرة شاملة حول الأداء المالي والربحية والضرائب، ويساعدهم في اتخاذ القرارات المستندة إلى المعلومات المالية.

3. المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية

تلخص قائمة التدفقات النقدية كافة المصادر والاستخدامات النقدية للمؤسسة وتربطها بمقدار التغير الذي يظهر في حساب النقديات ضمن قائمة المركز المالي من سنة لأخرى، فقائمة التدفقات النقدية تنطلق مع صافي الدخل والاهتلاكات وتضيف أو تنقص التغيرات في حسابات قائمة المركز المالي للوصول إلى التغير

[1] - محمد مطر، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2006، ص:7.

في وضعية النقدية في المؤسسة، هذا التغيير في الوضع النقدي يجب يساوي بالضبط التغيير من سنة إلى سنة في حساب النقديات في الميزانية.[1]

تلتزم المؤسسة بإظهار التدفقات النقدية لها خلال فترة زمنية محددة وتصنيفها حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، حيث يتم عرض قائمة التدفقات النقدية بأسلوب يتناسب مع نشاطات المؤسسة، بهدف تمكين المستخدمين من تقدير تأثير تلك الأنشطة على الموقف المالي والنقدية والأرصدة المعادلة.[2]

تقدم قائمة الدفقات النقدية مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها) كما يلي:

- تصنيف التدفقات النقدية وفقًا للأنشطة التشغيلية التي تنشأ عنها، والأنشطة الاستثمارية التي تتعلق بشراء وبيع الأصول، والأنشطة التمويلية التي تشمل التغيرات في هيكل رأس المال والقروض والأنشطة المالية الأخرى.
- يهدف عرض قائمة التدفقات النقدية إلى تقييم العلاقة بين تلك الأنشطة وتأثيرها على المؤسسة ومركزها المالي.
- يقوم منشئ قائمة التدفقات النقدية بتحديد مصدر كل تدفق نقدي، سواء كان ناتجا عن الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية.
- تساهم قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي والاستدامة المالية للمؤسسة وفهم العلاقة بين الأنشطة المختلفة وتأثيرها على النقدية والأرصدة المالية.

تكتسي دراسة التدفقات النقدية أهمية كبيرة كونها وسيلة تمكن المؤسسة والمتدخلين في السوق المالية من بناء مؤشرات تمكنهم من التنبؤ بخطر الإفلاس، وأي صعوبات مالية قد تواجهها المؤسسة، ويمكن إبراز أهمية المحتوى الإعلامي للقائمة من خلال ما يلي:[3]

- تساعد في تقدير تغيرات صافي موجودات المؤسسة وهيكلها التمويلي، وتقييم سيولتها وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها المالية.

---

[1] - David E. VANCE, **Financial analysis and decision-making**, Mc graw-Hill companies, USA, 2003, p p: 12-13.

[2] - أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية –النموذج الدولي الجديد–**، دار صفاء، عمان، الأردن، 2010، ص: 138.

[3] - صالح مرازقة وفتيحة بوهرين، "**المعيار المحاسبي الدولي رقم 07: قائمة التدفقات النقدية**"، مجلة الاقتصاد والمجتمع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، قسنطينة، العدد 6، 2010، ص: 85.

– تساعد داخليا في تقييم أداء المؤسسة التشغيلي مع السنوات السابقة مقارنة بباقي الأنشطة، كما تساعد خارجيا في مقارنة أدائها الوظيفي مع المؤسسات أخرى.

– يمكن استخدام معلومات التدفقات النقدية السابقة كمؤشر للتنبؤ بكمية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية وتحديد العوامل المرتبطة بها.

المطلب الثالث: الخصائص النوعية لمعلومات القيمة العادلة ومحدداتها

تعد المعلومات المالية أحد العوامل الأساسية التي تساهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية داخل المؤسسة وخارجها، فتوفير معلومات دقيقة وموثوقة حول القيمة المالية للأصول والالتزامات والأداء المالي للمؤسسة يسهم في تحقيق الشفافية والثقة بين المستثمرين وأصحاب المصلحة. تتأثر هذه الخصائص بعدة عوامل تتعلق بالقواعد والسياسات المحاسبية التي تحكم عملية إعداد القوائم المالية، ومن بين هذه السياسات طرق القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية بما فيها القيمة العادلة.

1. الخصائص النوعية للمعلومة في ظل القياس بالقيمة العادلة

يرى مجلس معايير المحاسبة الأمريكي أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تتجلى في المعلومات الأولية للقيمة العادلة. ويمكن توضيح ذلك كما يلي:[1]

– **الملاءمة**، المعلومة المالية مفيدة عندما تكون ملائمة لاحتياجات المستخدمين، ويرى المجلس أن معلومات القيمة العادلة للأصول الاستثمارية تمكن المستثمرين والدائنين وغيرهم من المستخدمين من تقييم آثار قراراتهم الاستثمارية ومراجعتها وتحديث توقعاتهم السابقة، وهذا راجع إلى كون القيمة العادلة تنقل وتعكس القيمة الحقيقية والفعلية للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس.

– **المصداقية**، تعتبر المعلومة المالية صادقة عندما تعكس بصدق الحالة الاقتصادية للمؤسسة وتوفر صورة صحيحة عنها، فالمعلومة المالية يجب أن تتغاضى عن الشكل القانوني للمؤسسة وعن طبيعة نشاطها، وتركز بدلا من ذلك على توفير معلومات صحيحة وموثوقة عن الأحداث والمعاملات. وهذا ما تحققه القيمة العادلة فهي تنقل بصدق القيمة الفعلية لأصول المؤسسة في السوق بدلا من تكلفتها التاريخية.

– **قابلية المقارنة**، تجعل هذه الخاصية المستخدمين قادرين على مقارنة المعلومات المالية بين المؤسسات، فالقدرة على تقييم أداء استثمارات المؤسسة ومقارنة عوائدها والمخاطرة مع مؤشرات السوق المشتركة أو مع مؤسسات أخرى تتحسن بشكل كبير عندما يتم الإبلاغ عن الاستثمارات بالقيمة العادلة. وبالتالي، يساعد تقديم

[1] - Governmental Accounting Standards Board, **Preliminary Views of the Governmental Accounting Standards Board on major issues related to Fair Value Measurement and Application**, GASB, USA, 2013, p p: 7-8.

المعلومات حول القيمة العادلة في زيادة القدرة على المقارنة وتحليل الأداء والعائد على الاستثمار بشكل أفضل.

- **قابلية التحقق**، قياس القيمة العادلة وفق الأسعار المعلنة في السوق يدعم بشكل كبير قابلية التحقق من القياس خاصة في ظل الالتزام بمتطلبات الإفصاح، لكن قياس القيمة العادلة قد يتطلب اللجوء إلى التقدير عندما تكون الأسواق غير نشطة أو لا يمكن تحديد القيمة العادلة بناءً على الأسعار الملاحظة في السوق. غير أن متطلبات الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة تلزم المؤسسات بالكشف عن أساس تقديرات القيمة العادلة وتوفير معلومات كافية عن عملية القياس في ظل غياب أسواق نشطة لضمان الشفافية والمصداقية.
- **التقديم في الوقت المناسب**، تشير هذه الخاصية إلى ضرورة تقديم المعلومات المالية في الوقت المناسب، وتحديدا بعد وقوع الأحداث التي تؤثر على قرارات المستخدمين، حيث أن الحصول على معلومات القيمة العادلة قد يستغرق وقتا أطول من القياسات الأخرى مثل التكلفة التاريخية، لكن قياسات القيمة العادلة قادرة على رصد التغيرات في قيمة الأصول في وقت حدوثها وتقديمها للمستخدمين في الوقت المناسب، عكس التكلفة التاريخية. ومن جانب آخر، فإن التأخير في تقديم القوائم المالية لا ينبغي أن يكون كبيرا بما يتناسب مع الأهمية والفائدة الكبيرة للمعلومات المعدة بالقيمة العادلة.
- **قابلية الفهم**، تشير هذه الخاصية إلى أهمية تقديم معلومات مالية بأكبر بساطة ممكنة لمستخدميها، ففهم تطبيق القيمة العادلة قد يكون صعبا ويتطلب إعادة تقييم الموجودات والمطلوبات، لكن قياس القيمة العادلة يمكن أن يوفر فهما أفضل للأنشطة المالية خلال فترة التقرير.[1]

في المقابل، فإن حجم ونوع الإفصاح الذي تفرض المعايير المحاسبية والمرجعيات الدولية حول قياسات القيمة العادلة من شأنه أن يحقق قابلية الفهم.

2. محددات استخدام الخصائص النوعية في ظل القياس بالقيمة العادلة

توجد بعض العوامل التي يمكن أن تؤثر على نوعية معلومات القوائم المالية المعدة بالقيمة العادلة حيث ينبغي أخذها في الحسبان أهمها:

1.2. عتبة الموثوقية

تعبر درجة الموثوقية عن مدى التوافق بين أسعار المدخلات الملاحظة والقيمة المقدرة للقيمة العادلة، إذا كانت هناك أخطاء في تحديد المدخلات أو استخدام نماذج غير صحيحة للقياس، فإن ذلك قد يؤثر على قياس للقيمة العادلة.

[1] - Governmental Accounting Standards Board, **Op-cit**, 2013, p: 8.

فالمدخلات غير القابلة للقياس والتي تحددها إدارة المؤسسة بشكل شخصي تخضع لأخطاء عشوائية ومخاطر أخلاقية، هذه الأخطاء والمخاطر يمكن أن تتسبب في تحيزات كبيرة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، لذا ينبغي الحذر عند الاعتماد على المدخلات المعدة لقياس القيمة العادلة لتقليل الأخطاء والمخاطر المحتملة وضمان دقة النتائج المستنتجة.[1]

2.2. احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية (الملاءمة والموثوقية)

قد يحدث تعارض بين الخصائص النوعية للمعلومة المالية، حيث تكون معلومة معينة ملائمة وتتوافق مع الظروف والاحتياجات الحالية، ولكنها تفتقر إلى المستوى الكافي من الموثوقية، على سبيل المثال، قد تكون هناك تقارير مالية معدة بسرعة ومرونة، ولكنها قد تعاني من عدم الدقة أو عدم التحقق الكامل.

من جهة أخرى، يمكن أن تكون المعلومات المالية موثوقة وتعتمد على بيانات دقيقة وموثوقة، ولكن قد لا تكون ملائمة للظروف الحالية أو لا تعكس الواقع الفعلي بشكل صحيح.

وكمثال على هذا، فإن قياسات التكلفة التاريخية قد تكون موثوقة لأنها تعتمد على بيانات ماضية وموثقة، ولكنها قد لا تكون ملائمة بشكل كافٍ لأنها لا تعكس القيمة العادلة الحالية للأصول أو الخصوم.

بالتالي، يعتبر التوازن بين الملاءمة والموثوقية تحد حقيقي في المحاسبة، وقد يتطلب اتخاذ قرارات تحكيمية لتحقيق التوازن الأمثل بينهما، مع الأخذ في الاعتبار متطلبات المستخدمين والظروف السائدة.

3.2. صعوبة المفاضلة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

المفاضل بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يمكن أن يكون صعبا، وذلك لعدة أسباب:[2]

- **تقدير الأهمية النسبية:** ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها ذات أهمية نسبية كبيرة، لذلك ينبغي تقييم الأثر المحتمل للمعلومات على عملية اتخاذ القرار ومدى تأثيرها على متخذي القرارات، حيث يمكن أن يتطلب ذلك اختبار مستوى الأهمية لتحديد مدى الأهمية النسبية للمعلومة.
- **ملاءمة وموثوقية:** يعتبر التوازن بين الملاءمة والموثوقية تحديا لمعدي القوائم المالية، حيث يجب الحفاظ على معلومات ملائمة تعكس الظروف الحالية وفي الوقت نفسه تكون موثوقة ومدعومة ببيانات دقيقة وموثوقة، قد يكون من الصعب إحداث هذا التوازن المثالي بين الخصائص النوعية المختلفة دون اللجوء إلى تفضيل

---

[1] - Dana DVORAKOVA, **Developments in Fair Value Measurement: Some IFRS 13 View**, Recent researches in applied economics, Wseas, Romania, 2011, p: 155.

[2] - حازم الخطيب وظاهر القشي، "**توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد**"، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد 2، العدد 2، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، 2004، ص: 14.

خاصية على أخرى إلى حدة ما، وهذا يتطلب قرارات تحكيمية كما تم الإشارة إليه سابقا، لكن دون التضحية بخاصية على حساب الأخرى، لأن كل خاصية وحدها دون الأخرى تفقد المعلومة المالية منفعتها.

- **القيمة العادلة والتكلفة التاريخية:** يعتبر قياس القيمة العادلة أكثر ملاءمة للمستثمرين والمقرضين مقارنة بالتكلفة التاريخية، ومع ذلك، يمكن أن يكون قياس القيمة العادلة أقل موثوقية مقارنة بالتكلفة التاريخية، خاصة في ظل غياب سوق نشطة. يمكن أن يكون افتراض القيمة العادلة في ظل عدم وجود سوق نشطة خطرا وقد يؤثر على الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة وفهم القوائم المالية عموما. لذلك، يجب على المحاسبين ومتخذي القرار أن يقوموا بتقييم الخصائص النوعية للمعلومات المالية بناءً على الظروف التي سمحت بإنتاجها والاحتياج لها.

4.2. تأثير غياب سوق نشطة على المعلومة المالية للقيمة العادلة

يؤثر غياب سوق نشطة على قياسات القيمة العادلة بشكل جوهري من خلال التأثير على تقديرات القيمة العادلة للأصول والخصوم، حيث تعتمد المؤسسة على التوقعات المستقبلية للمتدخلين في السوق وافتراضاتهم عند تحديد الأسعار من أجل قياس القيمة العادلة. ففي حالة غياب السوق النشطة تلجأ المؤسسة إلى أسواق أقل نشاطا، ويصبح من الصعب توفير معلومات موثوقة وموضوعية في ظل هذه الظروف، مما يزيد من فرص حدوث تحيز في القياس أو سوء التقدير المتعمد والتلاعب بالنتائج.[1]

في هذا الإطار، اتجهت جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية وباقي المرجعيات الدولية في المحاسبة لإرساء مفهوم التسلسل الهرمي لقياسات القيمة العادلة، والذي يهدف لحل إشكالية غياب أسواق نشطة عند تحديد القيمة العادلة، أين وضع المجلس ثلاثة مستويات يفرق بينها حسب نوعية المدخلات المستخدمة في عملية القياس، حيث نجد في أعلى الهرم الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة، وهذا يمثل أعلى مستوى لقياسات القيمة العادلة من حيث الملاءمة والموثوقية، وكلما تحركت قياسات القيمة العادلة إلى المستوى الذي دونه، نكون قد انتقلنا إلى مستوى أقل من حيث الملاءمة والموثوقية لقياسات القيمة العادلة.

وعليه، يمكن القول إنه كلما كانت الأسواق نشطة وشفافة، فإن محاسبة القيمة العادلة يمكن أن تنتج معلومات موثوقة وملاءمة ومفيدة لعملية اتخاذ القرار. والعكس، حالة غياب أسواق نشطة الأصول والخصوم يصعب توفير مدخلات موضوعية ومناسبة لقياس قيمتها العادلة، وبالتالي فإن القياسات قد تكون أقل موثوقية وملاءمة.

---

[1] - Ashford C. CHEA, **Fair value accounting: its impacts on financial reporting and how it can be enhanced to provide more clarity and reliability of information for users of financial statements**, International Journal of Business and Social Science, Vol. 2, No. 20, USA, 2011, p: 13.

مما سبق، يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تحسين العمليات والإجراءات المستخدمة في قياس القيمة العادلة وضمان وجود ضوابط مناسبة لتحقيق موثوقية المعلومات المالية، من خلال الإفصاح عن أكبر قدر ممكن من المعلومات والبيانات المستخدمة في عملية القياس، بالإضافة إلى كل الظروف التي أدت إلى النتائج المتوصل إليها.

3. تحسين ملاءمة وموثوقية القيمة العادلة

عملية تحسين ملاءمة وموثوقية القيمة العادلة يتطلب توفر مجموعة من العناصر:[1]

- ضرورة معرفة احتياجات كل مستخدمي المعلومات المالية وتقديم معلومات مالية ملائمة لها، وذلك من خلال الإبلاغ عن القيمة العادلة لجميع الأصول والخصوم المالية.
- الانتقال إلى الإفصاح الكامل للقيمة العادلة قبل الاعتراف الكامل بها في البيانات المالية لمعالجة القضايا المفاهيمية والعملية المتعلقة بالقرار الموثوق للقيمة العادلة.
- ضرورة التعاون بين المستخدمين والمعدين للقوائم المالية لتقييم فوائد القيمة العادلة في التقارير وأهميتها في تحليل البيانات المالية.
- ضرورة إعداد معلومات القيمة العادلة بشكل يتفق مع الاهتمامات العملية لتحسين القرارات المستندة إلى القيمة العادلة.
- ضرورة الكشف عن تقديرات القيمة العادلة وطرق حسابها، وتوفير الإفصاحات الضرورية حسب متطلبات المعايير المحاسبية والقوانين المعمول بها، مما يعزز ثقة المستخدمين في القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة.
- الإفصاح عن كل المعلومات والعوامل التي تؤثر في القيمة العادلة مهما كانت أهميتها.

[1] - Ashford C. CHEA, **Op-cit**, 2011, p: 13.

المبحث الثاني: انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على سوق الأوراق المالية ومستخدمي المعلومة المالية

استخدام القيمة العادلة في قياس الأصول المالية التي يتم تداولها في السوق المالية يشير إلى تقدير قيمة هذه الأصول استنادا إلى القيمة التي يمكن بيعها أو شراؤها بها في سوق مفتوحة وفعالة. يتم ذلك عادة من خلال تقدير سعر السوق الحالي للأصول المالية المتداولة. ويتيح استخدام القيمة العادلة في قياس الأصول المالية للمستثمرين والمشاركين في السوق الحصول على فكرة واضحة عن قيمة هذه الأصول في اللحظة الحالية، وهذا يساعد في اتخاذ قرارات استثمارية وفي عملية التداول بشكل أفضل.

يمكن أن تتغير القيمة العادلة للأصول المالية بشكل مستمر بناءً على التغيرات في عوامل السوق والظروف الاقتصادية وأداء أصول المؤسسات في حد ذاتها، فاعتماد القيمة العادلة في قياس الأصول المالية المتداولة يعزز من شفافية الأسواق المالية ويساهم في تحقيق عدالة أكبر بين المستثمرين، حيث يتم تقدير قيمة الأصول بطريقة موحدة وعادلة.

المطلب الأول: ماهية الأسواق المالية

من أجل تحديد انعكاس تطبيق القيمة العادلة على الأسواق المالية ينبغي التفصيل أولا في تعريف الأسواق المالية.

1. تعريف الأسواق المالية

للأسواق المالية تعاريف متعددة ومتنوعة تختلف حسب النظرة إليها، وتركزت أغلب التعاريف المقدمة حول أحد التعاريف الآتية:

حيث تعرف الأسواق المالية بأنها "الآلية التي تمكن وتيسر للمتعاملين فيها القيام بإصدار وتدول أدوات الاستثمار القصيرة والمتوسطة والطويلة الأجل، بتكلفة معاملات منخفضة وأسعار تعكس فرضية السوق الكفؤة".[1]

كما تعرف على أنها "المكان أو الحيز أو منصات التداول التي تجتمع فيها عروض بيع وطلبات شراء الأوراق المالية. ويعد وجود الأسواق المالية من الشروط الضرورية لإتمام المبادلات المالية بسرعة وبسعر عادل، وهذا المفهوم يحتوي على نوعين من الأسواق هما أسواق النقد وأسواق رأس المال، حيث تختلف السوق الأولية عن الثانية من حيث آجال الاستحقاق والأدوات المالية التي يجري تداولها في كل من السوقين".[2]

---

[1] – الغالي بن براهيم ومحمد عدنان بن ضيف، **الأسواق المالية الدولية**، دار علي بن يزيد للطباعة والنشر، الجزائر، 2019، ص: 20.

[2] - Stephen. A. Ross and others, **Fundamentals of Corporate Finance**, MC Gram- hill, New York, 6th Edition, 2002, p: 18.

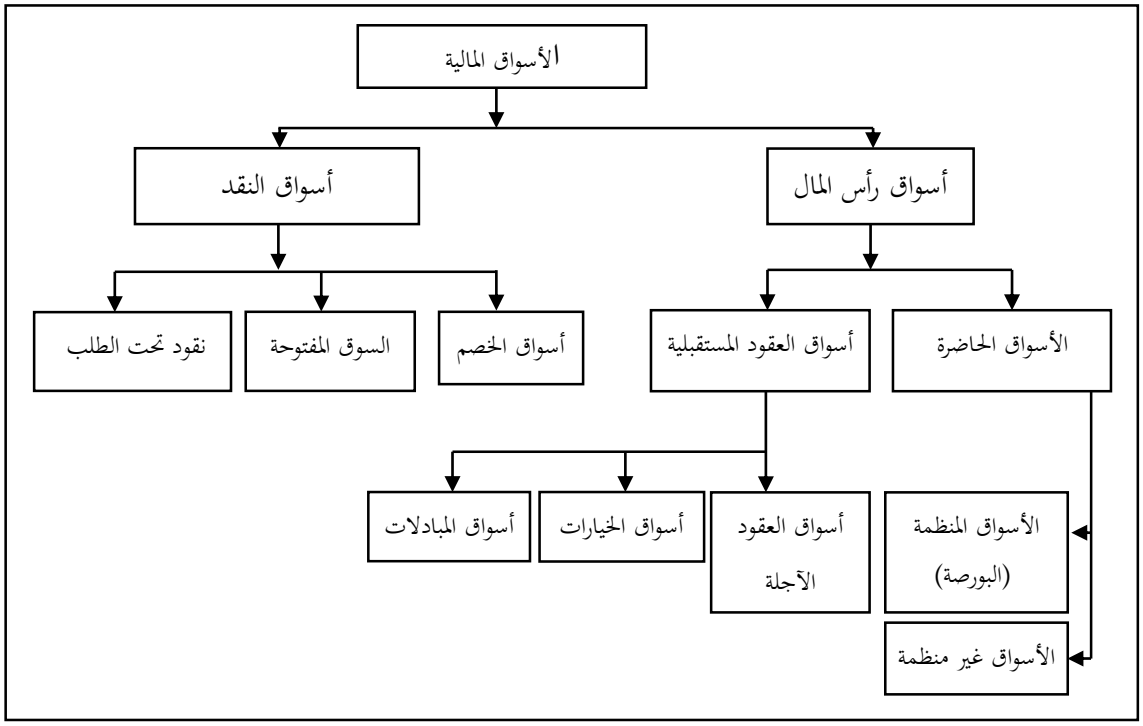
وتعرف أيضا بأنها "الإطار الذي يجمع فيه كل من بائعي الأوراق المالية ومشتري تلك الأوراق وذلك بغض النظر عن الوسيلة التي يتحقق بها هذا الجمع أو المكان الذي يتم فيه، بشرط توفر الاتصال الفعال بين المتعاملين في هذه الأسواق".[1]

انطلاقا من هذه التعاريف، يمكن القول إن السوق المالية هي المكان أو الحيز الذي يتم فيها تداول الأوراق المالية والأصول المالية بين المشترين والبائعين، بهدف توفير وسيلة لتمويل المؤسسات وتحقيق استثمارات للمستثمرين.

2. أقسام الأسواق المالية

تركز العديد من المراجع العلمية فيما يخص أقسام الأسواق المالية على معايير مختلفة لتحديد أجزاء السوق المالية، إلا أن أكثر التقسيمات شيوعا، هو التقسيم الذي يرى أن الأسواق المالية تتكون من فرعين رئيسيين هما سوق رأس المال والسوق النقدية، والشكل الموالي يوضح مكونات الأسواق المالية.

الشكل رقم 3-1: مكونات الأسواق المالية



المصدر: الغالي بن براهيم ومحمد عدنان بن ضيف، **مرجع سبق ذكره**، 2019، ص: 20.

1.2. أسواق النقد

تعد سوق النقد المصدر الرئيس للتمويل قصيل الأجل، فهو يوفر فرصا للمقرضين من أجل الحصول على تمويل استثماري يغطي المشاريع الاستثمارية التي يرمون القيام بها في الأجل القصير، وتقدم البنوك التجارية

[1] – علي عباس، **إدارة الأعمال الدولية**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص: 295.

دورا قياديا في نشاط هذه السوق فضلا عن مجموعة من المؤسسات المالية التي تؤدي دور الوساطة فيه. وتبرز أهمية هذا النوع من الأسواق بشكل كبير في الاقتصاد والمجتمع من حيث توفير السيولة والاسهام في إدارة النقد ضمن الاقتصاد، ويتم استخدام عدد من الأدوات المالية قصيرة الأجل في سوق النقد.[1]

2.2. أسواق رأس المال

هي أسواق يجري التعامل فيها بالأدوات المالية المتوسطة والطويلة الأجل والتي تستحق في فترات زمنية أطول من سنة، حيث تتعامل بشكل رئيسي بالأسهم والسندات. وتنقسم أسواق رأس المال إلى مجموعتين من الأسواق. وهي كالآتي:

– أسواق العقود المستقبلية (الآجلة)

وهي جزء من الأسوق المالية تتعامل بالأوراق المالية من خلال عقود واتفاقيات يتم تنفيذها في تاريخ لاحق، وتعرف أيضا بأسواق المشتقات المالية وذلك لأنها تقوم على مبدأ اشتقاق أسعار الأدوات التي يتم تداولها من أدوات الأسواق المالية الرئيسية (الأسهم والسندات) وغيرها. وهناك عدة عقود مشتقات، وتنسب كل سوق لاسم العقود المبرمة فيها مثل سوق عقود الخيارات، سوق العقود الآجلة وسوق عقود المبادلات.[2]

– الأسواق الحاضرة

وتعرف أيضا بأنها الأسواق التي يتم التعامل فيها بالأوراق المالية مثل الأسهم والسندات، والأسواق قد تكون منظمة أو غير منتظمة، ففي الأولى تتم صفقات بيع وشراء الأوراق المالية في مكان جغرافي واحد معين يعرف وهو البورصة، أما السوق غير المنظمة فتتكون من عدد من التجار والسماسرة يباشر كل منهم نشاطه في مقره ويتصلون ببعضهم البعض بوسائط التواصل المتاحة. كما أن الأسواق قد تكون محلية أو عالمية، ففي الأولى تتداول الأوراق المالية للمنشآت والهيئات المحلية، أما الثانية فتتسع لوجود المستثمرين الأجانب وتداول أوراق مالية لمنشآت وهيئات من دول أجنبية.[3]

3. كفاءة السوق المالية

تفيد المعلومات المتوفرة في السوق المالية في توقع العائد وتمكن من تحديد القيمة السوقية التي تعتبر أساس القرار الاستثماري، كما أن كفاءة الأسواق تعتمد بشكل أساسي على مقدار الثقة التي يضعها

---

[1] – نزار كاضم الخيكاني وحيدر يونس الموسوي، **السياسات الاقتصادية –الإطار العام وأثرها في السوق المالي ومتغيرات الاقتصاد الكلي–**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2015، ص ص: 116-117.

[2] – الغالي بن براهيم ومحمد عدنان بن ضيف، **مرجع سبق ذكره**، 2019، ص ص: 24-25.

[3] – ضياء مجيد الموسوي، **البورصات –أسواق رأس المال وأدواتها الأسهم والسندات–**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2003، ص: 03.

المستثمرون في المعلومات المتاحة والمنشورة وتلك التي تتدفق من قنوات متعددة وخاصة. وبناء عليه، فإن كفاءة السوق تمثل قدرة السوق على استيعاب المعلومات المتاحة أساسا لتقييم واتخاذ القرارات الاستثمارية.

1.3. مفهوم كفاءة السوق المالية

يكمن مفهوم السوق الكفؤة بأنها السوق التي "يتساوى فيه سعر كل ورقة مالية مع قيمة الاستثمار في كل الأوقات".[1] من خلال هذا التعريف يمكن القول إن السوق المالية الكفؤة هي السوق التي تتمتع بقدر عال من المرونة تسمح بتحقيق استجابة سريعة في أسعار الأوراق المالية للتغيرات في نتائج تحليل البيانات والمعلومات المتدفقة إلى السوق، بما يؤدي إلى تحقيق التعادل بين القيمة السوقية والقيمة الحقيقية للورقة المالية.

كما يقصد بالسوق الكفؤة تلك السوق التي "تعكس فيه أسعار الأوراق المالية التي تصدرها المؤسسات كافة المعلومات المتاحة عنها ولا يوجد فاصل زمني في الحصول على المعلومات الواردة إلى السوق وبين الوصول إلى نتائج محددة بشأن سعر الورقة المالية".[2]

حسب هذا التعريف تعكس الأسعار نظام المعلومات عن أداء المؤسسة المصدرة للأوراق المالية المتداولة في السوق، وذلك في وجود منافسة تامة بين مختلف المتدخلين في السوق، وتوفر البيانات والمعلومات الصحيحة المالية وغير المالية المتعلقة بالشركات المتداولة أدواتها في السوق بالإضافة إلى الإفصاح عن هذه المعلومات بأقصى سرعة وبأقل تكلفة إلى كافة المتعاملين في السوق وفي وقت واحد. فوفقا لمفهوم كفاءة الأسواق المالية يتوقع أن تكون استجابة أسعار الأسهم في السوق سريعة لكل معلومة جديدة تصل إلى المتعاملين في أي وقت ومستقلة عن بعضها البعض.

2.3. خصائص السوق المالية الكفؤة

تشير السوق الكفؤة إلى السوق التي تتحدد فيها أسعار الأوراق المالية بشكل عادل يكافئ قيمتها الاستثمارية بحيث لا يكون هناك تفاوت بين السعرين، أي يظهر في السوق ما يسمى السعر العادل للورقة المالية، والذي يعكس القيمة العادلة لها حيث تكون القيمة السوقية للورقة المالية معادلة للقيمة الحالية للمكاسب المتوقعة منها، والتي تكفي لتعويض المستثمر عما ينطوي عليه الاستثمار في الورقة المالية من مخاطر.

---

[1] - أحمد عكاشة عزيزي، "**كفاءة أسواق الأوراق المالية العربية: دراسة قياسية للفترة (2010–2020)**"، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، المجلد 12، العدد 4، 2021، ص: 279.

[2] – جليل الغالبي عبد الحسين وحسن شاكر الشمري، "**التحليل الاقتصادي لكفاءة الأسواق المالية –دليل تجريبي لبعض الأسواق العربية–**"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 9، العدد 32، 2015، ص: 3.

وحتى تصنف السوق المالية بأنها سوق كفؤة يجب أن تتوفر فيها خاصيتان أساسيتان ضروريتان لتحقيق الكفاءة هما كفاءة التسعير وكفاءة التشغيل:[1]

1.2.3. كفاءة التسعير (أو الكفاءة الخارجية)

ويقصد بها سرعة وصول المعلومات الجديدة إلى المتعاملين في السوق دون فاصل زمني كبير لجميع المستثمرين، وبدون أن يتحملوا تكلفة مرتفعة للوصول إليها، مما يجعل الأسعار تعكس كافة المعلومات المتاحة، وأن تكون الفرصة متاحة للجميع للحصول على نفس مستوى الأرباح.

2.2.3. كفاءة التشغيل (أو الكفاءة الداخلية)

ويقصد بها قدرة السوق على إيجاد التوازن بين العرض والطلب دون أن يتحمل المتعاملون فيه تكلفة عالية ودون أن يتاح للتجار والمتخصصين فرصة تحقيق مدى أو هامش ربح مبالغ فيه، وتعتمد كفاءة التسعير إلى حد كبير على كفاءة التشغيل. وتعني أن تعكس قيمة الورقة المالية المعلومات الواردة إلى السوق على أن تكون التكاليف التي يتحملها المستثمرون لإتمام الصفقة عند حدها الأدنى مما يشجعهم على بذل الجهد للحصول على المعلومات الجديدة وتحليلها مهما كان حجم التأثير الذي تحدثه تلك المعلومات على السعر الذي تباع به الورقة المالية.

ويكون تحقيق الكفاءة في هاتين الخاصيتين مرهون بتحقق مجموعة من الشروط يمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

- أن يتوفر في السوق عدد كبير من المتدخلين (البائعين والمشترين) الذين لديهم الرغبة والقدرة على تداول الأوراق المالية المعروضة في السوق بشكل يحقق التوازن بين العرض والطلب، مع حرية الدخول والخروج لتحقيق منافسة كاملة والتغلب على فرص الاحتكار.
- أن تتمتع السوق بخاصية السيولة، أي قدرة المستثمر على التنازل عن الأوراق المالية في الوقت الذي يناسبه دون التعرض لخسائر في الأصول المالية التي يرغب في بيعها. فالسيولة هنا هي إمكانية التخلص من الأصول المالية بسرعة ودون خسارة.
- أن تتوفر في السوق استمرارية استقرار الأسعار وهي مرتبطة ارتباطا وثيقا بخاصية السيولة، ففي حالة ثبات كافة العوامل الخارجية يجب ألا تتغير أسعار الأوراق المالية تغيرا مؤثرا من صفقة إلى أخرى إلا إذا كانت هناك معلومات جديدة ومبررات مقبولة تؤدي إلى تغير السعر.

---

[1] - صالح مفتاح وفريدة معاريفي، "**متطلبات كفاءة سوق الأوراق المالية –دراسة لواقع أسواق الأوراق المالية العربية وسبل رفع كفاءتها–**"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، المجلد 7، العدد 7، 2009، ص: 186.

[2] - أزهري الطيب الفكي، **أسواق المال**، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص ص: 30-31.

- وجود وفعالية الهيئات الرقابية والمنظمة للسوق والتي تقوم على تنظيم ومراقبة النشاطات المالية وفرض القواعد واللوائح التي تضمن الشفافية والنزاهة في السوق.
- أن تتوفر السوق على وسائل وقنوات اتصال سريعة وفعالة دون تكلفة توفر للمتعاملين معلومات دقيقة ليتمكنوا من إنجاز صفقاتهم بالسرعة المطلوبة التي تضفي على السوق الحيوية والنشاط.
- تعتمد عملية التداول بالأسواق المالية اعتمادا كبيرا على توافر المعلومات الدقيقة والموثوقة والمتاحة للمشاركين في السوق حول الأوراق المالية والجهات المصدرة لها، وعلى درجة وصول المعلومات إلى كافة المتعاملين في السوق بالسرعة اللازمة وبأقل تكلفة، إذ أن أي تغيرات في المعلومات سيؤدي إلى تغير مقابل في الأسعار.
- توفر عنصر الشفافية في المعلومات عن الأسعار المتداولة فيه مما يجعلها متاحة لجميع المتعاملين بالمساواة وبشكل يحد من عملية احتكار المعلومات. وفي هذا السياق، تركز شروط الإدراج في السوق على عنصر الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة للمؤسسات التي تتقدم بطلب الإدراج، كما تلتزم المؤسسات المدرجة بنشر تقارير مالية دورية عن نشاطها خلال السنة.

3.3. محددات الكفاءة الإعلامية في السوق المالية

تعني توفر وتداول المعلومات الدقيقة والموثوقة بشكل فعال بين المشاركين في السوق. ويمكن تحديدها في النقاط الآتية:

1.3.3. توافر المعلومات

ويقصد بذلك توفر المعلومات اللازمة والمناسبة للمشاركين في السوق، بما في ذلك المستثمرين والمتداولين والمؤسسات المالية، ويشمل ذلك المعلومات المالية والإدارية للمؤسسات المدرجة، بيانات الأسعار والعروض، تقارير التحليل المالي، وغيرها من المعلومات الهامة لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

2.3.3. الدقة والموثوقية

بمعنى أن تكون المعلومات المتاحة دقيقة وموثوقة ومتاحة بشكل منتظم وفقاً للمعايير المحاسبية والقوانين المالية المعمول بها، كما يجب أن يتم تدقيق ومراجعة المعلومات بواسطة جهات مستقلة لضمان صحتها وموثوقيتها.

3.3.3. الشفافية

أي أن يكون هناك نظام شفاف لنشر المعلومات المالية ليتم ضمان وصول المعلومات لجميع المشاركين في السوق بشكل عادل ومتساو، كما يشمل ذلك ضرورة الكشف الكامل عن المعلومات المهمة والأحداث الجوهرية التي قد تؤثر على أداء المؤسسات المدرجة.

4.3.3. الوصول العادل

ويقصد بذلك أن يتاح الوصول العادل للمعلومات لجميع المشاركين في السوق، بما في ذلك المستثمرين الصغار والكبار، والمؤسسات المالية، وأن يكون هناك تكافؤ في الوصول إلى المعلومات دون تفضيل لجهة على أخرى.

5.3.3. سرعة النشر

بمعنى أن تنشر المعلومات بشكل سريع وفوري، حيث يمكن للمشاركين في السوق الوصول إليها بسهولة وبأقل تأخير ممكن، ويتطلب ذلك استخدام التكنولوجيا والأنظمة المناسبة لنشر المعلومات بشكل فوري.

في الأخير، يمكن القول إن تحقيق الكفاءة الإعلامية في سوق الأوراق المالية يسهم في تعزيز الثقة والشفافية في السوق، ويساهم في اتخاذ قرارات استثمارية صحيحة.

المطلب الثاني: الإفصاح عن الأدوات المالية في سوق الأوراق المالية

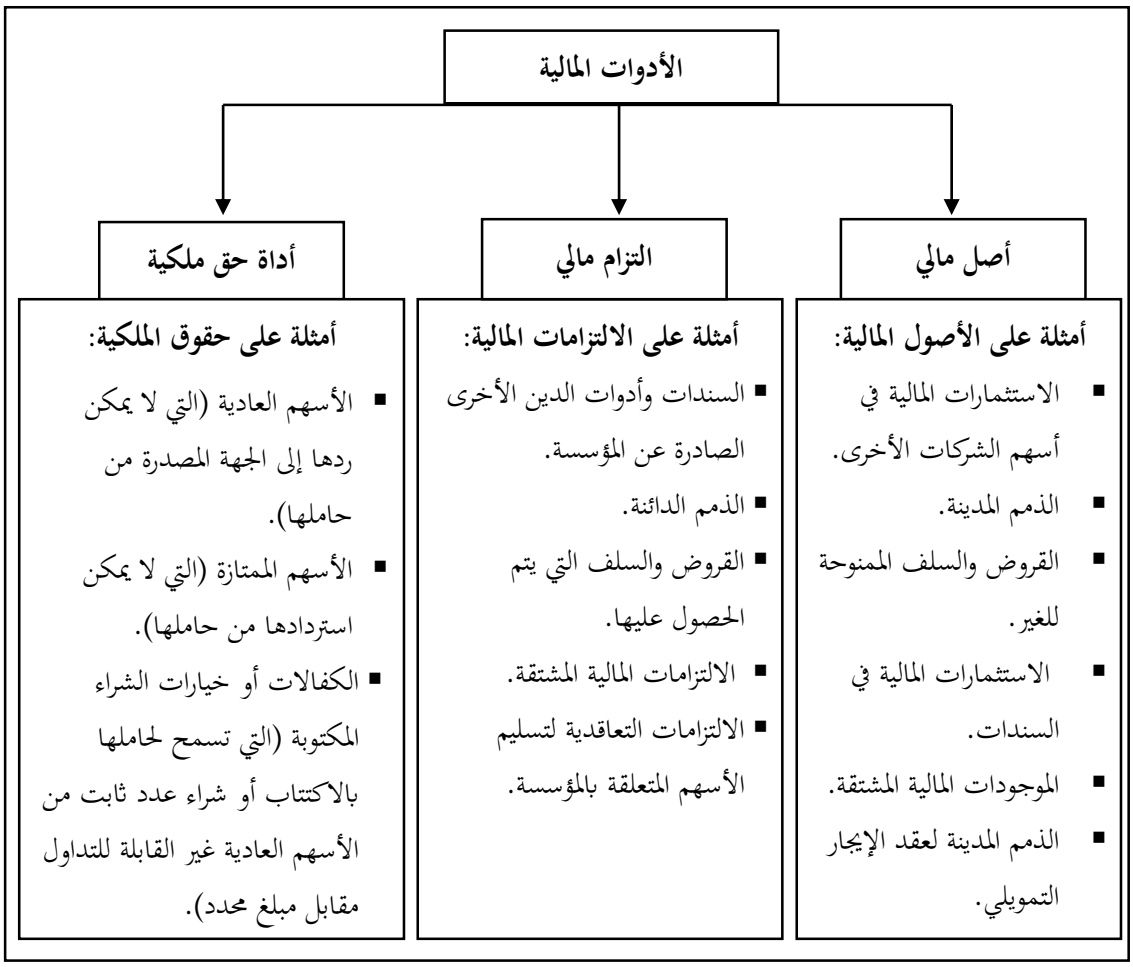
أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية العديد من المعايير والإرشادات التي تؤطر تطبيق للقيمة العادلة لمختلف عناصر القوائم المالية، وقد خص الأدوات المالية بعدة معايير نظرا للاستخدام الواسع للقيمة العادلة في قياسها وأهمية الإفصاح عنها بالنسبة للمؤسسة ومستخدمي القوائم المالية. وفي إطار الإفصاح عن الأدوات لمالية يمكن الحديث عن المعيار الدولي للمحاسبة الثاني والثلاثين: الأدوات المالية –العرض–، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية السابع: الأدوات المالية –المعلومات المالية الواجب تقديمها.[1]

1. المعيار الدولي للمحاسبة الثاني والثلاثون (IAS 32)

يقدم هذا المعيار تصنيف للأدوات المالية من وجهة نظر مصدر الأداة المالية، إلى أصول مالية، التزامات مالية، وأدوات حقوق الملكية، والشكل الموالي يبين هذا التصنيف مع أمثلة لهذه الأدوات:

[1]. Juan RAMIREZ, **Accounting for Derivatives: Advanced Hedging Under IFRS 9**, John Wiley & Sons, Ltd, Second edition, UK, 2015, p: 1.

الشكل رقم 3-2: تصنيف الأدوات المالية حسب معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون (IAS 32)



المصدر :تم إعداد الشكل اعتماد على معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون (IAS 32)

كما حدد المعيار ضرورة الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المالية في صلب القوائم المالية، وذلك من خلال الإفصاح عن جوانب المحيطة بها، ويتعلق الأمر بكل من:[1]

- الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية، وذلك بصورة منفصلة لكل مجموعة منها.

- ما إذا كان تحديد القيمة العادلة قد تم تحديدها بناءً على سعر معلن في سوق نشطة أو باستخدام طريقة من طرق القياس الداخلي.

- ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن أدوات مالية يتم قياسها بالقيمة العادلة التي تم تحديدها كليا أو جزئيا باستخدام أسلوب قياس يعتمد على افتراضات لا تستند إلى أسعار أو معدلات سوقية واضحة.

[1] - إبراهيم عبد موسى السعبري وزيد عائد مردان، "**القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية**"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، العدد 25، 2012، ص: 235.

– إجمالي القيمة المقدرة للتغير في القيمة العادلة عند استخدام أسلوب قياس تم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر خلال الفترة.

ووفقا لهذا المعيار كذلك، تم تصنيف الأسواق المالية إلى أسواق مالية كفؤة وأسواق مالية غير كفؤة، وعندما تكون السوق نشطة فإن سعر السوق المعروض يمثل أفضل مقياس للقيمة العادلة للاستثمارات المالية الجارية. وفي حال غياب سوق نشطة فقد حدد المعيار الأساليب التي ينبغي على الإدارة استخدامها لتقدير القيمة.

2. معيار إعداد التقارير المالية الدولي السابع (IFRS 7)

تم إصدار المعيار الدولي للتقارير المالية السابع بسبب تطور الأساليب التي أصبحت تستخدمها المؤسسات بشكل متزايد وغامض لقياس وإدارة المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية. وفي الوقت نفسه، حظيت المفاهيم والأساليب الجديدة لإدارة المخاطر بالقبول. وتوصل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى معلومات حول المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات والمتعلقة بالأدوات المالية وكيفية إدارتها لهذه المخاطر.

تتمثل الأهداف الرئيسية لهذا المعيار في تمكين المستخدمين من تقييم وتقدير كل من:[1]

– أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمؤسسة والأداء اللاحق.

– طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المؤسسة خلال الفترة وفي نهاية فترة التقرير، وكيفية إدارة المؤسسة لتلك المخاطر.

ويمكن أن تؤثر المعلومات حول إدارة المخاطر على تقديرات المستخدمين للمركز المالي وأداء المؤسسة المعدة للتقارير، وكذلك مبلغ وتوقيت وعدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، أي أن الإفصاح عن هذه المعلومات يحقق شفافية أكبر فيما يتعلق بتلك المخاطر للمستخدمين من أجل اتخاذ قرارات أكثر عقلانية ودقة بشأن المخاطر والعائد. وهذا يتوافق تماما مع الهدف الأساسي لإعداد التقارير المالية ويتوافق مع فرضية كفاءة الأسواق المقبولة على نطاق واسع.

يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية السابع متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية ضمن فئتين أساسيتين، الإفصاحات الكمية والإفصاحات النوعية. توفر الإفصاحات الكمية معلومات حول تأثير الأدوات المالية على المركز المالي والأداء المالي للمؤسسة، بينما توفر الإفصاحات النوعية معلومات مفيدة حول كيفية نشوء المخاطر المتعلقة بالأدوات المالية في المؤسسة وكيفية إدارة هذه المخاطر.

[1] - Erwin BAKKER and others, **Op-cit**, 2017, p: 716.

ولا يحدد المعيار طريقة واحدة لتقديم مثل هذه الإفصاحات، حيث إن طبيعة أعمال المؤسسة المعدة للقوائم المالية ومدى احتفاظها بأصول مالية أو التزامها بالتزامات مالية هو الذي يؤثر ويحدد الطريقة المناسبة التي يتم بها عرض هذه الإفصاحات. ولذلك يتبنى المعيار نهجا يتطلب من المؤسسة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بالشكل الذي يتم تقديمها به داخليا لاستخدامها من قبل الإدارة.

كما يحدد هذا المعيار الإفصاحات الآتية عن القيمة العادلة:[1]

- الإفصاح عن القيمة العادلة لكل فئة من الأصول والالتزامات المالية بشكل يمكن من مقارنة تلك القيمة مع القيم المسجلة في السجلات المحاسبية لتلك الأصول والالتزامات.
- عند الإفصاح عن القيمة العادلة، على المؤسسة تبويب الأصول والالتزامات المالية ضمن فئات.
- الإفصاح عما إذا كانت القيمة العادلة تم تحديدها بشكل كامل أو جزئي من خلال الأسعار المعلنة في أسواق نشطة أو أنها حددت بناءً على أساليب قياس داخلي.
- الإفصاح عن طرق تحديد القيمة العادلة، وعند استخدام أساليب قياس معينة يتم الإفصاح عن الفرضيات المستخدمة في تحديد القيم العادلة لكل فئة من فئات الأصول والالتزامات المالية مثل الإفصاح عن فرضيات وتقدير التدفقات النقدية ومعدل الخصم المستخدم.
- الإفصاح عن أية تغيرات في الفرضيات التي تم بها تحديد القيمة العادلة وما إذا كانت تؤدي إلى تغير في القيمة العادلة.

3. مساهمة الإفصاح المحاسبي في دعم كفاءة سوق الأوراق المالية

تشير السوق الكفؤة إلى السوق التي يعكس فيها سعر الورقة المالية التي تصدرها إحدى الشركات كافة البيانات والمعلومات المتاحة والمتوفرة عنها سواء في القوائم المالية أو السجلات التاريخية، فمفهوم الكفاءة بالشكل السابق ينطوي على ضرورة توافر كافة البيانات والمعلومات المتاحة لجميع المستثمرين وفي الوقت نفسه، خاصة وأن المنافسة تكون شديدة بين المستثمرين.

وتظهر أهمية المعلومة هنا بشكل كبير في السوق، والتي تمثل مجموعة المعلومات التي تم تجهيزها للمتعاملين، وهي ذات قيمة حقيقية أو متوقعة عن العمليات الجارية أو المستقبلية لاتخاذ القرار، وتعمل على زيادة اطلاع المتعاملين وتخفيض مخاطر عدم التأكد، ويجب أن تتصف بالدقة، الملاءمة، توفرها في الوقت

[1] - محمد أبو نصار وجمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية –الجوانب النظرية والعملية–**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2017، ص ص: 720-721.

المناسب، الشمول، الانتظام في نشر المعلومات بصفة دورية والعدالة في توفير المعلومات لجميع المستثمرين بشكل متساوي.[1]

وتبرز هنا أهمية الإفصاح عن المعلومات من طرف المؤسسات في مساعدة المستثمرين على معرفة الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة وكافة العمليات التي قامت بها، وغالبا ما يتم الربط بين الإفصاح في هذا المجال بالإفصاح المحاسبي في إطار المعايير الدولية للمحاسبة والقوانين الداخلية المعمول بها، وعموما يتم التركيز على نوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها، وعلى توقيت الإفصاح، وعلى كمية المعلومات الواجب الإفصاح عنها وكيفية الإفصاح، ويمكن التفصيل في هذه النقاط كما يلي:[2]

1.3. نوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها

حيث يجب أن تكون واضحة وسهلة الفهم وموضوعية، وتتسم بالدقة والشفافية.

2.3. زمن الإفصاح عن المعلومات

حتى تكون المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ذات أهمية وفعالة يجب مراعاة التوقيت لمناسب لعرض المعلومة والذي يساعد على اتخاذ القرار من طرف المستثمرين، كما يجب عرض التقارير بشكل دوري وفي فترات متتابعة بانتظام حتى تسمح للمستثمرين بإجراء المقارنة وتحديد التغيرات في وضع المؤسسة.

3.3. كمية المعلومات الواجب الإفصاح عنها

يجب أن تراعي المؤسسات في عملية الإفصاح كمية المعلومات المطروحة في تقاريرها والالتزام بالقدر المناسب والكافي للمستخدمين، ذلك أن الإفراط في الإفصاح قد يكون له تأثير عكسي على الغاية التي يتم من أجلها، كما أن الإفصاح عن كل المعلومات قد ينطوي على مخاطر تتعلق بالمنافسة.

4.3. كيفية الإفصاح عن المعلومات

تعتمد المؤسسات على التقارير المالية في إيصال المعلومة المالية، وفي هذا الجانب، تلتزم المؤسسة بالقوانين المعمول بها والمعايير الدولية للمحاسبة في الإفصاح وعرض التقارير المالية، غير أن المؤسسات ملزمة أيضا باحترام اللوائح التنظيمية للأسواق المدرجة فيها.

---

[1] – صالح مفتاح وفريدة معاريفي، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص: 183.

[2] – **المرجع نفسه**، ص ص: 183-184.

المطلب الثالث: تأثير تطبيق القيمة العادلة على قرار الاستثمار في سوق الأوراق المالية

يعتبر الهدف الأساسي للمعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة ضمن القوائم والتقارير المالية هو توفير معلومات صحيحة وموثوقة يمكن أن تعتمد عليها الأطراف الخارجية لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب. ووفقًا لمجلس معايير المحاسبة الدولية، يجب أن تزود التقارير المالية للمؤسسة المستخدمين بمعلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين وجميع المستخدمين المتوقعين في اتخاذ قرار استثماري عقلاني أو أي قرارات أخرى متوقعة.[1]

وتؤدي جودة المعلومة المالية دورا جوهريا في دعم قرارات المستعملين الحاليين والمحتملين للقوائم المالية، حيث تؤثر جودة المعلومات المالية بشكل مباشر على المستثمرين الحاليين والمتوقعين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية الملائمة كقرار الاحتفاظ بالأوراق المالية أو التخلص منها أو الدخول في استثمارات جديدة.

كما تهتم المؤسسات دائما بتوفير نظام معلومات محاسبي يمكنه تحقيق جودة المعلومة المالية المطلوبة ويقدم دورا مركزيا في دعم عمليات اتخاذ القرار المالي، بما في ذلك الاعتماد على طرق قياس محاسبي تزيد من الخصائص النوعية للمعلومة المالية. حيث يأتي نظام القياس المحاسبي بدور حيوي في هذا السياق كونه يعتبر ضروريا لتحقيق مجموعة من الخصائص النوعية الأساسية التي تضمن جودة المعلومة المالية. وفي هذا السياق، جاء الاهتمام بالمعايير الدولية للمحاسبة عموما وبما تقدمه من بدائل قياس محاسبي، حيث تبرز القيمة العادلة كأحد البدائل التي تحقق الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة المالية.

وتحدد المعايير الدولية للمحاسبة متطلبات إفصاح عالية عند تطبيق القيمة العادلة كما تم التفصيل فيه ضمن الفصل الثاني، لتحقيق أكبر قدر من الشفافية وقابلية المقارنة في التقارير المالية والقوائم المالية لدى المستخدمين عند اتخاذ القرارات المالية.

وتبرز فائدة المعلومة المالية وفق القيمة العادلة المفصح عنها في النقاط الآتية:[2]

- تجنب عيوب طرق القياس التقليدية لعدم قدرتها على إظهار القيمة العادلة الحقيقية للشركات من أجل توفير المعلومات المناسبة لمتخذي القرار.

---

[1] - Fadia BURHAN ALHADJ AHMAD and Mohammad SULEIMAN ALADWAN, "**The Effect of Fair Value Accounting on Jordanian Properties",** International Journal of Financial Research, Vol. 6, No. 4, 2015, p: 99.

[2] - Nahla GHALIB ABDUL RAHMA and Others, "**The effect of using fair value accounting in activating the Iraqi stock market (A field study on companies registered in the Iraqi market for financial markets)"**, Proceedings of 2nd International Multi-Disciplinary Conference Theme: Integrated Sciences and Technologies, IMDC-IST 2021, Sakarya, Turkey, 7-9 September 2021, p: 5.

- القدرة على الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، والتي عادة لا يتم الاعتراف بها في ظل المحاسبة التقليدية عندما يتم عرض مؤسسة للبيع أو الاندماج.
- تعتبر القيمة العادلة طريقة قياس فعالة بالنسبة للأصول المالية خاصة عندما يتعلق الأمر بأسعار الأسهم بشكل عام بالنظر لتغير قيمتها السوقية بشكل مستمر.
- ترتبط القيمة العادلة بمفهوم المحافظة على رأس المال العيني مما يعطي الصورة الفعلية لأداء المؤسسة.
- ترتبط القيمة العادلة ككل بمفهوم الدخل الشامل والذي يعتبر أحد مقاييس الدخل الجديدة مما يعطي فائدة أكبر لمستخدمي القوائم المالية وخاصة في المؤسسات المالية.
- تساعد القيمة العادلة في تحسين عملية التشخيص المالي لأنها توضح الواقع الفعلي لأداء المؤسسة ومركزها المالي.

بناءً على ما سبق، يمكن القول إن القياس بالقيمة العادلة والالتزام بالإفصاحات المرتبطة بها يساهم في تعزيز الكفاءة الإعلامية في سوق الأوراق المالية وبالتالي المساهمة في الرفع من كفاءته من خلال عدة طرق:

- **دعم اتخاذ القرارات الاستثمارية،** فعندما يكون قياس القيمة العادلة موثوقًا ودقيقًا، يتم توفير معلومات دقيقة وشفافة حول قيمة الأصول والالتزامات. هذا يمكن المستثمرين من اتخاذ قرارات استثمارية مستنيرة وتقييم الأوراق المالية والأصول بشكل صحيح.
- **تعزيز الشفافية والثقة،** فموثوقية قياس القيمة العادلة يعني أن المعلومات المالية توفر صورة دقيقة وشفافة لقيمة الأصول والالتزامات في السوق المالية. هذا يساهم في بناء الثقة بين المستثمرين والمتداولين ويعزز الشفافية في السوق.
- **جذب المستثمرين وتعزيز السيولة،** عندما يكون قياس القيمة العادلة موثوقًا، تتزايد الثقة بسوق الأوراق المالية ويتم جذب المزيد من المستثمرين. هذا يسهم في زيادة السيولة والنشاط في السوق، مما يعزز كفاءتها ويسهم في نموها.

وبشكل عام، تعتبر موثوقية قياس القيمة العادلة من المتغيرات التي تعزز الثقة والشفافية وتدعم قرارات الاستثمار وتحسن فعالية سوق الأوراق المالية والسوق المالية بشكل عام.

المبحث الثالث: انعكاسات القياس بالقيمة العادلة على الممارسات الجبائية

عقب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي واعتماد نموذج إعادة التقييم كما اصطلح على تسميته، والذي يرخص بإعادة القياس والاعتراف ببعض عناصر القوائم المالية وفق قيمتها الحقيقية (القيمة العادلة)، سمح التشريع الجبائي في الجزائر للمؤسسات بمواكبة هذا التوجه في القياس المحاسبي، غير أنه وضع عددا من الشروط التي تهدف إلى الحفاظ على الحصيلة الضريبية من خلال إصدار مجموعة من التدابير التي مست وعدلت عددا من المواد القانونية ضمن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

المطلب الأول: العلاقة بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي

تعتبر التشريعات الجبائية أحد العوامل الأساسية التي تؤثر بشكل مباشر ومتفاوت على المعالجات المحاسبية المتعلقة بقياس الدخل، خاصة في ظل الاختلاف بين القواعد الضريبية ومتطلبات النظام المحاسبي المالي، وهذا يثير تحديات فيما يتعلق بتوافق واختلاف قياس عناصر القوائم المالية بموجب النظام الضريبي والنظام المحاسبي المالي.

1. تصنيفات العلاقة بين المحاسبة والجباية

تعتبر العلاقة بين الأنظمة المحاسبية والجبائية إشكالية متداخلة خاصة عندما يتعلق الأمر بتحديد الوعاء الضريبي، ويمكن تصنيف هذه العلاقة ضمن ثلاث مقاربات:[1]

1.1. المقاربة الأولى: العلاقة قوية ومباشرة (المحاسبة الجبائية)

في هذه الحالة نكون أما نظام محاسبي مالي ونظام جبائي متطابقين من القواعد، ويحدد الربح الضريبي حسب هذه الحالة مباشرة من الربح المحاسبي دون القيام بأي تعديلات، فقواعد التسجيل والتقييم والعرض تستمد إطارها القانوني من التشريع الجبائي، وينتج عن ذلك أن كل من الأصول والخصوم يتم تقديرها بقيمتها الجبائية، ويمكن القول عن هذه العلاقة أنها علاقة ارتباط تام بين المحاسبة والجباية.

2.1. المقاربة الثانية: العلاقة وسطية (المحاسبة المختلطة)

في هذه الحالة يكون هناك ارتباط نسبي بين النظام الجبائي والنظام الضريبي، أي أن هناك توافقا بينهما في بعض الجوانب واختلافا في جوانب أخرى، ويتم الاعتماد على الربح المحاسبي من أجل تحديد الربح الضريبي بعد القيام بمختلف المعالجات خارج المحاسبة التي تسمح باستبعاد أثر الفروقات بين النظامين مثل إعادة دمج بعض الأعباء المرفوضة جبائيا وخصم النواتج غير الخاضعة جبائيا، وهي تمثل حالة الجزائر.

---

[1] – المختار بنكوس ونشيدة معزوز، "**أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري–دراسة حالة مؤسسة إنتاجية**"، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، المجلد 16، العدد 02، 2021، ص ص: 129-130.

3.1. المقاربة الثالثة: لا علاقة بين النظامين (استقلالية المحاسبة عن الجباية)

وفق هذا التوجه تتمتع المحاسبة باستقلالية تامة عن الجباية، حيث تتبع القواعد والمبادئ المحاسبية وطرق معالجة النواتج والأعباء بشكل منفصل عن القواعد الجبائية، تتبنى الدول الأنجلو سكسونية هذه المقاربة. وفي هذا السياق، وفي ظل هذه العلاقة لن تأخذ المحاسبة من الجباية إلى أثارها الاقتصادية والمالية، بينما تعتبر الضريبة بمثابة عبء مالي ينبغي تحمله ضمن دورات المحاسبة كباقي الأعباء، وهذا ما يفسر ظهور مفهوم الضرائب المؤجلة، حيث يتم تمييز الضرائب المستحقة عن الضرائب الجارية. فالأولى هي الضرائب التي يجب دفعها بناءً على الأرباح أو الخسائر وفقا للتصور الجبائي، بينما تعتبر الثانية الضريبة التي تعتبر بمثابة عبء يتعين تحمله خلال الدورة المحاسبية.

2. طبيعة الاختلافات بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي

نتج عن تطبيق النظام المحاسبي المالي عدة فروقات مع النظام الجبائي، ويرجع ذلك إلى عدة عوامل نلخصها فيما يلي:

- يرتكز النظام المحاسبي المالي على مبدأ أولوية الحقيقة الاقتصادية، بينما يرتكز النظام الجبائي على الشكل القانوني.
- يعمل النظام المحاسبي المالي على الاستجابة لاحتياجات المستثمرين، بينما يعمل النظام الجبائي على تعظيم الايرادات الضريبية.
- يعمل النظام المحاسبي المالي على تدعيم الشفافية والمصداقية والحيادية في عرض القوائم المالية، بينما يعمل النظام الجبائي على تحقيق أهداف مالية اقتصادية واجتماعية وسياسية.[1]

ويمكن تقسيم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي إلى فروق مؤقتة وفروق دائمة، يتم التفصيل فيها كما يلي:

1.2. الفروق الدائمة

هي فروق تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي عن الدورة المحاسبية الحالية دون أن يكون لديها أثر على الدورات المحاسبية اللاحقة، وبالتالي يكون أثرها على جدول النتائج (قائمة الدخل) ولا تؤثر على الميزانية،[2] ويحدث هذا نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المتوافقة مع القواعد والمعايير المحاسبية.

---

[1] – مراد ناصر، "**واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي**"، مجلة دراسات جبائية، المجلد 5، العدد 1، جامعة البليدة 2، 2016، ص ص: 56-57.

[2] – إيمان يخلف، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، شلف، 2019، ص: 34.

بمعنى آخر، هناك فروقات ناتجة عن اختلافات نهائية بين التشريع الجبائي والنظام المحاسبي المالي فيما يخص معالجة بعض بنود النواتج والأعباء التي تكون آثارها الجبائية والمحاسبية متزامنة، ولا تكون لها تأثيرات على السنوات اللاحقة، بحيث تتخلص المؤسسة من آثار هذه الفروقات في سنة حدوثها. ويمكن عرض هذه الأعباء والنواتج في القانون الجبائي كما يلي:

- **نواتج غير خاضعة جبائيا:** وهي كل النواتج المعفاة من الضريبة بشكل نهائي فتستبعد بصفة نهائية ولا يترتب عنها أثر مستقبلي وفق قواعد النظام الضريبي.
- **أعباء غير قابلة للخصم جبائيا:** ينص المشرع الجزائري على عدم قابلية خصم بعض الأعباء المقبولة محاسبيا من النتيجة الجبائية وبالتالي يتم إعادة إدماج هذه الأعباء ضمن الوعاء الضريبي (النتيجة الجبائية).

2.2. الفروق المؤقتة

يؤدي الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي ونصوص التشريع الضريبي لنشوء فروقات مؤقتة تجعل من الربح الخاضع للضريبة أكبر من الربح المحاسبي (أو العكس) لفترة مالية معينة، وتسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع أو الاسترداد مستقبلا. حيث يظهر هذ الشكل من الفروقات نتيجة لاختلاف التوقيت بين الأحداث المحاسبية والحدث المنشئ للضريبة جبائيا،[1] أي أن هناك اختلافا بين توقيت تحقق الربح الخاضع وتاريخ تسديد الضريبة مما يترتب عنه تأسيس للضريبة المؤجلة سواءً كأصل أو التزام. وتنقسم الفروق المؤقتة إلى قسمين:[2]

- **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة (التزام ضريبي مؤجل):** وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة في تحديد الربح الضريبي في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام، هذه الفروق ينتج عنها عادة التزام ضريبي مؤجل.
- **فروق مؤقتة واجبة الخصم (أصل ضريبي مؤجل):** وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبي في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام، وبالتالي ينتج هذه الفروق مبالغ واجبة الخصم في السنوات اللاحقة، أي ينشأ عنها عادة أصل ضريبي مؤجل.

---

[1] – إيمان يخلف، **مرجع سبق ذكره**، 2019، ص: 35.

[2] – صديق حسوس وصلاح الدين شريط، "**الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفق النظام المالي**"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية –دراسات اقتصادية–، المجلد 10، العدد 1، جامعة الجلفة، 2016، ص ص: 387-388.

المطلب الثاني: تحديد الوعاء الضريبي

الوعاء الضريبي هو الأساس الذي يتم احتساب الضرائب عليه، فهو يمثل القيمة أو المبلغ الذي يتم تطبيق معدلات الضريبة عليه لحساب مبلغ الضرائب المستحقة للدفع. طريقة تحديد الوعاء الضريبي تختلف حسب نوع الضريبة وحسب قوانين الضرائب التي تختلف من بلد إلى آخر.

1. مفهوم الوعاء الضريبي

هناك عدة مفاهيم وردت في تعريف الوعاء الضريبي، حيث يمكن تعريفه على أنه "الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، أي المادة الخاضعة للضريبة أو المجال الخاضع للضريبة، سواء كان نشاطا أو سلعة أو عملا، أي أن الوعاء الضريبي يعني العنصر الاقتصادي الذي يخضع للضريبة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة".[1]

كما يعرف الوعاء الضريبي كذلك بأنه "المادة التي ستتخذ أساسا لفرض الضريبة، وغالبا ما تحمل الضريبة اسم وعائها فالضريبة التي تفرض على الدخل تسمى ضريبة الدخل، وكذلك الحال بالنسبة لضريبة العقارات والضريبة على الاستهلاك".[2]

ويجب التمييز بين وعاء الضريبة ومصدر الضريبة، فمصدر الضريبة يقصد به المال أو الثروة التي تفع منها الضريبة فعلا، فقد يكون مصدر الضريبة مختلفا عن وعائها كحالة الضرائب المباشرة وضرائب الممتلكات.

يتطلب تحديد وعاء الضريبة تنفيذ ثلاث خطوات أساسية، الخطوة الأولى هي اختيار أساس فرض الضريبة، أي تحديد المادة التي سيتم فرض الضريبة عليها وتحديد شكلها، الخطوة الثانية تحديد المناسبة أو الحدث الذي يعطي الحق للإدارة الضريبية في المطالبة بالضريبة وهو ما يعرف بالحدث المنشئ للضريبة، أم الخطو الثالثة والأخيرة فتتضمن تحديد المادة الخاضعة للضريبة كماً وكيفاً كتحديد الأسقف والقيم التي يتم عندها فرض الضريبة.

2. طرق تقدير الوعاء الضريبي

عملية الحصول على المادة الخاضعة للضريبة صعبة نوعا ما، فهي تتطلب أولا القدرة على التحديد الدقيق للمادة الخاضعة للضريبة، حسب المتخصصين في المالية العامة هناك عدة طرق لتحديد الوعاء الضريبي،

---

[1] – وليد حمياني وآخرون، "**دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة –دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي–**"، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي تيسمسيلت، المجلد 5، العدد 1، 2021، ص ص: 75-77.

[2] - فاتح الكفيف، "**أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها**"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، المجلد 6، العدد 1، 2015، ص: 111.

فيمكن تقديرها بطريقة مباشرة من قبل الإدارة الضريبية أو عن طريق تصريح يقدم من طرف الأفراد المكلفين أو طرف ينوب عنهم.

1.2. التقدير بواسطة الإدارة الضريبية

حسب هذه الطريقة يتم تقدير الوعاء الضريبي بطريقة غير المباشر، لأن تقدير المادة الخاضعة للضريبة يتم بصورة تقريبية من طرف الإدارة الضريبية طبقا لدلائل وقرائن معينة. ويأخذ إحدى الصور الآتية:

1.1.2. التقدير على أساس المظاهر الخارجية

حسب هذه الطريقة يتم تحديد الوعاء الضريبي للمكلف بناءً على مظاهر معينة، كعدد السيارات المملوكة وحجم وقيمة المساكن المملوكة، نمط المعيشة ومستوى الرفاهية...الخ، بمعنى آخر حسب هذه الطريقة يتم الاستناد إلى جميع المؤشرات والمعلومات المتوفرة عن المكلف. رغم سهولة تطبيق هذه الطريقة من طرف الادارة الضريبية وبساطتها إلا أنها في كثير من الأحيان لا تكون دقيقة، كما أنها لا تتناسب مع مبدأ العدالة الضريبية، لأنها لا تأخذ في الاعتبار دخل الفرد وإنما مختلف المظاهر الخارجية له ونمط معيشته وممتلكاته. لهذا فإن أغلب التشريعات الضريبة تخلت عن هذه الطريقة.

2.1.2. التقدير الجزافي

وفقاً لهذه الطريقة، تقوم الإدارة بتقدير الوعاء الضريبي بالاستناد إلى مؤشرات قد تكون محددة بالقانون أو بناءً على اتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية. في هذه الحالة، يمكن أن نتحدث عن حالة التقدير الجزافي القانوني أو تحديد بناءً على الاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية ومع ذلك، يجب الإشارة إلى أن هذه الطريقة غالبًا ما تنتج نتائج تقريبية وغير دقيقة.

3.1.2. التقدير الإداري

يتم وفق هذه الطريقة منح الإدارة الضريبية صلاحيات واسعة للوصول إلى جميع الأدلة التي تكشف عن حجم الوعاء الضريبي، بما في ذلك فحص سجلات المحاسبة والدفاتر المحاسبية للمكلف. تلجأ الإدارة عادةً إلى هذا النوع من التقدير عادة في إطار التحقيق الجبائي عندما يرفض المكلف تقديم التصريح الضريبي أو يشتبه في الغش والتهرب في تصريحاته.

2.2. التقدير بواسطة الإقرارات

وفقا لهذا الأسلوب، يقوم المكلف بتقديم البيانات والمعلومات المتعلقة بنشاطه، بما في ذلك تفصيل جميع الأعباء والنواتج، وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة أي أن النظام يكون تصريحي من طرف المكلف. في المقابل، تقوم مصلحة الضرائب بدراسة محتوى التصريح المقدم من المكلف ويكون لها كل الحق في التحقق من صحة وصلاحية جميع المعلومات وممارسة الرقابة المناسبة.

يشمل هذا الأسلوب طريقتين، الأولى تكون بتقديم المكلف بالضريبة للتصريح شخصيا، أي يقوم المكلف نفسه بتقديم إقرار ضريبي يتعلق بوعاء الضريبة الخاص به، ويقدم الوثائق والمستندات التي تدعم ذلك التصريح وحساب الضريبة وتسويتها. يعتبر هذا الأسلوب الأكثر اعتمادا في معظم دول العالم بما فيها الجزائر.[1]

الطريقة الثانية تتم من خلال قيام طرف ثالث بتقديم التصريح وتسوية الضريبة نيابة عن المكلف الحقيقي بها، تكون هذه الحالة عادة في الضرائب التي يتم اقتطاعها من المصدر مثل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات في بعض الحالات.

3. مساهمة المحاسبة المالية في تحديد الوعاء الضريبي

رغم وجود بعض الاختلافات في الإجراءات المحاسبية للأغراض الضريبية مقارنة بالإجراءات الخاصة بإعداد الحسابات المالية، إلا أن المحاسبة للأغراض الضريبية لا تخرج من نطاق العمل المحاسبي، فهي تأخذ في الاعتبار الأحكام والتشريعات الضريبية أثناء إعداد الحسابات وتحديد الوعاء الضريبي، وتلتزم بالمبادئ والقواعد المعترف بها في النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى. وحتى في ظل وجود تباين بين المفهومين نتيجة اختلاف أهدافهما وتداخل المفاهيم الاقتصادية الخاصة بكل منهما، تبقى تشكل المبادئ والممارسات المحاسبية أساسا للتقدير الضريبي.[2]

تساهم المحاسبة بدور جوهري في تحديد القاعدة أو الوعاء الضريبي، وتعتبر ضرورية لكل من الأفراد والمؤسسات خاصة في الأنظمة التصريحية، حيث تساعد الممارسات المحاسبية الدقيقة والشفافة في ضمان حساب الضرائب بشكل صحيح وعادل، وتجنب المؤسسات الوقوع في الرقابة والتحقيقات التي تمارسها الإدارة الضريبية. وهذا من خلال القياس الصحيح والدقيق لقيم الأصول والالتزامات والنواتج والأعباء.

يمكن تلخيص مساهمة المحاسبة في تحديد الوعاء الخاضع للضريبة من خلال النقاط الآتية:

- **التسجيل الدقيق للمعاملات المالية والأحداث الاقتصادية**، فالنظام المحاسبي مسؤول عن تسجيل جميع المعاملات المالية للمؤسسة بدقة وبما يتوافق مع القوانين والقواعد الضريبية المعمول بها. يتضمن ذلك تتبع النواتج والأعباء والأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة. كما تساهم المحاسبة في توفير المعلومات المحاسبية الضرورية التي يمكن أن تطلبها إدارة الضرائب لأغراض الإحصاء والرقابة.
- **الاعتراف بالدخل الذي تحققه المؤسسة**، حيث تقوم المحاسبة بالاعتراف بمختلف أنواع الدخل الذي تحققه المؤسسة بشكل مناسب من حيث التوقيت والتصنيف والتسجيل، مثل رقم الأعمال، الإيرادات المالية والفوائد، الأرباح الموزعة والإيرادات خارج الاستغلال وغيرها من أنواع الإيرادات التي تحققها. يعد

---

[1] – وليد حمياني وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، 2021، ص: 77.

[2] – إيمان يخلف، **مرجع سبق ذكره**، 2019، ص ص: 32-33.

التصنيف الصحيح للدخل والاعتراف به في الوقت المناسب أمرا ضروريا لأن أنواع الدخل المختلفة قد تخضع لمعدلات أو قواعد ضريبية مختلفة.

- **خصم الأعباء**، يسمح النظام المحاسبي للمؤسسات بخصم الأعباء التي تم تحملها في إطار نشاطها من الدخل المحقق قبل حساب الربح المحاسبي. وهنا يجب الإشارة إلى أن الأعباء القابلة للخصم تكون بناءً على القوانين والقواعد المحاسبية، تؤدي المحاسبة دورا مهما في تحديد وتوثيق الأعباء القابلة للخصم والتي قد تطلبها إدارة الضرائب عند الحاجة لأغراض الرقابة.
- **حساب وتسجيل الاهتلاكات والمؤونات**، يتم في المحاسبة حساب وتسجيل الاهتلاك المرتبط بالأصول القابلة للاهتلاك، كما تسجل مختلف المؤونات الضرورية. تؤدي هذه العملية إلى توزيع تكلفة الأصول على عمرها الانتاجي وتقليل الدخل الخاضع للضريبة وفقا لذلك.
- **حساب الربح المحاسبي**، فبعد الاعتراف بمختلف أنواع الدخل وتسجيل مختلف التكاليف والأعباء، تقوم المحاسبة بحساب الربح المحاسبي المحقق بخصم التكاليف والأعباء التي تحملتها المؤسسة في إطار نشاطها من الدخل المحقق، هذه العملية تسمح باستخراج الربح المحاسبي للدورة. تجدر الإشارة هنا إلى أن الربح المحاسبي في أغلب الأنظمة الضريبية لا يمثل الوعاء الضريبي الذي تحسب على أساسه الضريبة، وهذا نظرا لأن الربح المحاسبي يرتكز على قواعد النظام المحاسبي التي تختلف في بعض جوانبها عن قواعد النظام الضريبي كما تم الإشارة إليه سابقا.
- **حساب الربح الضريبي (النتيجة الجبائية)**، تنطلق المحاسبة من الربح المحاسبي الذي تم تحديده سابقا من أجل تحديد الربح الخاضع للضريبة، أي أن الربح المحاسبي يعتر نقطة الانطلاق لحساب الربح الضريبي، وهذا أن طبيعة الاختلافات بين النظامين المحاسبي المالي والنظام الضريبي تتعلق ببعض النقاط فقط وليست كلية، حيث يتم في هذه المرحلة استبعاد كل دخل تم تسجيله محاسبيا ولكنه غير خاضع للضريبة بطرحه من الربح المحاسبي، في المقابل يتم إدماج كل تكلفة تم خصمها محاسبيا ولكنها غير قابلة للخصم جبائيا بإضافتها للربح المحاسبي. نتيجة هذه العملية تكون الربح الضريبي أو الوعاء الضريبي.
- **إعداد وتقديم القوائم المالية**، حيث يساهم النظام المحاسبي في الامتثال الضريبي للمؤسسات من خلال إعداد وتقديم القوائم المالية المطلوبة، والتي تعتبر التزاما على عاتق المؤسسات اتجاه الإدارة الضريبية. كما يقع على عاتق المحاسبة مسؤولية مسك السجلات المحاسبية والاحتفاظ بها بما يتماشى مع القوانين واللوائح الضريبية، يساعد هذا إدارة الضرائب على عملية الرقابة اللاحقة الممكن ممارستها على نشاط المؤسسة والوعاء الضريبي الذي تم التصريح به سابقا، ويجنب المؤسسات العقوبات المتعلقة بالتصريح الضريبي غير الصحيح.

في الأخير، يمكن القول إن المحاسبة تساهم بشكل كبير في تحديد الوعاء الضريبي من خلال الاحتفاظ بسجلات مالية دقيقة، وتصنيف الدخل المحقق والأعباء المتحملة بشكل صحيح، وحساب الربح المحاسبي واستخراج الربح الضريبي الخاضع للضريبة، وضمان الامتثال للقوانين واللوائح الضريبية. هذه النقاط ضرورية للمؤسسات للوفاء بالتزاماتها الضريبية بدقة وشفافية.

المطلب الثالث: أثر القياس بالقيمة العادلة على الوعاء الضريبي

شكل الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي تغيرا جوهريا في وظيفة القياس المحاسبي، فقد تبنى النظام الجديد منهج إعادة التقييم للأصول في القياس المحاسبي والقائمة على القيمة العادلة. شكل هذ التوجه تحديا للنظام الضريبي الذي بقي متمسكا بالمنهج التقليدي القائم على قياس الأصول والخصوم وفقا لتكلفتها التاريخية. هذه الوضعية شكلت تحديا أمام المؤسسات والمهنيين في مجال المحاسبة حول طريقة التعامل محاسبيا وجبائيا مع فائض إعادة التقييم بالقيمة العادلة.

1. المعالجة المحاسبية لفارق إعادة تقييم التثبيتات

تاريخيا تمت عدة عمليات استثنائية لإعادة تقييم التثبيتات بقيمتها الحقيقية أو السوقية بموجب مراسيم تنفيذية قبل صدور النظام المحاسبي المالي الذي اعتمد نموذج إعادة التقييم كنموذج مسموح للمؤسسات تطبيقه بحرية.

1.1. عمليات إعادة التقييم في إطار النظام القديم (قبل صدور النظام المحاسبي المالي)

تطبيقا للإطار المحاسبي القديم، كان يتم القياس والاعتراف الأولي واللاحق بالأصول الثابتة وفق قيمتها الأصلية أي التكلفة التاريخية. ويتم الحفاظ على هذه القيمة ضمن القوائم المالية للمؤسسة حتى تاريخ خروج الأصل سوءا بالتنازل أو الإزالة (يصبح صافي قيمته الدفترية معدوما). ومع ذلك، اقتضت الظروف الاقتصادية تدخل المشرع لفرض أو الإذن بإعادة تقييم الأصول الثابتة ضمن عمليات استثنائية في إطار منظم قانونيا يحدد بطريقة دقيقة طرق وشروط تطبيق عملية إعادة التقييم. في هذا الإطار، كانت هناك أربع عمليات إعادة تقييم للأصول الثابتة كما يلي:

- عملية إعادة التقييم الأولى كانت في سنة 1990، جاءت في إطار المرسوم التنفيذي 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990 الذي يحدد شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك. نص هذا المرسوم على الالتزام بتسجيل فرق إعادة التقييم معفى من الضرائب في جانب الخصوم من ميزانية المؤسسة ضمن

الاحتياطات غير التشغيلية. وقد رخص المرسوم أيضا ضم فارق إعادة التقييم لاحقا ضمن رأس المال بقرار الجمعية العاملة للمساهمين دون أي تبعات جبائية.[1]

- عملية إعادة التقييم الثانية جاءت بعد ثلاثة سنوات من العملية الأولى، أي في سنة 1993، ضمن المرسوم التنفيذي 93-250 المؤرخ في 24 أكتوبر 1993. مست العملية التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك فقط، وقد تم إقرار نفس المعالجة المحاسبية والجبائية لفارق إعادة التقييم كما في العملية الأولى مع السماح للمؤسسات باستخدام فارق إعادة التقييم لامتصاص الخسائر السابقة.[2]

- عملية إعادة التقييم الثالثة كانت في سنة 1996، بناء على المرسوم التنفيذي 96-336 المؤرخ في 12 أكتوبر 1996، وقد مست التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك. نص المرسوم على الالتزام بدمج فارق إعادة التقييم ضمن نتيجة السنة بجزء يساوي أقساط الاهتلاك الإضافية الناتجة عن إعادة التقييم. هذا الإجراء يترتب عليه زيادة النتيجة الجبائية للسنة المالية وبالتالي يؤثر إيجابيا على الوعاء الضريبي وقيمة الضريبة على أرباح الشركات.[3]

- عملية إعادة التقييم الرابعة كانت في سنة 2007، جاءت في إطار المرسوم التنفيذي 07-210 المؤرخ في 4 جويلية 2007 الذي حدد شروط إعادة تقييم الأصول الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك على عكس عمليات إعادة التقييم السابقة. وفق هذا المرسوم يسجل فرق إعادة التقييم معفى من الضرائب في جانب الخصوم من ميزانية المؤسسة، شريطة أن يتم دمج المكاسب المحققة من عملية إعادة التقييم كزيادة في رأس المال في أجل أقصاه 31 ديسمبر 2007.[4]

2.1. نموذج إعادة التقييم وفق النظام المحاسبي المالي

وفق أحكام النظام المحاسبي المالي الواردة في قرار التطبيق المؤرخ في 26 جويلية 2008 والصادر تاريخ 25 مارس 2009 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى وعرض البيانات المالية، لا سيما النقطة

---

[1] – المادة 8 و9 من المرسوم التنفيذي 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990، **المتضمن شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.**

[2] – المادة 6 و7 من المرسوم التنفيذي 93-250 المؤرخ في 24 أكتوبر 1993، **المتضمن شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.**

[3] – المادة 5 و6 من المرسوم التنفيذي 96-336 المؤرخ في 12 أكتوبر 1996، **المتضمن شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.**

[4] – من المادة من 7 إلى 9 من المرسوم التنفيذي 07-210 المؤرخ في 4 جويلية 2007، **المتضمن شروط إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك الواردة في الميزانية الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر 2006 للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري.**

121-5 من القسم الأول للفصل الثاني المتعلقة بالتثبيتات العينية على أن المعالجة المحاسبية المرجعية تقتضي الاعتراف بالتثبيتات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة عند الاقتناء أي تكلفتها التاريخية.

غير أن نفس القرار يتيح معالجة محاسبية أخرى مرخص بها عملا بأحكام النقطة 121-20 من نفس القسم، تقتضي بالاعتراف بالتثبيتات العينية بعد الاعتراف المبدئي به كأصل على أساس مبلغها المعاد تقييمه. في إطار هذه المعالجة المسموح بها قانون وفق شروط يحددها نفس القرار يحق للمؤسسة إدراج كل تثبيت معني لاحقا في الحسابات بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.

وهنا يتضح أن التقييم اللاحق بعد الاعتراف الأول بالأصول الثابتة وفقا لطريقة إعادة التقييم هو قرار إداري بحت، يمكن اتخاذه وتنفيذه بحرية دون أن يفرض أو يصرح به بموجب نص تشريعي عكس ما كان معمولا به في النظام المحاسبي القديم. ومع ذلك، يجب أن تتم الموافقة عليه من قبل الهيئات التي لها صلاحية التسيير.

2. النظام الضريبي لفارق إعادة التقييم (المعالجة الضريبية لفارق إعادة تقييم الأصول الثابتة)

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري لمنهج إعادة التقييم في القياس المحاسبي القائمة على قياس الأصول والخصوم والعناصر الأخرى بناء على قيمتها العادلة في السوق، وهذا يتناقض مع النهج التقليدي المتبع من طرف النظام الجبائي الذي يقوم على قياس الأصول والخصوم وفقا للتكلفة التاريخية، من أجل تدارك هذا الاختلاف بين التشريع الضريبي والمحاسبي تم استحداث المادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والصادرة بموجب المادة 6 من قانون المالية التكميلي 2009 تزامنا مع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

تنص هذه المادة على وجوب احترام المؤسسات للتعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة، وقد جاءت هذه المادة للتوفيق بين نصوص النظام المحاسبي المالي ونصوص القوانين الجبائية من ناحية المصطلحات المستخدمة وأثرها على تحديد الوعاء الضريبي الخاضع. من جهة أخرى، كرست هذه المادة سيادة القانون الجبائي على القانون المحاسبي في حالة تعارض قاعدة جبائية مع قاعدة محاسبية.

1.2. المعالجة الضريبية لعملية إعادة التقييم عقب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

تضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 مجموعة من التدابير لتعديل نصوص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تدعيما للمرحلة الانتقالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث نصت المادة 10 منه على تعديل المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لتنص على ما يلي: "يقيد فائض القيمة

المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ سريان النظام المحاسبي المالي في النتيجة الجبائية في أجل أقصاه خمس سنوات".[1] كما نصت نفس المادة من القانون على تعديل المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لتنص على ما يلي: "يقيد فائض مخصصات الاهتلاك المتأتي من عمليات إعادة التقييم في نتيجة السنة".[2]

ليتم لاحقا إلغاء المادة 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب المادة 52 من قانون المالية لسنة 2022[3] نظرا لانتهاء دورها في معالجة فائض القيمة المتأتي من إعادة تقييم التثبيتات عند تاريخ سريان النظام المحاسبي المالي بانقضاء أجل الخمس سنوات. وهنا يظهر جليا أن فائض إعادة تقييم التثبيتات بالقيمة العادلة في مرحلة الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي اعتبر عنصرا مكونا للوعاء الضريبي وخاضعا للضريبة على أرباح الشركات.

2.2. فارق إعادة تقييم التثبيتات القابلة للاهتلاك

بالنسبة للمعالجة الضريبية لفارق إعادة التقييم الموجب الناتج عن عملية إعادة تقييم التثبيتات القابلة للاهتلاك، وحسب مضمون المادة 186 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادرة بموجب المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2019، يتم إدماج مخصصات الاهتلاك الإضافية الناتجة عن عمليات إعادة تقييم الأصول الثابتة القابلة للاهتلاك ضمن نتيجة السنة.

هذا يؤدي إلى إدماج فارق إعادة التقييم الإيجابي ضمن النتيجة الجبائية للسنة المالية وفق مبلغ الاهتلاك الإضافي الناتج عن إعادة التقييم حتى يتم استنفاذه، حيث اعتبر مبلغ الاهتلاك الإضافي بمثابة أعباء غير قابلة للخصم جبائيا تطبيقا لأحكام المادتين 141 و174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. فوفق مضمون المادتين يحسب الاهتلاك المقبول للخصم من نتيجة السنة المالية على أساس القيمة الأولية قبل إعادة التقييم (التكلفة التاريخية).

هذه المعالجة الجبائية، يترتب عليها أثر إيجابي على الوعاء الضريبي للضريبة على أرباح الشركات يتمثل في رفع النتيجة الضريبية للسنة المالية وبالتالي زيادة قيمة الضريبة.

3.2. فارق إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهتلاك

بموجب أحكام المادة 186 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والتي تم استحداثها ضمن المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2019، لا يتم إدماج فارق القيمة الموجب الناتج عن إعادة

---

[1] – المادة 10 من الأمر رقم 09-01 مؤرخ في 22 جويلية 2009، **المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009**.

[2] – **المرجع نفسه**.

[3] – المادة 52 من القانون رقم 21-16 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2021، **المتضمن قانون المالية لسنة 2022**.

تقييم الأصول الثابتة غير القابلة للاهتلاك ضمن النتيجة الجبائية التي تستخدم كوعاء ضريبي لحساب الضريبة على أرباح الشركات، هذا المعالجة الجبائية التي تعتبر بمثابة إعفاء ضريبي للمؤسسات التي تقوم بإعادة تقييم أصولها الثابتة غير القابلة للاهتلاك تخضع للشروط الآتية:

- يجب تسجيل فارق إعادة التقييم ضمن جانب الخصوم من الميزانية في حساب خاص من حسابات رأس المال (حساب فارق إعادة التقييم)، وفي حالة تحويل مبلغ فارق إعادة التقييم إلى أي حساب فرعي آخر لحسابات رأس المال مثل إدماجه كليا أو جزئيا ضمن حساب رأس المال الصادر أو إلى حسابات الاحتياطات أو الترحيل من جديد، يترتب عن هذا إدماجه مباشرة ضمن النتيجة الجبائية لسنة اتخاذ القرار.
- يجب ألا يخضع مبلغ فارق إعادة التقييم للتوزيع الجزئي أو الكلي كأرباح موزعة، يؤدي عدم الامتثال لهذا الشرط أيضا إلى إلحاقه بالنتيجة الجبائية لسنة اتخاذ القرار.

في المقابل، إذا ما أدت عملية إعادة تقييم الأصل الثابت غير القابلة للاهتلاك إلى فارق سلبي (خسارة في القيمة)، فإن هذا لا يعتبر عبءً قابلا للخصم من نتيجة الجبائية.

يتضح أن المشرع حاول من خلال منع تحويل الفارق الموجب لعملية إعادة تقييم الأصول الثابتة غير القابلة للاهتلاك إلى حسابات أخرى ضمن رأس المال وعدم السماح بتوزيعه، تجنبا لممارسة المؤسسات لعملية توزيع وهمية باعتبار أن فارق إعادة التقييم نواتج غير حقيقية لم تحصلها المؤسسة.

3. المعالجة الضريبية للتنازل عن التثبيتات المعاد تقييمها

خصص قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة معالجة خاصة للتثبيتات المعاد تقييمها سواءً القابلة للاهتلاك أو غير القابلة للاهتلاك. حسب المادة 186 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الصادرة بموجب المادة 4 من قانون المالية التكميلي لسنة 2019، في حالة التنازل عن أصل ثابت قابل للاهتلاك أو غير قابل للاهتلاك والذي كان محل إعادة تقييم، فإن فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة عن التنازل عن التثبيت تحسب على أساس القيمة الأصلية له قبل إعادة التقييم.[1]

يتم تحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة عن التنازل عن التثبيت بالرجوع إلى القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم على النحو الآتي:

[1] - **المادة 186 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

1.3. بالنسبة للأصول الثابتة غير القابلة للاهتلاك

يحدد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة عن التنازل عن التثبيت بالفرق بين سعر التنازل وقيمته الأصلية قبل إعادة التقييم، هذه الأخيرة تتحدد حسب الحالات الآتية:

- سعر الشراء.
- القيمة الدفترية المعاد تقييمها بالنسبة للمؤسسات التي قامت بإعادة تقييم أصولها الثابتة غير القابلة للاهتلاك طبقا لأحكام المادة المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ 4 جويلية 2007.
- القيمة الدفترية المعاد تقييمها بالنسبة للمؤسسات التي قامت بإعادة تقييم أصولها الثابتة غير القابلة للاهتلاك في تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي.

2.3. بالنسبة للأصول الثابتة القابلة للاهتلاك

بالنسبة للأصول الثابتة القابلة للاهتلاك، يحدد فائض القيمة الخاضع للضريبة أو ناقص القيمة عن التنازل عن التثبيت بالفرق بين سعر التنازل وقيمته الأصلية قبل إعادة التقييم، ويتم حساب ذلك بالرجوع إلى القيمة الأصلية قبل إعادة التقييم والمتمثلة في تكلفته التاريخية.

خلاصة الفصل الثالث

تهدف المعايير الدولية من خلال تبني القياس بالقيمة العادلة إلى توفير معلومة مالية ذات جودة عالية تلبي حاجة المستخدمين، فهذه الفئة تبني توقعاتها وقراراتها الاستثمارية بناءً على ما يتم الإفصاح عنه من طرف المؤسسات في قوائمها المالية. ومن هنا يظهر جليا مدى أهمية اتباع طرق قياس محاسبي تعكس الواقع الاقتصادي والحقيقي لأصول والتزامات المؤسسة وتنقل حقيقة أدائها إلى الأطراف ذات الخارجية، وهذا ما يسمح بتحقيقه اعتماد القيمة العادلة كطريقة للقياس المحاسبي واحترام الافصاح المترتبة عنها.

ويمكن القول أيضا، إن الإفصاح المحاسبي له دور جوهري في ضمان شفافية ونزاهة الأسواق المالية وفي توفير المعلومات اللازمة للمستثمرين لاتخاذ القرارات الاستثمارية، فالإفصاح المحاسبي يزيد من الشفافية حول نشاط المؤسسة وأدائها، وهذا يساعد في بناء الثقة بين المستثمرين والمؤسسة، مما ينعكس على تحقيق استقرار الأسواق المالية.

من جانب آخر، تعد المعلومات المعدة وفق القيمة العادلة والإفصاح عنها من أهم الأدوات التي تساهم في دعم السوق المالية بالمعلومات التي يحتاجها المستثمر في اتخاذ قرار الاستثمار. فالمؤسسات ملزمة بالإفصاح عن معلوماتها المالية بشكل منتظم وفقا للمعايير المحاسبية واللوائح المالية، وهذا يعزز الشفافية في السوق ويساعد المستثمرين على فهم الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي مما ينعكس إيجابيا على ثقة المستثمرين وعلى نشاط السوق.

كما ينعكس تطبيق القياس بالقيمة العادلة على الممارسات الجبائية للمؤسسة، كونها تؤثر على الوعاء الضريبي بعد عملية التقييم بالنسبة للتثبيتات القابلة للاهتلاك، فالفرق بين الاهتلاك قبل وبعد عملية إعادة التقييم يدمج في النتيجة الجبائية كتكلفة غير قابلة للخصم، وبالتالي تكون الإدارة الجبائية حافظت على الحصيلة الجبائية وضمنت عدم نقصانها. كما أنها تضمن زيادة في الوعاء الضريبي في حالة التصرف أو تحويل فارق إعادة التقييم الناتج عن التثبيتات غير القابلة للاهتلاك إلى رأس المال أو الاحتياطات أو الترحيل من جديد أو توزيعه على الشركاء، لأنه في هذه الحالة يصبح خاضعا للضريبة في سنة اتخاذ القرار بعد أن كان معفى.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

تعتبر المحاسبة نظاما متكاملا لرصد ومعالجة وتنظيم وعرض المعلومة المالية للتعبير عن الأحداث الاقتصادية التي تتعلق بالمؤسسة، فهي نظام منفتح على البيئة المحيطة بها، وبالتالي يمكن القول إن البيئة المحاسبية تؤثر وتتأثر بمجموع المتغيرات والعوامل التي تحيط بالمؤسسة في بيئتها الاقتصادية، تشمل هذه المتغيرات عدة جوانب تتعلق بالأنظمة الاقتصادية والتشريعات والتنظيمات المعمول بها، بالإضافة إلى البيئة الأكاديمية والمهنية.

سيتم من خلال هذا الفصل استعراض مضمون النظام المحاسبي المالي من خلال التفصيل في الإطار القانوني له، وما تضمنه حول مفهوم القيمة العادلة وكذا القواعد العامة والخاصة للقياس المحاسبي التي نص عليها، كما سيتم الحديث عن البيئة التي يتم فيها تطبيق النظام المحاسبي المالي ومحاولة تشخيص مدى جاهزيتها لاعتماد القياس بالقيمة العادلة.

بعد ذلك سيتم إسقاط الجوانب النظرية التي تم التعرض لها على عينة من المهنيين في البيئة المحاسبية الجزائرية ضمن دراسة ميدانية إحصائية حول استخدام القيمة العادلة وتأثير ذلك على المؤسسة ومحيطها. وسيكون الفصل مقسما إلى المباحث الآتية:

- جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لاعتماد القياس بالقيمة العادلة؛
- منهجية وأسلوب وأداة الدراسة الميدانية؛
- عرض النتائج واختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لاعتماد القياس بالقيمة العادلة

تعد دراسة القياس بالقيمة العادلة واحدة من المفاهيم الأساسية في مجال المحاسبة المالية، حيث تسهم بشكل كبير في فهم وتقييم القيمة الحقيقية للأصول والالتزامات في القوائم المالية المؤسسات. في الجزائر، اعتمد النظام المحاسبي المالي على المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية كمرجعية محاسبية، والتي تتبنى وتدعم تطبيق القيمة العادلة على نطاق واسع في قياس الأصول والالتزامات. من خلال هذا المبحث سيتم عرض ودراسة مضمون النظام المالي في مجال القياس المحاسبي عموما، والقياس بالقيمة العادلة على وجه الخصوص، ومحاولة فهم كيفية تطبيقها والتحديات التي تواجهها في بيئة تتسم بالتغير.

المطلب الأول: البيئة الاقتصادية والمحاسبية في الجزائر

يعد الاقتصاد الجزائري من الاقتصاديات النامية التي طبقت النظام الاقتصادي الاشتراكي بعد الاستقلال، وكانت لهذا الخيار تبعات على النظام المحاسبي المعتمد في هذه الفترة، والذي كان مصمم لخدمة اقتصاد مخطط وموجه.

1. البيئة الاقتصادية

مع بداية التسعينات سعت الجزائر إلى اعتماد نموذج اقتصادي جديد والتحول نحو اقتصاد السوق، وكان لزاما لها القيام بمجموعة من الإصلاحات التي تهدف إلى نقل الاقتصاد الجزائري من الاعتماد على أدوات وآليات اقتصاد مركزي موجه إلى الآليات التي يحتاجها اقتصاد السوق، وقد مست هذه الإصلاحات عدة جوانب من البيئة الاقتصادية أدت لاحقا إلى ضرورة إصلاح النظام المحاسبي واعتماد نظام ذو مرجعية دولية.

حاولت الجزائر الانفتاح على السوق الدولية من خلال فتح الفرص أمام الاستثمار الأجنبي المباشر والشراكات الخارجية وإصلاح النظام البنكي. ففي جانب الاستثمار، سعت عبر سياسة موجهة على تشجيع زيادة معدل تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر لأن ذلك من شأنه أن يشجع على نقل الخبرة الأجنبية والتكنولوجيا مما يساهم في رفع تنافسية المنتجات الوطنية وزيادة إمكانية تصديرها، ويتم ذلك من خلال توفير المناخ المناسب للمستثمرين الأجانب ومنحهم الحوافز المالية والضريبية الملائمة.

فقد كانت استراتيجيات التنمية لثلاث عقود بعد الاستقلال قائمة على إعطاء الأولوية للاستثمارات العمومية وتكريس سيطرة القطاع العمومي على مختلف النشاطات الاقتصادية، لكن أمام التوجه لسياسة اقتصاد السوق، كان لابد من وضع إطار قانوني يشجع دور رؤوس الأموال الأجنبية في الاقتصاد الوطني عن طريق قانون جديد للاستثمار متمثل في القانون 93-12 المتعلق بترقية الاستثمار، حدد نطاق تطبيقه على الاستثمارات الخاصة الوطنية والاستثمارات الأجنبية على حد سواء.

من الجوانب التي مسها الإصلاح الاقتصادي في الجزائر تحرير التجارة الخارجية بدءً من سنة 1990 وهي مرحلة التحرير المقيد الذي شمل تحرير الاستثمار الأجنبي في الجزائر، إلا أن هذا الانفتاح كان له طابع تقييدي جزئي،[1] ثم قامت السلطات بخطوة أدت إلى التحول الجذري لسيرورة التجارة الخارجية الجزائرية من خلال إصدار المرسوم التنفيذي رقم 91/37 في فيفري 1991 الذي يؤكد إلغاء الاحتكار في مجال التجارة الخارجية، ويكرس مبدأ التحرير التام للمعاملات التجارية الخارجية وإلغاء شهادات التصدير والاستيراد.[2]

لقد نتج عن تحرير التجارة الخارجية مكاسب كبيرة على مستوى الاقتصاد بأكمله نظرا لتأثيره الايجابي والقوي على الدخل والنمو، فقد أدى تحرير تجارة الخدمات المالية والمصرفية إلى اتساع سوق الخدمات المصرفية، بالإضافة إلى انفتاح المؤسسات الجزائرية على العالم، ودخول العديد من المؤسسات الأجنبية للاستثمار في الجزائر، وقد نتج عن هذا الوضع حاجة المؤسسات الناشطة في الجزائر إلى توحيد ممارساتها المحاسبية وفق مرجعية تحقق مقبولة لدى كل الأطراف مما فتح الباب أمام فكرة الإصلاح المحاسبي.

2. البيئة القانونية

ويمكن تحليل البيئة القانونية في الجزائر من حيث علاقتها بالممارسات المحاسبية وفق أربعة أبعاد: القانون التجاري، القانون الجبائي، قانون النقد والقرض وإصلاح النظام المحاسبي.

1.2. الإصلاح الجبائي

من بين هذه الإصلاحات جاء إصلاح النظام الجبائي في سياق مختلف التحولات التي عرفها النظام الاقتصادي للبلاد، أين تم التخلي عن العديد من الضرائب وإدراج ضرائب جديدة أكثر بساطة وأقل تعقيدا من ناحية التطبيق بالنسبة للمكلفين بالضريبة. حيث ارتكز مضمون الإصلاح الضريبي على تأسيس ثلاث ضرائب جديدة تتمثل في الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والضريبة على القيمة المضافة.

وبالرغم من هذه الإصلاحات لم يتمكن النظام الجبائي الجزائري من تحقيق الاستقرار إلى حد الآن، وهو ما يمكن ملاحظته سنويا من خلال التعديلات التي تمسه ضمن قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية، حيث يتم تعديل معدلات الخضوع وإدراج ضرائب جديدة واستبعاد أخرى، وهو ما يمكن أن ينعكس سلبا على البيئة الاقتصادية عموما والممارسات المحاسبية بشكل خاص.

---

[1] – سامية بوضياف، "**سياسة تحرير التجارة الخارجية وأثرها على التنافسية الدولية**"، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 2، المجلد 4، العدد 1، 2015، ص: 203.

[2] – وسيلة السبتي ونعيمة زعرور، "**مراحل تطور تحرير التجارة الخارجية في الجزائر**"، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، جامعة الجلفة، المجلد 1، العدد 1، 2018، ص: 128.

ومع صدور النظام المحاسبي المالي حاول المشرع الجزائري تحديث القوانين الضريبية والجبائية لمواكبة ما جاء به، غير أنه وضع الحفاظ على الوعاء الضريبي كأولوية أولى بالرغم من اعتماد النظام المحاسبي المالي لمبدأ أحقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، مما شكل تعارضا بين النظامين.

ويظهر هذا التعارض من خلال المادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والصادرة بموجب المادة 6 من قانون المالية التكميلي 2009 تزامنا مع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي، والتي نصت على وجوب احترام المؤسسات للتعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة، حيث تهدف المادة لتوحيد المصطلحات بين النظامين غير أنها كرست سيادة القانون الجبائي على القانون المحاسبي في حالة تعارض قاعدة جبائية مع قاعدة محاسبية في تحديد الوعاء الضريبي.

2.2. إصلاح النظام المصرفي والمالي

كما مست الإصلاحات النظام المصرفي والمالي، ويعتبر صدور القانون رقم 90-10 المتعلق بالنقد والقرض بمثابة تغير جوهري في البيئة الاقتصادية الجزائرية وتجسيدا لعملية الإصلاحات الاقتصادية التي انتهجتها الجزائر للانتقال من اقتصاد مخطط إلى اقتصاد السوق. أعاد هذا القانون هيكلة النظام المصرفي الجزائري من خلال إعطاء الاستقلالية للبنك المركزي وإزالة العوائق أمام الاستثمار الأجنبي وكذلك إنشاء سوق أوراق مالية (بورصة الجزائر)، وقد تلته العديد من التعديلات والإصلاحات لضبط عمل البنوك وزيادة الرقابة عليها وتحرير تجارة الخدمات المالية والمصرفية.

صدرت بعد ذلك العديد من القوانين المعدلة والمتممة لقانون النقد والقرض لسنة 1990 والتي جاءت كلها في إطار مسايرة الإصلاحات التي تسعى الجزائر لتجسيدها ضمن التوجهات الظروف الاقتصادية السائدة، إلى غاية صدور الأمر 03-11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية 1424 الموافق 26 أوت 2003 المتعلق بالنقد والقرض الذي ألغى جميع الأحكام المخالفة له، لاسيما القانون 90-10.

بعد ذلك تم إصدار القانون 23-09 المؤرخ في 03 ذي الحجة 1444 الموافق 21 جويلية 2023 المتضمن القانون النقدي والمصرفي، والذي ألغى جميع الأحكام المخالفة له لاسيما الأمر 03-11.

من بين أهم ما جاء به القانون 23-09 هو تبني فكرة العملات الرقمية حيث نصت المادة 02 منه على إمكانية اتخاذ الشكل الرقمي للدينار الجزائري مع امتلاك الدولة الامتياز التام لإصداره. كما تم الترخيص بإنشاء بنوك استثمارية وبنوك رقمية حسب المادة 90. زيادة على هذا، نصت المادة 38 على إمكانية اتباع الشكل غير المادي مع المؤسسات المالية والبنوك من حيث التصريحات والتقارير التنظيمية.

وفي إطار هذه الإصلاحات وتماشيا مع صدور النظام المحاسبي المالي، قام بنك الجزائر بإصدار النظام المحاسبي المالي المكيف وفق متطلبات القطاع، وهذا ضمن النظام رقم 09-04 المؤرخ في 01 شعبان 1430 الموافق 23 جويلية 2009 والمتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، نص النظام على وجوب خضوع مؤسسات القطاع في تسجيل عملياتها وفقا لمبادئ القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، واعتماد قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأصول والخصوم والأعباء والنواتج المحددة بموجب القرار 08-156 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11.

كما أصدر بنك الجزائر في هذا الإطار النظام رقم 09-05 المؤرخ في 29 شوال 1430 الموافق 18 أكتوبر 2009 والمتضمن إعداد القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية ونشرها.

في نفس السياق أصدر بنك الجزائر النظام 09-08 المؤرخ 12 محرم 1431 الموافق 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، عرف بنك الجزائر من خلال هذا النظام الأدوات المالية وقدم تصنيفها، كما قدم ضمن المادة 06 مفهوم القيمة العادلة حيث عرفها بأنها: "المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما، بين أطراف على اطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية".[1] وهو نفس التعريف المعتمد من طرف النظام المحاسبي المالي ضمن ملحق المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 الموافق 26 ماي 2008، المتضمن أحكام تطبيق القانون 07-11.

3.2. القانون التجاري

من ناحية القانون التجاري الذي يحكم المعاملات التجارية لمختلف أنواع الشركات وحتى العمليات بين الأفراد والتجار، فقد عرف مجموعة من الإصلاحات منذ توجه الدولة للانفتاح على اقتصاد السوق. فزيادة على تحديد أنواع الأعمال التجارية، مجال التطبيق، صفة التجار، الشركات التجارية، يلزم القانون التجاري الجزائري كل من يكتسب صفة التاجر بمسك الدفاتر المحاسبية لتدوين كل العمليات. وتعتبر هذه الدفاتر المحاسبية دليلا على مصداقية كل المعلومات المحاسبية للمعاملات التجارية.[2]

وقد واكبت هذه الإصلاحات تطور النشاطات التجارية وصولا إلى الاعتراف بمعاملات التجارة الإلكترونية مثلما نص عليه القانون 18-05 المؤرخ في 10 ماي 2018 والمتعلق بالتجارة الإلكترونية.

---

[1] - المادة 6 من النظام 09-08 المؤرخ 12 محرم 1431 الموافق 29 ديسمبر 2009، **المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2010، العدد 14.

[2] - الأزهر لعبيدي، **شرح القانون التّجاري الجزائري**، إصدارات مخبر السّياسات العامّة وتحسين الخدمة العموميّة في الجزائر، جامعة الوادي، 2022، ص: 124.

ويتناول القانون التجاري الجزائري مواد قانونية لها أثر على تقديم المعلومة المحاسبية وإنتاجها تتمثل فيما يلي:[1]

- التزامات الأفراد والمؤسسات بكل ما يتعلق بتأسيس أي نشاط تجاري للأشخاص الطبيعيين والمعنويين.
- إجراءات رفع رأس المال أو تخفيضه.
- العمليات المتعلقة بالاهتلاكات والمؤونات والاحتياطات.
- تحديد الدفاتر المحاسبية الإلزامية والواجب مسكها.
- كيفية حساب النتيجة وتوزيع الأرباح بين العمال المساهمين.
- إجبارية ممارسة التدقيق القانوني على المعلومات المالية والمحاسبية من طرف محافظي الحسابات.
- شروط انعقاد الجمعيات العامة.

4.2. إصلاح النظام المحاسبي

جاءت عملية إصلاح النظام المحاسبي عن طريق تبني النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية، والذي يهدف إلى مسايرة الإصلاحات التي تمت في الاقتصاد الجزائري، لجعل المحاسبة متلائمة مع المتغيرات الجديدة من حيث القدرة على ترجمت الأحداث الاقتصادية، وتقديم معلومة تلبي حاجة كل الأطراف المهتمة وذات الصلة في البيئة الاقتصادية.

كما يهدف هذا الإصلاح إلى تعزيز التكامل الاقتصادي والمالي مع الأسواق العالمية وزيادة جاذبيتها للاستثمارات الأجنبية في إطار التوجه نحو التوحيد الدولي في مجال المحاسبة. فتحقيق هذا الهدف يعتبر من بين العناصر التي تزيد من جاذبية الجزائر للمستثمرين الأجانب.

من أجل تحقيق هذ المسعى قامت الجزائر بإصدار سلسلة من القوانين والتشريعات لوضع الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي، والمتمثلة فيما يلي:

- القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

[1] - عبد الخالق أودينة، **أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية –دراسة ميدانية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر–**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في علوم التسيير، المركز الجامعي ميلة، ميلة، 2022، ص ص: 150-151.

– المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 الموافق 26 ماي 2008، المتضمن أحكام تطبيق القانون 07-11.

– القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008 والصادر في 25 مارس 2009، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها.

– القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008 والصادر في 25 مارس 2009، يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

– المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني 1430 الموافق 07 أبريل 2009، المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

3. البيئة الأكاديمية والمهنية للمحاسبة في الجزائر

قبل التفصيل في البيئة الهنية المحاسبية في الجزائر، سيتم التطرق لمضمون التعليم المحاسبي من منظور المعايير الدولية:

1.3. التعليم المحاسبي من منظور معايير التعليم المحاسبي الدولية

أصدر مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي (International Accounting Education Standards Board) في هذا الإطار دليل معايير التعليم الدولية (International Education Standards)، حيث يشير في إطاره التصوري أن المجلس يعمل من أجل تحقيق المصلحة العامة لرفع مستوى ثقة أصحاب المصلحة في عمل المحاسبين المهنيين. وتتمثل مهمته في تعزيز مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم من خلال تطوير وتعزيز التعليم المحاسبي المهني، كما يسعى إلى تطوير واعتماد وتنفيذ معايير التعليم الدولية.

تعمل معايير التعليم الدولية (IES) على تحسين جودة التعليم المحاسبي المهني في جميع أنحاء العالم من خلال ما يلي:[1]

– فرض متطلبات الدخول في برامج التعليم المحاسبي المهني.

– فرض متطلبات التطوير المهني الأولي للمحاسبين المحترفين.

– فرض متطلبات التطوير المهني المستمر للمحاسبين المحترفين.

[1] - International Accounting Education Standards Board (IAESB), **Handbook of International Education Pronouncements**, 2019, p: 7.

كما يقدم الإطار التصوري لمجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي (IAESB) دورا توجيهيا لكل الجهات التي تدعم وتشرف على تعليم وتكوين وتطوير المحاسبين والمهنيين في مجال المحاسبة والمجالات ذات الصلة. ويشمل ذلك الجامعات والجهات المسؤولة عن تصميم وتطوير وتقديم وتقييم برامج التعليم المحاسبي المهني، بالإضافة إلى الجهات الرقابية المسؤولة عن الرقابة على مهنة المحاسبة والسلطات الحكومية المسؤولة عن المتطلبات القانونية والتنظيمية المتعلقة بالتعليم المحاسبي المهني.

تعرف عملية التعلم وفقا اما بنص عليه الإطار التصوري لمجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي على أنها: "عملية مستمرة لتطوير الكفاءة المهنية والحفاظ عليها طيلة المسيرة المهنية للمحاسب المهني".[1] وتتضمن هذه العملية ثلاثة عناصر أساسية:[2]

- التعليم هو عملية منظمة ومنهجية تهدف إلى تطوير المعرفة والمهارات والقدرات الأخرى. وهي عملية لا تنحصر على المسار الأكاديمي فقط.
- التدريب ويتمثل في أنشطة التعلم والتطوير التي تكمل التعليم والخبرة العملية، ويركز التدريب على التطبيق العملي الذي يتم إجراؤه في مكان العمل أو في بيئة تحاكي بيئة العمل.
- الخبرة العملية وتشير إلى الممارسة التي يتم اكتسابها في مكان العمل والأنشطة الأخرى ذات الصلة بتطوير الكفاءة المهنية.

1.1.3. متطلبات القبول في برامج التعليم المحاسبي المهني

بهدف تحديد متطلبات القبول التعليمي لبرامج التعليم المحاسبي المهني التي تكون عادلة ومتناسبة وتحمي المصلحة العامة، قام مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي بإصدار المعيار الأول بعنوان: متطلبات القبول في مسار التعليم المحاسبي المهني، يشرح هذا المعيار كيفية الوصول إلى برامج التعليم المحاسبي المهني تحت رعاية إحدى الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، وكيفية ضمان فرص المحاسبين الراغبين في إتمام برامج التعليم المحاسبي.

يتيح مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي للهيئات التابعة له كأعضاء في كل بلد تحديد معايير ومتطلبات القبول في برنامج التعليم المحاسبي المهني، والتي قد تشمل المؤهلات أو الدورات أو اختبارات القبول أو الخبرة المهنية حسب خصوصية كل بلد، بحيث توفر متطلبات القبول لأي برنامج للتعليم المحاسبي المهني للأفراد الأسس اللازمة لتمكينهم من تطوير الكفاءة المطلوبة في مسار التكوين. قد يتم التعبير عن هذه المتطلبات بالكفاءة الفنية أو المهارات المهنية، أو اشتراط الحصول على شهادة جامعية.

---

[1] - Handbook of International Education Pronouncements, **Op-cit**, 2019, p: 11.
[2] - **Idem**.

تحديد هذه المتطلبات يتضمن أخذ عدة عوامل في الاعتبار مثل:[1]

- البيئة الاقتصادية والتجارية والتنظيمية.
- المعرفة الأساسية المطلوبة.
- المعارف المتوقع اكتسابها.

2.1.3. المهارات الفنية

تحدد معايير مجلس التعليم المحاسبي الدولي ضمن المعيار الثاني مستوى معين من المهارة الفنية التي يحتاجها المحاسبون المهنيون المتربصون لممارسة مهنة المحاسبة وهي القدرة على تطبيق المعرفة المهنية لأداء مهامهم. ويهدف اشتراط هذا المستوى من الكفاءة إلى حماية المصلحة العامة للأطراف ذات الصلة وتحسين جودة العمل الذي يقدمونه وتعزيز مصداقية مهنة المحاسبة.

يحدد هذا المعيار مجالات الكفاءة ونتائج التعلم للكفاءة الفنية المطلوبة لدى المحاسبين المهنيين المتربصين بغض النظر عن تخصصهم أو دورهم المحاسبي في المستقبل. وتشمل مجالات الكفاءة المطلوبة حسب هذا المعيار ما يلي:[2]

- المحاسبة المالية وإعداد التقارير المالية.
- المحاسبة الإدارية أو محاسبة التسيير.
- الإدارة المالية.
- الجباية.
- التدقيق والرقابة.
- الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية.
- القانون التجاري والتنظيمات.
- تكنولوجيات المعلومات والاتصالات.
- بيئة الأعمال والتنظيم.

---

[1] - International Accounting Education Standards Board (IAESB), **International Education Standard (IES) 1: Entry Requirements to Professional Accounting Education Programs**, 2013, p: 6.

[2] - International Accounting Education Standards Board (IAESB), **International Education Standard 2, Initial Professional Development – Technical Competence**, 2019, p p: 5-8.

- الاقتصاد (الكلي والجزئي).

- استراتيجية الأعمال والتسيير الاستراتيجي.

3.1.3. المهارات المهنية

حدد مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي ضمن المعيار الثالث دليل توجيهي رئيسي لتعليم وتدريب المحاسبين المهنيين المتربصين حول المهارات المهنية المطلوبة لممارسة مهنة المحاسبة. يركز هذا المعيار على المهارات والكفاءات الأساسية التي يجب على المحاسبين اكتسابها وتطويرها خلال تكوينهم المهني الأولي. تشمل المهارات المهنية الواجب تطويرها حسب هذا المعيار لدى المحاسبين إلى أربعة مجالات:[1]

- القدرة الفكرية وتتعلق بقدرة المحاسب المهني على حل المشكلات والتفكير النقدي، واتخاذ القرارات، وممارسة الحكم المهني والأخلاقي.

- مهارات الاتصال والتواصل، وهي قدرة المحاسب على بناء العلاقات والتواصل المهني والتفاعل بفعالية مع الآخرين.

- المهارات الشخصية وتتعلق بالمواقف والسلوك الشخصي للمحاسب المهني.

- مهارات التنظيم، وهي قدرة المحاسب على العمل بفعالية مع، أو داخل المنظمة للحصول على النتائج أو المخرجات المثلى من الأشخاص والموارد المتاحة.

ويؤكد المعيار أيضا على أهمية التعلم المستمر والتطوير المهني طوال مسيرة المحاسب المهنية وتشجيع المهنيين على البقاء على اطلاع دائم بمحيطهم المهني.

4.1.3. القيم المهنية والأخلاقية

يحدد معيار التعليم المحاسبي الدولي الرابع القيم المهنية والأخلاقية والمواقف المهنية للأفراد الممارسين لمهنة المحاسبة وهي مبادئ عالمية تتجاوز الحدود الثقافية. ويؤكد المعيار على أهمية القيم المهنية والمبادئ الأخلاقية في المحاسبة، حيث يشجع على تطوير مواقف وسلوك أخلاقي يعزز الثقة في مهنة المحاسبة يرتكز على الالتزام بالمصلحة العامة. كما يشجع أيضا على دمج القيم المهنية والأخلاقية في التعليم والتدريب للمحاسبين ويؤكد على أهمية تطويرها المستمر على مدار مسار المحاسب المهني المتربص.

[1] - International Accounting Education Standards Board (IAESB), **International Education Standard 3, Initial Professional Development – Professional Skills**, 2019, P : 7.

5.1.3. الخبرة العملية

يضع مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي المعيار الخامس بعنوان الخبرة العملية بهدف توجيه وتنظيم التطوير المهني للمهنيين المتربصين في مجال المحاسبة، يتميز هذا المعيار بالتركيز على الخبرة العملية وتطوير الكفاءات اللازمة لممارسة مهنة المحاسبة.

يعتبر التعليم للحصول على المؤهلات الأكاديمية أو المهنية مفيدة لاكتساب المعرفة المحاسبية المهنية، غير أن التعليم المحاسبي في حد ذاته لا يثبت تحقيق الكفاءة المهنية لأداء مهنة محاسب، في هذا الإطار ينص التكوين المحاسبي المهني وفق هذا المعيار على ضرورة أن يتضمن مسار التكوين المحاسبي تحصيل الخبرة المهنية والعملية.

تقوم الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين بتحديد التوازن المناسب بين التعليم المحاسبي والخبرة العملية ضمن مسار تكوين المحاسبين المهنين حسب خصوصيات كل بلد، وذلك من خلال التطبيق العملي، التدريب الداخلي وفترات العمل خلال مسار التعليم، ويمكن الحصول على الخبرة العملية بعد الانتهاء من برنامج التعليم المحاسبي المهني أو بالتزامن مع البرنامج.

6.1.3. تقييم الكفاءة المهنية

من أجل تحديد ما إذا كان المحاسبون المهنيون المتربصون يتمتعون بمستوى مناسب من الكفاءة المهنية يحمي المصلحة العامة، ويعزز جودة عمل المحاسبين ومصداقية مهنة المحاسبة، وضع مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي المعيار السادس بعنوان تقييم الكفاءة المهنية.

تتجاوز الكفاءة المهنية معرفة المبادئ والمعايير والمفاهيم والحقائق والإجراءات المرتبط ببيئة العمل، بل هو تكامل وتطبيق المهارات الفنية والمهارات المهنية والقيم والأخلاق والمواقف المهنية، بالإضافة إلى تحصيل الخبرة العملية. وتشمل أنشطة التقييم كل الأنشطة المصممة لتقييم هذه المجالات من خلال ما يلي:[1]

- الامتحانات الكتابية.
- الامتحانات الشفوية.
- الاختبار الموضوعي.
- الاختبار بمساعدة الحاسوب.
- تقييم الكفاءة في مكان العمل من قبل أصحاب العمل.

[1] - International Accounting Education Standards Board (IAESB), **International Education Standard 6, Initial Professional Development – Assessment of Professional Competence**, 2012, P : 6.

7.1.3. التطوير المهني المستمر

يحرص مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي على ضمان استمرارية التعلم والتطوير الدائم للممارسين لمهنة المحاسبة، في هذا الإطار ينص المعيار السابع بعنوان التطوير المهني المستمر على مجموعة من المبادئ التوجيهية والمبادئ التي وضعها الاتحاد الدولي للمحاسبين لتعليم وتدريب المحاسبين المهنيين بشكل مستمر لضمان الحفاظ على كفاءتهم والتكيف مع الاحتياجات المتطورة للمهنة وبيئة الأعمال.

يشير هذا المعيار إلى عدة جوانب تتعلق بالتطوير المستمر، مثل أهمية التعلم مدى الحياة، حيث يؤكد على ضرورة التعلم المستمر طوال مسيرة المحاسب المهني، وهذا راجع إلى أن مجال المحاسبة يتطور باستمرار، ويحتاج المهنيون إلى مواكبة أحدث التطورات. كما يعطي الحق للهيئات التنظيمية أو المنظمات المهنية أو أصحاب العمل الحق في مراقبة امتثال المحاسب المهني لمتطلبات التطوير المهني المستمر والتحقق منه لضمان الالتزام بالمعيار. كما يسلط الضوء أيضا على أهمية السلوك الأخلاقي وحاجة برامج التطوير المهني المستمر إلى تضمين مكونات أخلاقية للحفاظ على أعلى المعايير الأخلاقية في المهنة.[1]

8.1.3. الكفاءة المهنية للشركاء المسؤولين عن عمليات تدقيق البيانات المالية

يحدد معيار التعليم المحاسبي الدولي الثامن الكفاءة المهنية المطلوبة لدى المحاسبين المهنيين المشاركين والمسؤولين عن عمليات تدقيق البيانات المالية. كما يحدد المعرفة والمهارات والصفات الأساسية التي يجب أن يمتلكها المحاسبون للقيام بمسؤولياتهم بفعالية. يؤكد معيار التعليم الدولي 8 على النقاط الرئيسية التالية:[2]

- فهم معايير التدقيق والقدرة على الإشراف على عمليات التدقيق.
- المحاسبة المالية وإعداد التقارير المالية.
- الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية.
- معرفة بيئة العمل.
- الجباية.
- تكنولوجيات المعلومات والاتصالات.
- بيئة الأعمال والتنظيم.

[1] - International Accounting Education Standards Board (IAESB), **International Education Standard 7, Continuing Professional Development**, 2018, p p: 4-6.
[2] - International Accounting Education Standards Board (IAESB), **International Education Standard 8, Professional Competence for Engagement Partners Responsible For Audits of Financial Statements**, 2019, p p: 5-7.

- الإدارة المالية.
- مهارات الاتصال والتواصل.
- مهارات التنظيم.
- مهارات الشك المهني والحكم المهني.
- أخلاقيات المهنة.

ويؤكد معيار التعليم الدولي الثامن المتطلبات الشاملة للمحاسبين المهنيين المشاركين والمسؤولين عن عمليات تدقيق البيانات المالية، حيث تعتبر هذه المجالات حيوية لإجراء عمليات تدقيق عالية الجودة للبيانات المالية والحفاظ على نزاهة المهنة وتحقيق المصلحة العامة.

2.3. واقع التعليم المحاسبي في الجزائر

شهدت البيئة الأكاديمية في الجزائر تحولات جوهرية وإصلاحات عديدة مست التخصصات المفتوحة وبرامج التكوين، وفتح جامعات على مستوى كل الولايات، بالإضافة إلى مدارس متخصصة. ويعتبر تخصص المحاسبة من بين التخصصات التي استفادت من هذه الحركية في القطاع، حيث تم تأهيل كل الجامعات والمراكز الجامعية على مستوى الجزائر لضمان التكوين في التخصص، كما يدرس تخصص محاسبة في أغلب المدارس الوطنية والعليا في ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وتم في سنة 2010 تأسيس المدرسة العليا للمحاسبة والمالية المتخصصة في هذا المجال.

وتعتبر الجامعات أهم مؤسسة تعليمية في البيئة الجزائرية في مجال المحاسبة التي تعنى بتكوين المحاسبين، وتتوقف جودة مخرجاتها في هذا المجال على عدة عوامل تتعلق أساسا بجودة أعضاء هيئة التدريس وجودة الطالب والبرامج التعليمية وتوفير الإمكانات المادية والهيكلية والتنظيمية لإتمام عملية التعليم.

يحتاج المسار التعليمي للطالب الاحتكاك بالبيئة المهنية في كل التخصصات المفتوحة على مستوى المؤسسات التعليمية والجامعات من أجل تعميق المعارف النظرية المكتسبة وتطبيقها على أرض الواقع. غير أنه تبقى بعض الخصوصيات المتعلقة ببعض التخصصات والتي تحتاج إلى تواصل أكبر مع المحيط المهني، ويمكن اعتبار تخصص المحاسبة من بين هذه التخصصات.

وبهدف مواكبة الإصلاحات المحاسبية التي عرفتها الجزائر عقب اعتماد النظام المحاسبي المالي، أصدرت وزارة التعليم العالي والبحث العليمي مراسلة مؤرخة بتاريخ 17 نوفمبر 2009 إلى المؤسسات الجامعية تقضي بضرورة تعديل برامج التعليم في مجال المحاسبة تبعا لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي حسب تعليمة وزارة المالية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009، والتي اعتبرت حسب وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

وثيقة بيداغوجية أساسية يتم الاسترشاد بها من طرف الجامعات، كما أوصت المراسلة بأن تقوم الجامعات بمراعات المستجدات التي طرأت على النظام المحاسبي في الجزائر عند إعداد وتقييم عروض التكوين.[1]

تضمنت عروض التكوين في ميدان العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، فرع علوم مالية محاسبة، تخصص محاسبة والصادرة بعد مراسل الوزارة العديد من التعديلات التي جاءت تماشيا مع النظام المحاسبي المعتمد، حيث تم اعتماد مقاييس تدريس المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية تماشيا مع اعتماد النظام المحاسبي المالي. الجدول أدناه يوضح مسار التكوين المعتمد في تخصص لمحاسبة لطلاب الجامعات حسب عروض التكوين المعتمد من الوزارة لسنة 2014.

جدول رقم 4-1: مسار التكوين في العليم العالي لتخصص محاسبة

السداسي الأول		السداسي الثاني	
وحدات التعليم	**المقاييس**	**وحدات التعليم**	**المقاييس**
وحدة التعليم الأساسية	مدخل للاقتصاد	**وحدة التعليم الأساسية**	مدخل لإدارة الأعمال
	اقتصاد جزئي 1		اقتصاد جزئي 2
	محاسبة عامة 1		محاسبة عامة 2
	تاريخ الوقائع الاقتصادية		
وحدة التعليم المنهجية	إحصاء 1	**وحدة التعليم المنهجية**	إحصاء 2
	رياضيات 1		رياضيات 2
	منهجية البحث 1		إعلام آلي
وحدة التعليم الاستكشافية	مدخل للقانون	**وحدة التعليم الاستكشافية**	القانون التجاري
	مدخل لعلم الاجتماع		علم اجتماع المنظمات
وحدة التعليم الأفقية	لغة أجنبية 1	**وحدة التعليم الأفقية**	لغة أجنبية 2
السداسي الثالث		**السداسي الرابع**	
وحدات التعليم	**المقاييس**	**وحدات التعليم**	**المقاييس**
وحدة التعليم الأساسية	محاسبة تحليلية	**وحدة التعليم الأساسية**	اقتصاد المؤسسة
	تسيير المؤسسة		رياضيات مالية
	اقتصاد كلي 1		اقتصاد كلي 2
			معايير المحاسبة الدولية
وحدة التعليم المنهجية	إحصاء 3	**وحدة التعليم المنهجية**	المالية العامة
	مالية المؤسسة		

[1] - علي مامي، "**مدى توافق التكوين المحاسبي في الجزائر مع متطلبات المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IES) –دراسة مقارنة–**"، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 18، العدد 01، 2020، ص: 178.

	منهجية البحث 2		
وحدة التعليم الاستكشافية	إعلام آلي 2	**وحدة التعليم الاستكشافية**	إعلام آلي 3
وحدة التعليم الأفقية	لغة أجنبية 3	**وحدة التعليم الأفقية**	الفساد وأخلاقيات العمل
السداسي الخامس		**السداسي السادس**	
وحدات التعليم	**المقاييس**	**وحدات التعليم**	**المقاييس**
وحدة التعليم الأساسية	محاسبة مالية معمقة 1	**وحدة التعليم الأساسية**	محاسبة مالية معمقة 2
	مراقبة التسيير		السياسات المالية للمؤسسة
	تحليل مالي		نظام المعلومات المحاسبي
وحدة التعليم المنهجية	محاسبة الشركات	**وحدة التعليم المنهجية**	التدقيق المالي والمحاسبي
	جباية المؤسسة		تقييم المشاريع
			تقرير التربص
وحدة التعليم الاستكشافية	الإفلاس والتسوية القضائية	**وحدة التعليم الاستكشافية**	أسواق مالية
وحدة التعليم الأفقية	لغة أجنبية 4	**وحدة التعليم الأفقية**	لغة أجنبية 5

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على القرار رقم 581 المؤرخ في 23 جويلية 2014 المحدد لبرنامج التعليم العالي القاعدي المشترك لشهادات ليسانس ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير والقرار رقم 640 المؤرخ في 24 جويلية 2014 المحدد لبرنامج التعليم لنيل شهادة ليسانس في ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع علوم مالية ومحاسبة.

من خلال تحليل عرض التكوين المعتمد في تخصص محاسبة ومالية يتضح تنوع المقاييس المدرسة طيلة المسار الدراسي، فزيادة على المقاييس المحاسبية التي تمثل صلب التخصص هي تغطي الجانب الاقتصادي مثل مدخل للاقتصاد والاقتصاد الجزئي والكلي، والجانب المالي مثل الرياضيات المالية والتحليل المالي وتقييم المشاريع، بالإضافة إلى الجباية والقانون.

كما يلاحظ أن المقاييس المدرسة في تخصص محاسبة تغطي تقريبا كل المهارات الفنية المطلوبة من طرف مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي من خلال المعيار الثاني ضمن متطلبات الدخول لبرامج التكوين المهني المحاسبي، ما عدى ما يتعلق بالحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وهذا يعتبر نقطة إيجابية في مجال التعليم العالي المحاسبي في الجزائر. غير أنه يلاحظ أيضا أن المعايير المحاسبية الدولية يتم تدريسها خلال سداسي واحد خلال المسار الدراسي، وهو ما يعتبر غير كافي لتحصيل المادة العلمية الكافية لفهم مضمون المعايير الدولية، مما قد يشكل عائق أمام الممارسين لمهنة المحاسبة لاحقا في تطبيق مضمونها، خاصة ما يتعلق بجانب القياس المحاسبي.

3.3. التكوين المهني للمحاسبين في الجزائر

عرفت مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر عدت تطورات، كان آخرها صدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وقد حدد من خلاله شروط الممارسة والمسؤوليات بالنسبة للفئات الثلاثة الممارسة للمهنة، والجهات ذات الصلة بالمهنة، ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

وقد نص هذا القانون ضمن المادة 08 منه، كأحد شروط ممارسة المهنة بالنسب للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات أن يكون الشخص حائزا على شهادة جزائرية في للخبرة المحاسبية أو لمحافظ الحسابات حسب الحالة، أو شهادة معادلة لها. وحددت نفس المادة أن هذه الشهادات والإجازات تمنح من معهد التعليم المتخصص التابع لوزارة المالية أو أية معهد معتمد من طرفها.[1]

عقب إصدار القانون رقم 10-01 تم إصدار العديد من المراسيم التنفيذية المتعلقة بتطبيقه، حيث تضمن المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 2 رمضان 1433 الموافق 21 جويلية 2012 إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره، وتم وضعه تحت الوصاية المباشرة للوزير المكلف بالمالية، وحددت مهمته الأساسية بضمان التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة خبير محاسب وشهادة محافظ الحسابات.[2]

وقد أوضحت المادة 08 من القانون رقم 10-01 بأنه لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص إلا من خلال النجاح في المسابقة المنظمة في هذا الإطار، وبأن المشاركة في هذه المسابقة متاح لحاملي شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم، وقد تم التفصيل في هذه النقطة ضمن المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 13 ربيع الأول 1432 الموافق 16 فيفري 2011 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة، حيث نصت المادة 03 على أن قائمة الشهادات الجامعية المقبولة تحدد عن طريق قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتعليم العالي.

وصدر القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 8 جمادى الثانية عام 1438 الموافق 7 مارس 2017، ليحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التكوين المتخصص لمهنة المحاسبة،

---

[1] - المادة 08 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق 29 جوان 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2010، العدد 42.

[2] - المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 2 رمضان 1433 الموافق 21 جويلية 2012، **المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2012، العدد 43.

والتي حصرها في تخصصات المحاسبة، المحاسبة والمالية، المالية وتخصص تدقيق، على أن يتم الحصول عليها على بمسار تكوين ثلاثة سنوات على الأقل بعد شهادة البكالوريا.

كما صدر قرار وزاري مشترك آخر بنفس التاريخ ليحدد عدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بالمعهد، أين تم تحديد مضمون المسابقة باختبارات كتابية للقبول واختبارات شفوية للقبول النهائي.

وبخصوص مسار التكوين بالمعهد المتخصص، وضح المرسوم التنفيذي رقم 12-288 ضمن المادة 23 بأن الطلبة ملزمون بمتابعة دورة تكوينية لمد سنتين تتوج بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق بعد الحصول على مجمل المواد المطلوبة، كما أشارت المادة 21 من نفس المرسوم إلى أن كيفيات سير التكوين وبرامج التكوين تحدد بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتعليم العالي، حيث صدر هذا القرار بتاريخ 8 جمادى الثانية عام 1438 الموافق 7 مارس 2017 ليحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.

الجدول الآتي يبين مسار التكوين لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات:

الجدول رقم 4-2: مسار التكوين المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات

الشهادة المحضرة	تعليم متخصص	تربص مهني	امتحان نهائي
محافظ الحسابات	دورة تكوينية متخصصة لمدة سنتين تتوج بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة والتدقيق.	تربص مهني نظامي لمدة سنتين.	امتحان نهائي (اختبارات كتابية وشفوية).
الخبير المحاسب	دورة تكوينية متخصصة لمدة ثلاثة سنوات تتوج بشهادة الدراسات العليا للمحاسبة المعمقة والمالية.	تربص مهني نظامي لمدة سنتين.	امتحان نهائي (اختبارات كتابية وشفوية).

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على المواد من 23 إلى 28 من المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 2 رمضان 1433 الموافق 21 جويلية 2012، **مرجع سبق ذكره**.

كما أوكلت لهذا المعهد مهمة ضمان التكوين المتواصل الموجه للمهنيين في مجال المحاسبة،[1] وهو ما يحقق متطلبات مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي ضمن المعيار السابع بخصوص ضمان استمرارية التعلم والتطوير الدائم للممارسين لمهنة المحاسبة، لكن مضمون هذا التكوين لم يحدد بشكل واضح ضمن المرسوم، وتم الإشارة إليه ضمن المادة 22 على أن برامج التكوين المتواصل ينجزها بشكل سنوي المجلس العلمي والبيداغوجي للمعهد بعد قرار مجلس الإدارة وموافقة المجلس الوطني للمحاسبة.[2]

[1] - المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 2 رمضان 1433 الموافق 21 جويلية 2012، **مرجع سبق ذكره**.

[2] - **المرجع نفسه**، المادة: 22.

بمقارنة معايير التعليم المحاسبي الدولي مع القانون رقم 10-01 والمراسيم التنفيذية التي تبعته نجد أن أغلب متطلبات هذه المعايير تتحقق، خاصة فيما يتعلق بمتطلبات القبول في برامج التكوين وتطوير المهارات الفنية ومتطلبات الخبرة العملية وتقييم الكفاءة المهنية، في حين أن بعض المتطلبات لم تتحقق في ظل الإطار القانوني الحالي مثل متطلبات المهارات المهنية والقيم المهنية والأخلاقية. أما بخصوص التطوير المهني المستمر، فقد نص عليها القانون كما سبق ذكره غير أنه لا يمكن الحكم عليها نظرا لعدم تقديم تفاصيل عن مضمونها ضمن النصوص القانونية الحالية.

غير أن تأخر تطبيق هذه الإصلاحات في مجال تنظيم مهنة المحاسبة يعتبر عقبة أما تطوير المهنة، فبالرغم من صدور النص القانوني والعديد من المراسيم التنفيذية المتعلقة به، غير أن المعهد المتخصص في التكوين لم يتم افتتاحه بعد، ولازال مهنيو القطاع يخضعون في عملية التكوين للنظام القديم.

المطلب الثاني: استخدامات القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي

في سنة 2007 تم إصدار النظام المحاسبي المالي ومن خلاله اعتمدت الجزائر توجه جديد في المجال المحاسبي يوافق تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية، يهدف هذا التوجه لوضع نظام يتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة التي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية الرامية إلى مواكبة متطلبات اقتصاد السوق، باستجابة المحاسبة لاحتياجات أطراف عديدة من المعلومات، والتي يأتي في مقدمتها المستثمرون الدوليون، من خلال توفيق البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية.

1. محتوى النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، ودخل حيز التنفيذ ابتداء من 01 جانفي 2010، وطبقا لنص المدة 03 من القانون فإن "المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض قوائم تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".[1] من خلال هذا التعريف نستخلص خصائص النظام المحاسبي المالي الآتية:

- نظام للمعلومة المالية يركز على المفهوم المالي.
- يقدم النظام المحاسبي المالي قوائم (كشوف) مالية تعكس صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة.
- من خلال القوائم المالية التي يقدمها يمكن قياس أداء ونجاعة الكيان.

[1] – المادة 03 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2007، العدد 74.

- يتعامل النظام المحاسبي المالي مع معلومات قابلة للقياس.
- يقوم بتصنيف وتقييم وتسجيل المعلومات المالية.
- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات النقدية.

وقد حدد القانون رقم 07-11 مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، ويستثني من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، ووفق نفس القانون المؤسسات الملزمة بمسك محاسبة مالية هي:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

واستثنى النظام المحاسبي المالي من مجال تطبيقه المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين قانونيا حيث يمكن لهذه المؤسسات مسك محاسبة مبسطة، وتم تحديد الحد القانوني بموجب المادة 2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية في 25 مارس 2009.

2. محتوى النظام للمحاسبي المالي

حسب الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي فهو يتضمن ما يلي:

1.2. الإطار التصوري للمحاسبة المالية

يعتبر الإطار التصوري للمحاسبة المالية من بين المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وأهم إضافة بالمقارنة مع المخطط الوطني للمحاسبة، يحدد هذا الإطار المفاهيم والمبادئ والقواعد التي تشكل أساسا لإعداد القوائم المالية. وقد اقتبس الإطار التصوري للمحاسبة المالية من الإطار التصوري المعتمد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، وتم إدراجه ضمن النظام المحاسبي المالي بموجب المادة 6 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، وتم التفصيل في محتواه ضمن المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26.

ويعرف الإطار التصوري للمحاسبة المالية مختلف المفاهيم والفرضيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها عند مسك المحاسبة والتي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، كما يعطي تعريف لعناصر القوائم المالية المتمثلة في عناصر الأصول، الخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، النواتج والأعباء، ويوضح أيضا الخصائص النوعية للمعلومة المالية ويحدد مجال التطبيق.

إضافة إلى هذا، يسهل الإطار التصوري للمحاسبة المالية تفسير المعايير المحاسبية ويشكل مرجعا لإعداد ووضع المعايير المحاسبية الجديدة، كما يعرف الإطار التصوري ما يلي:[1]

- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية.
- الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، المنتجات والأعباء.

يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى تحقيق ما يلي:[2]

- تطوير المعايير المحاسبية.
- تحضير القوائم المالية (الكشوف المالية).
- تفسير (تحديد) مستعملي المعلومة المالية المتضمنة في القوائم المالية والمعدة وفق المعايير المحاسبية.
- إبداء الرأي حول مدى مطابقة القوائم المالية مع المعايير المحاسبية.

2.2. المعايير المحاسبية

تشكل المعايير المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري، والتي تحدد كل من طرق التقييم ومحاسبة عناصر القوائم المالية، حيث تحدد المعايير المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي ما يلي:[3]

- قواعد التقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات.
- محتوى القوائم المالية وكيفية عرضها.

---

[1] – المادة 07 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007، **مرجع سبق ذكره**.

[2] – المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 الموافق 26 ماي 2008، **المتضمن أحكام تطبيق القانون رقم 07-11**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2008، العدد 27.

[3] – المادة 08 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007، **مرجع سبق ذكره**.

وقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 08-156 قائمة المعايير المحاسبية وقسمها إلى أربعة مجموعات أساسية كما يلي:[1]

- المعايير المتعلقة بالأصول: وحددها النظام المحاسبي المالي بما يلي:
  - معيار التثبيتات العينية والمعنوية.
  - معيار التثبيتات المالية.
  - معيار المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.
- المعايير المتعلقة بالخصوم: وتتمثل فيما يلي:
  - معيار رؤوس الأموال الخاصة.
  - معيار الإعانات.
  - معيار مؤونات المخاطر.
  - معيار القروض والخصوم المالية الأخرى.
- المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة: وتشمل ما يلي:
  - معيار الأعباء.
  - معيار المنتوجات.
- المعايير ذات الصفة الخاصة: وحددها النظام المحاسبي المالي بما يلي:
  - معيار تقييم الأعباء والمنتوجات المالية.
  - معيار الأدوات المالية.
  - معيار عقود التأمين.
  - معيار العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير.
  - معيار العقود طويلة الأجل.
  - معيار الضرائب المؤجل.
  - معيار عقود إيجار التمويل.

[1] - المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 الموافق 26 ماي 2008، **مرجع سبق ذكره**.

- معيار امتيازات المستخدمين.
- معيار العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية.

3.2. مدونة حسابات

حسب نص المادة 09 من القانون رقم 07-11، فإن العمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة تسجل في حسابات تحددها مدونة حسابات، وقد عرفها المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بعد ذلك في مادته 31 أنها مجموعة حسابات مجمعة في فئات متجانسة تشكل أصنافا، ليأتي القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والصادر في 25 مارس 2009 المتضمن لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، والذي تم فيه تحديد هذه الأصناف الرئيسية للحسابات ومضمون كل منها، كما حدد أيضا الحسابات الرئيسية والفرعية لكل صنف وكذا سير مختلف الحسابات.

3. أهداف النظام للمحاسبي المالي

كان الهدف الأساسي من اعتماد النظام المحاسبي المالي هو تجاوز نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، وتحقيق التوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية في إطار جهود التوحيد المحاسبي الدولي، يمكن إبراز أهم الأهداف التي جاء النظام المحاسبي المالي لتحقيقها كما يلي:

- توفير معلومة مالية مفهومة وموثوق بها دوليا.
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية عن المركز المالي، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات خاصة مع استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في قائمتي تدفقات الخزينة وتغيرات رؤوس الأموال بالإضافة إلى جدول النتائج حسب الوظيفة.
- جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، وبين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية.
- نشر معلومات وافية، صحيحة وموثوق بها وتتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وتستجيب لاحتياجاتهم من المعلومات مما يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين.
- تسهيل عملية المراقبة للحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح وتبسيط مسك المحاسبة للمؤسسات الصغيرة.

4. المبادئ والاتفاقيات المحاسبية وفق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

وفقا لمضمون النظام المحاسبي المالي، يتم اعتماد مجموعة من المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة لتنظيم، تسجيل، تقدير وعرض المعلومات المالية في القوائم المالية (عبارة عن مبادئ وفروض وخصائص) والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

- **محاسبة التعهد:** وفق ما جاء في الإطار التصوري تتم محاسبة العمليات التي تقوم بها المؤسسة على أساس محاسبة الالتزام عند حدوثها، وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي تحدث فيها.
- **استمرارية الاستغلال:** تعد القوائم المالية على أساس استمرارية استغلال المؤسسة بافتراض متابعتها لنشاطاتها في مستقبل متوقع.
- **قابلية الفهم:** يجب أن تكون المعلومة المالية المقدمة في القوائم المالية من السهل فهمها من طرف أي مستعمل له معرفة معقولة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية وبالمحاسبة، تعتبر قابلية الفهم من الخصائص الأساسية للمعلومة المالية المقدمة في القوائم المالية.
- **الدلالة:** حتى تكون المعلومة المالية ذات منفعة في عملية اتخاذ القرار يجب تتمتع بالدلالة وتتوفر هذه الخاصية في المعلومة المالية عندما يكون لها تأثير على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.
- **المصداقية:** أورد النظام المحاسبي المالي هذه الخاصية ضمن المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، لكنه لم يقدم لها تعريفا أو شرحا، والمتعارف عليه أن خاصية المصداقية تتوفر في المعلومة المالية عندما تكون خالية من الأخطاء ويمكن أن يعتمد عليها المستخدمون في اتخاذ القرار كونها تقدم صورة صادقة عن المؤسسة.
- **قابلية المقارنة:** يجب أن يتم إعداد وعرض المعاملات والأحداث الاقتصادية ضمن القوائم المالية بشكل متجانس وثابت يسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى معلومة مالية قابلة للمقارنة.
- **التكلفة التاريخية:** تقيد عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بالتكلفة التاريخية دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة. غير أن المعايير المحاسبية استثنت بعض عناصر الأصول والخصوم من هذا المبدأ.
- **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** يتم تسجيل العمليات المحاسبية وتعرض ضمن القوائم المالية طبقا لواقعها المالي والاقتصادي وليس فقط على أساس شكلها القانوني.

---

[1] – المادة 06 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007، **مرجع سبق ذكره**.

كما أشار النظام المحاسبي المالي من خلال نصوص القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 ضمنيا إلى مبادئ محاسبية أخرى يمكن تلخيصها فيما يلي:

- **وحدة النقد:** وفق هذا المبدأ تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية، وتحول العمليات بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.
- **عدم المقاصة:** لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم أو بين عنصر من المنتوجات وعنصر من الأعباء إلا إذا تمت هذه المقاصة في إطار قانوني أو تعاقدي.
- **وحدة الكيان:** حيث تقوم المحاسبة المالية على اعتبار أن المؤسسة وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها.
- **الأهمية النسبية:** وبمقتضى هذا المبدأ يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه الكيان، ويمكن جمع المبالغ غير المهمة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة.
- **استقلالية السنوات المالية:** حيث يجب أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها ومن أجل الوصول إلى هذا يتعين أن تنسب لكل سنة مالية الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.
- **الحيطة:** ينبغي أن تستجيب المحاسبة المالية لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للأحداث الاقتصادية، حيث يجب ألا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتوجات ولا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء.
- **دوام الطرق المحاسبية:** فمن أجل تحقيق انسجام المعلومة المالية وتحقيق مبدأ قابلية المقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب على المؤسسة الالتزام بدوام الطرق القواعد المتعلقة بتقييم عناصر القوائم المالية وعرضها.
- **مطابقة الميزانية الختامية للميزانية الافتتاحية:** وفق هذا المبدأ يجب أن تكون الميزانية للافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

5. قواعد الاعتراف والتقييم وفق النظام المحاسبي المالي

نص النظام المحاسبي المالي على أن المعاملات التي تخص الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والمنتوجات والأعباء يجب أن تقيد في المحاسبة، ولا يمكن تبرير عدم إدراجها في الحسابات أو استبدال التسجيل المحاسبي ضمن الحسابات بمعلومة سردية أو عددية من طبيعة أخرى مثل الإشارة في ملحق.

1.5. الاعتراف بعناصر القوائم المالية

تدرج عناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات عندما تحقق الشرطين الآتيين:[1]

- من المحتمل أن تعود المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا العنصر إلى الكيان.
- يمكن تحديد تكلفة العنصر أو قيمته بطريقة صادقة.

2.5. القواعد العامة للتقييم

حدد النظام المحاسبي المالي اتفاقية التكلفة التاريخية كقاعدة عامة وطريقة مرجعية لتقييم (قياس) العناصر المقيدة في الحسابات والمعروضة في القوائم المالية، 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 العناصر تتمثل في:[2]

- القيمة الحقيقية (أو التكلفة الراهنة أو القيمة العادلة).
- قيمة الإنجاز.
- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

3.5. القواعد الخاصة للتقييم

كما تم الإشارة إليه سابقا اعتمد النظام المحاسبي المالي التكلفة التاريخية كطريقة عامة للتقييم، مع السماح باستخدام طرق بديلة خاصة للتقييم حسب ما نصت عليه المعايير المحاسبية:

1.3.5. التثبيتات العينية والمعنوية

فصل النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيتات بين التقييم الأولي عند الاعتراف بالتثبيت والتقييم اللاحق عند إقفال القوائم المالي:

- التقييم الأولي

تشير المادة 121 البند الثاني من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، أن التثبيتات العينية هي عبارة

---

[1] - الفقرة 1.111 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008 والصادر في 25 مارس 2009، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، العدد 19.

[2] - **المرجع نفسه**، الفقرة 1.112.

عن أصول تمتلكها المؤسسة من أجل ممارسة نشاطها الإنتاجي أو الخدماتي أو حتى تلك الأصول المستعملة في الايجار والأغراض الإدارية لمدة تفوق السنة المالية.

ووفقا لما نصت عليه القاعدة العامة للتقييم فإن التثبيتات العينية تسجل كأصول إذا تحقق شرطين:

- تسجيل منفعة اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.
- تقييم تكلفة التثبيتات وتحديدها بصورة صادقة.

أما التثبيتات المعنوية فهي عبارة عن أصول قابلة للتحديد غير نقدية وغير مادية، تعود منفعتها الاقتصادية المستقبلية على المؤسسة، أو بعبارة أخرى مراقبة ومستعملة من طرف المؤسسة في أنشطتها حسب البند 02 من المادة 121. ويشترط في التثبيتات العينية أن:[1]

- تكون تكلفته قابلة للتحديد.
- تمتلك المؤسسة هذا الأصل المعنوي.
- تعود المنفعة الاقتصادية لاستعمال الأصل المعنوي للمؤسسة.

بالإضافة إلى القواعد العامة للتقييم، تخضع التثبيتات العينية إلى متطلبات خاصة للتقييم، هذه الشروط نص عليها نفس القرار من المادة 121 في الفقرتين 04 و05، وهي:

- تسجيل التثبيتات محاسبيا وإدراجها بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة. حيث يتم الأخذ بعين الاعتبار كل تكاليف الاقتناء، الرسوم وكل الأعباء المباشرة باستثناء الأعباء العامة، الأعباء الإدارية وأعباء الانطلاق في النشاط.
- في حالة التثبيتات التي تنتجها المؤسسة لنفسها، يجب أن تشمل تكلفة العتاد، اليد العاملة وكل الأعباء الأخرى للإنتاج.
- تكلفة التفكيك عند انتهاء مدة الانتفاع بالتثبيتات العينية إذا كانت تشكل التزاما للمؤسسة.

- التقييم اللاحق

تطبيقا للمعالجة المرجعية المنصوص عليها في لنظام المحاسبي المالي التي تقتضي الاعتراف بأي تثبيت عيني في الحسابات عقب الاعتراف الأولي به كأصل بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة، فقد رخص النظام المحاسبي المالي بمعالجة ثانية للتثبيتات عند الاعتراف لاحقا بها ضمن القوائم المالية،

---

[1] – مسعود كسكس وعمر الفاروق زرقون، "**إشكالية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية**"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة حمة لخضر الوادي، المجلد 8، العدد 1، 2017، ص 854.

حيث يمكن للمؤسسة أن تسجل فئة أو عدة فئات من التثبيتات العينية بناء على أساس مبلغها المعاد تقييمه الذي يمثل قيمته الحقيقية، على أن تتم عملية إعادة التقييم بانتظام.[1] في هذه الحالة يجب أن تعدل قيمة الاهتلاكات حسب المبلغ المعاد تقييمه.

وفق هذا النموذج الذي يعرف بنموذج إعادة التقييم، يتم الاعتراف بالفارق في مبلغ إعادة التقييم ضمن حسابات رأس المال في حساب بعنوان فارق إعادة التقييم سواء كان بالزيادة أو بالنقصان.

أما إذا انخفضت القيمة المحاسبية للأصل فإن هذه القيمة السلبية تسجل في فارق إعادة التقييم المدرج في الحسابات كرؤوس أموال خاصة. وتقيد قيمة فارق إعادة التقييم السلبية الصافية كعبء من الأعباء. إذا كانت قيمة إعادة التقييم إيجابية ومسجلة بعد انخفاض في قيمة الأصل (عند إعادة تقييمه في مرة سابقة) فإن هذه القيمة الإيجابية تسجل كمنتج يغطي على إعادة التقييم السالبة السابقة التي تم تسجيلها كعبء.

2.3.5. الحالات الاستثنائية للتثبيتات

وهي مجموعة من الحالات المذكورة في القسم الأول من قواعد التقييم الخاصة للتثبيتات العينية والمعنوية من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 السابق ذكره، في المادة 121 من الفقرة 16 إلى الفقرة 27:

– الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة

وتشمل الممتلكات العقارية المستعملة لتثمين رأس المال أو تقاضي إيجار، أي أنها العقارات التي تحتفظ بها المؤسسة ولا تستعملها في نشاط الإنتاج أو نشاط تجاري أو خدمي أو إداري، فهي لا تستعمل في إطار النشاط العادي للمؤسسة.

ينص النظام المحاسبي المالي على الاعتراف الأولي بالعقارات الموظفة باعتبارها تثبيتا عينيا، أي بتكلفها التاريخية. في حين يتيح الخيار أمام المؤسسة لتقييمها لاحقا إما على أساس قيمتها العادلة أو على أساس نموذج التكلفة المطبق على التثبيتات العينية (التكلفة التي يطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم).[2]

وقد أشار النظام المحاسبي المالي أيضا إلى أن المؤسسة ملزمة بالاعتراف بالتغير في القيمة الحقيقية للعقارات الموظفة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية، أي أنه اعتبر التغير الحاصل في القيمة الحقيقية كجزء من الربح المحاسبي. وفي حالة تعذر تحديد القيمة الحقيقية لعقار موظف فإن المؤسسة تستعمل نموذج التكلفة في الاعتراف

---

[1] - الفقرة 21.121 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008 والصادر في 25 مارس 2009، **مرجع سبق ذكره**.

[2] - **المرجع نفسه**، الفقرة 17.121.

به في نهاية السنة المالية، وتكون في هذه الحالة ملزمة بالإفصاح عن سبب عدم تحديد قيمته الحقيقية ضمن الملحق.

– الحالات الخاصة بالأصول البيولوجية

بالنسبة للأصول البيولوجية فإنه يسجل على أساس قيمته العادلة أو الحقيقية عند إدراجه لأول مرة في الحسابات وأيضا في تاريخ كل إقفال. لكن يجب أن يطرح من القيمة العادلة المصاريف المقدرة في نقطة البيع. وتقوم لمؤسسة بالاعتراف بأي تغير في قيمة الأصل البيولوجي بسبب تغير قيمته العادلة سواءً كان ربح أو خسارة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية.

إذا كان من الصعب أو غير ممكن تحديد القيمة العادلة، تكتفي المؤسسة بتسجيله بتكلفته التاريخية مع طرح قيمة الاهتلاكات وخسائر القيمة.

– الأصول المالية

وهي الأصول المالية غير الجارية المملوكة من طرف المؤسسة، ويتم تسجيلها حسب منافعها والأسباب والدواعي التي كانت عند اقتنائها. وتتشمل هذه التثبيتات المالية حسب ما حدده المشرع في البند 01 من الفقرة 122 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ما يلي:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة.
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة لموجهة لتوفير مردودية مرضية لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات الحائزة على السندات.
- السندات التي تحتفظ بها المؤسسة إلى أجل استحقاقها (أو تنوي ذلك، حيث تكون هذه السندات أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل.
- القروض والحسابات الدائنة التي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الجل القصير. تتمثل هذه القروض والحسابات في الحسابات الدائنة لدى الزبائن والحسابات الدائنة للاستغلال الأخرى (أو القروض) والتي تتجاوز فترتها اثني عشر شهرا.

تسجل التثبيتات المالية في المؤسسات حسب قيمتها الحقيقية أي القيمة العادلة والتي تشمل تكلفتها وكل مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك، غير أنه لا يتم الأخذ بعين الاعتبار الحصص

والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب. وتسجل فوارق التقييم الناتجة عن التقييم بالقيمة الحقيقية في هذه الحالة ويتم الاعتراف بها مباشرة في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة.[1]

3.3.5. حالات أخرى

حسب النظام المحاسبي المالي هناك حالات أخرى من غير التي سبق ذكرها يتم قياسها بالقيمة العادلة.

– المنتجات الزراعية

تقيد المنتجات الزراعية محاسبيا عند تسجيلها الأولي في الحسابات ولدى كل تاريخ إقفال حسب قيمتها العادلة مع طرح التكاليف المقدرة في نقطة البيع.

إذا ما عرفت القيمة العادلة للمنتجات الزراعية تغيرا سواء كان ربحا أو خسارة فإنه يدرج في النتيجة الصافية للسنة المالية.

– الإعانات

رخص النظام المحاسبي المالي بتسجيل الإعانات محاسبيا وفق القيمة الحقيقية أي العادلة ضمن حساب النتائج أو كأصل إذا توفر ضمان معقول:[2]

– أن تحترم المؤسسة الشروط الملحقة بالإعانات.

– أن الإعانات سيتم استلامها.

– القروض والخصوم المالية الأخرى

تسجل محاسبيا القروض والخصوم المالية بتكلفتها التي تتمثل في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف المستحقة عند تنفيذها.[3]

– تقييم الأعباء والمنتجات المالية

لقد حددت الفقرة 127 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 أن الأعباء والمنتجات المالية تلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها حسب قيمتها العادلة أو الحقيقية بعد إنقاص المنتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بالعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق.

---

[1] - الفقرة 2.122 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008 والصادر في 25 مارس 2009، **مرجع سبق ذكره**.

[2] - **المرجع نفسه**، الفقرة 5.124.

[3] - **المرجع نفسه**، الفقرة 1.126.

– عقود الإيجار–التمويل

يقصد بعقود الإيجار–التمويل عقود الإيجار التي تقوم بتحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أصل إلى مستأجر مع وجود إمكانية تحويل ملكية الأصل عند انتهاء فترة العقد.[1] وقد حدد المشرع الجزائري الحالات التي يكون فيها عقد الإيجار إيجارا تمويليا كما يلي:[2]

– تحويل ملكية الأصل إلى المستأجر عند انتهاء مدة الإيجار.

– منح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر أقل من قيمته الحقيقية، ويجب أن يكون هناك تيقن معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار.

– مدة الإيجار تغطية الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية.

– قيم المدفوعات الدنيا المحينة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر.

– الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلا المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

حسب النظام المحاسبي المالي، يسجل الأصل المستأجَر عند المستأجِر في حسابات الميزانية بقيمته العادلة أو القيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى عقد الإيجار إذا ما كانت هذه القيمة الأخيرة أقل من القيمة الحقيقية للأصل.

في المقابل يقوم المؤجِر بتسجيل الدين ضمن الحسابات وفق القيمة العادلة للأصل المؤجَر مع تطبيق نفس المبادئ بالنسبة للمبيعات النافذة، أي يأخذ المؤجر بعين الاعتبار الخسائر والأرباح الناتجة عن المبيعات في حسابات نتيجة السنة المالية.

من خلال ما سبق يمكن القول إن قواعد التقييم العامة والخاصة لم تختلف عما جاءت به المعايير الدولية للمحاسبة. لكن مضمون النظام المحاسبي المالي مازال يعتمد على معايير تم تعديلها وتحيينها دون أن يتم تحيين نصوصها، مما سيشكل مع الوقت فوارق ملحوظة ومؤثرة مع المعايير الدولية. كما أن النظام المحاسبي المالي وإن اعترف بالقيمة الحقيقية (العادلة) كإحدى طرق القياس المحاسبي الممكن استخدامها من طرف المؤسسات، إلا أن نصوصه تفتقد للتفصيل حول محددات وضوابط تطبيقها، أي أنه يفتقر لأي نصوص تنظيمية أو توجيهية حول كيفية التطبيق على غرار معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13.

---

[1] - Youcef KHERROUBI, "**La comptabilisation des contrats de location, une approche comparative"**, Al Manhal Magazine, Vol. 09, N. 01, 2023, P : 537.

[2] - الفقرة 1.135 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008 والصادر في 25 مارس 2009، **مرجع سبق ذكره**.

6. الإفصاح عن القيمة العادلة في إطار النظام المحاسبي المالي

من خلال دراسة مضمون نصوص النظام المحاسبي المالي، نجد أنه لم يعطي أهمية كافية لموضوع الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة، حيث تم الإشارة إليها ضمن الفصل السادس الذي يتحدث حول ملحق القوائم المالية، ونص على أن المؤسسة ملزمة بالتصريح بالقواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية،[1] وهذا في إطار المعايير المحاسبية المطبق مع تفسير أي مخالفة لها وتبريرها. هذه الفقرة تم تفسيرها في موضع آخر عند التفصيل في مضمون ملحق القوائم المالية.

حيث جاء في الفصل الثامن حول محتوى ملحق القوائم المالية أنه يشتمل على معلومات حول القواعد والطرق المحاسبية في مجال تقييم السندات والأرصدة والمخزونات، بالإضافة إلى طريقة تقييم الأصول والخصوم في حالة مخالفة طريقة التقييم بالتكلفة التاريخية.

كما فصل أكثر في هذه النقطة ضمن نفس الفصل، ضمن المعلومات المطلوبة كمكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة، حيث تلتزم المؤسسة بالإفصاح عما يلي في حالة القيم المعاد تقييمها:

- التغير خلال السنة المالية وتقسيم الفارق الناتج عن إعادة التقييم.
- الإشارة إلى حصة رأس المال المناسبة لإلحاق فارق إعادة التقييم في الحساب.
- ذكر معلومات حول التكلفة التاريخية بالنسبة إلى التثبيتات المعاد تقييمها وذلك بإبراز مكملات القيمة والاهتلاكات الإضافية ذات الصلة بها.

ومن خلال ما سبق يتضح جليا مدى الفرق في متطلبات الإفصاح عن قياس القيمة العادلة بين المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية من جهة، والنظام المحاسبي المالي من جهة أخرى، سواء من حيث كمية المعلومات المطلوب الإفصاح عنها، وأيضا من ناحية نوعها ومضمونها. هذا الاختلاف يبرز نقصا كبيرا في نصوص النظام المحاسبي المالي في مجال الإفصاح المحاسبي، وهو يشكل عائقا كبيرا أمام فهم مستخدمي القوائم المالية لفهم محتواها خاصة في حالة القياس بالقيمة العادلة، كما يعيق تطبيقها والاستفادة من مزاياها.

المطلب الثالث: معوقات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية

من خلال ما تم تقديمه من نصوص قانونية وما قدمه المشرع الجزائري من قواعد للتقييم على أساس القيمة العادلة، يمكن القول إن هناك تحديات تواجهها المؤسسات لتطبيق هذه الطريقة في القياس المحاسبي،

---

[1] - الفقرة 1.260 من الملحق الأول للقرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008 والصادر في 25 مارس 2009، **مرجع سبق ذكره.**

تتعلق هذه التحديات بالمحيط الاقتصادي عموما والبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية خصوصا، ويمكن تلخيصها في النقاط الآتية:

– صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية

يعتمد تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية على وجود أسواق نشطة تحقق ظروف المنافسة العادية وتوفر المعلومات الكافية لكل من البائع والمشتري، وهو الأمر الذي لا يتوفر في أغلب الأسواق في البيئة الجزائرية. هذا الوضع يجعل تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية في غياب أسواق نشطة أمرا صعبا، لأنه يتطلب تقديرات تعتمد على المعلومات المتوفرة ويمكن أن يؤدي إلى قياسات مختلفة للقيمة العادلة، مما قد يؤثر على القوائم المالية والتقارير المالية وعلى اتخاذ القرارات المالية.

– تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي

من خلال النصوص الجبائية المعمول بها يظهر وجود تحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول التوسع في استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي، وهذا راجع إلى اعتماد مبدأ أسبقية القانون الجبائي على القانون المحاسبي عندما يتعلق الأمر بتحديد الوعاء الضريبي، وهو ما أكده المشرع الجبائي من خلال المادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010 والصادرة ضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، حيث تنص المادة على أنه: "يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة".[1]

– غياب سوق مالية في الجزائر تتميز بالكفاءة

يحتاج تطبيق القياس بالقيمة العادلة على الأصول المالية توفر سوق مالية نشطة وكفؤة، وهو ما لا يتوفر في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات والأدوات المالية عموما بالقيمة العادلة غير ممكن وفق الظروف الحالية، الأمر الذي يؤكد أن تطبيق محتوى النظام المحاسبي المالي في مجال القياس المحاسبي يتطلب تفعيل بورصة الجزائر وإجراء إصلاح عميق للنظام المالي الجزائري.[2]

– غياب نظام معلومات فعال للاقتصاد الوطني

نظام معلومات الاقتصاد الوطني هو عبارة عن مجموعة الأنظمة التي توفر البيانات والمعلومات التي تساعد في فهم وتحليل الاقتصاد الوطني للبلد، يتضمن ذلك معلومات حول الإنتاج وأسعار السلع والتوظيف

---

[1] - **المادة: 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2023، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

[2] - محمد زرقون وفارس بن يدير، "**واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة ميدانية لفئتين: فئة المؤسسات الجزائرية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين–**"، المجلة الجزائرية للتنمية والاقتصاد، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة–، المجلد 3، العدد 4، 2016، ص: 7.

والتضخم والميزان التجاري والميزانية الحكومية وغيرها من الجوانب الاقتصادية.[1] ويحتاج تطبيق القياس وفق القيمة العادلة لتوفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية لمختلف الأصول الثابتة والعناصر محل تقييم. إلا أن واقع الاقتصاد الجزائري في هذا الجانب لا يزال بعيدا، ويحتاج للتطوير من خلال الاستثمار في البنية التحتية التكنولوجية والقدرات البشرية لتحسين جودة وتوفر البيانات والمعلومات الاقتصادية.

– نقص الإطارات البشرية المؤهلة والمكونة في القياس المحاسبي

لا يزال التكوين في المجال المحاسبي منفصلا عن البيئة المهنية ويتسم بطابع نظري وأكاديمي، هذا البعد عن الواقع العملي للبيئة المحاسبية أثر على قدرة المحاسبين على تطبيق محتوى النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة فيما يخص جانب القياس المحاسبي في المؤسسات الجزائرية. حيث نجد أن هناك نقص كبير في مجال التعاون والتنسيق بين المؤسسات التعليمية والجامعات مع المنظمات المهنية والمؤسسات فيما يخص تصميم المناهج التعليمية وتقديم فرص التدريب والتوجيه في البيئة المهنية للطلاب.

– عدم تحديث النظام المحاسبي المالي

تباعد الفجوة بين مضمون النظام المحاسبي المالي الصادر في 2007 والذي تم إعداده بناءا على المعايير الصادرة قبل هذا التاريخ، ومضمون المعايير الدولية للمحاسبة المستحدثة والمعدلة، وقد أصبح هذا الأمر يشكل عائق أمام التطبيق الصحيح له، ففي الوقت الذي استمرت المعايير المحاسبية في التحديث وفق متطلبات البيئة والمهنة، بقي النظام المحاسبي جامدا، وهو ما يمكن ملاحظته جليا في جانب القياس المحاسبي مع إصدار معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13 الذي بسط وأطر عملية القياس بالقيمة العادلة، غير أن النظام المحاسبي المالي لا يزال دون تحديث.

– تأخر تطبيق الإصلاحات في مجال تنظيم مهنة المحاسبة:

حيث أن الجزائر توجهت نحو إعادة تنظيم قطاع مهنة المحاسبة من خلال إصدار مجموعة نصوص قانونية، مست في جزء كبير منها جانب التكوين، وبالرغم من أن مضمون القانون الجديد يلبي معظم متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولي، غير أن التأخر في تطبيق النصوص أثر على تطوير مهنة المحاسبة لتتماشى مع التغيرات التي حصلت في النظام المحاسبي.

[1] - محمد زرقون وفارس بن يدير، **مرجع سبق ذكره**، 2016، ص: 7.

المبحث الثاني: منهجية وأسلوب وأداة الدراسة الميدانية

يتوفق اختيار منهجية وأداة الدراسة على طبيعة الدراسة في حد ذاتها، وطبيعة البيانات المراد جمعها من المجتمع المراد إجراء الدراسة عليه. بالإضافة إلى الوقت المتاح وحجم المجتمع وإمكانية الوصول إلى أفراده. من خلال هذا المبحث سيتم دراسة ووصف منهج الدراسة المتبع، وأفراد مجتمع وعينة الدراسة، وسيتم أيضا التطرق لأداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها. كما سيتم من خلال هذا المبحث توضيح الأدوات والأساليب التي سيتم الاعتماد عليها في التحليل من أجل إثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

سيتم في هذا المطلب وصف مجتمع الدراسة الميدانية والتفصيل في عينة الدراسة، بالإضافة إلى حدود الدراسة الميدانية.

1. مجتمع الدراسة

يعبر مجتمع الدراسة عن مجموعة الأفراد التي تشترك في صفات وخصائص محددة، لها علاقة بمشكل الدراسة. كما يعرف بأنه جميع الأفراد والأشياء التي تكون موضوع إشكالية البحث وتشترك في خصائص تميزها.

بناءً على ما سبق، وبالنظر إلى إشكالية الدراسة، يكون مجتمع الدراسة مكونا من كل الفئات الفاعلة في بيئة الأعمال المحاسبية من أساتذة وباحثين أكاديميين، بالإضافة إلى المحاسبين في المؤسسات والمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة بصفتهم مهنيين في القطاع. وعليه، شكلت هاته الفئات مجتمع الدراسة باعتبارهم لديهم اطلاع كافي حول موضوع الدراسة وكل الجوانب المرتبطة به.

بالنسبة لفئة المهنيين من مجتمع الدراسة المكونة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين فقد تم الاعتماد على الإحصائيات المتوفرة في المواقع الرسمية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، أما بالنسبة للمحاسبين في المؤسسات، فهذه الفئة من مجتمع الدراسة لا يمكن حصرها لعدم توفر إحصائيات رسمية حول الموضوع. وكانت إحصائيات الفئات الأخرى كما يلي:

- المحاسبون المعتمدون 3147.[1]

[1] - الموقع الرسمي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، https://www.onca.dz/nosComptables، تاريخ الاطلاع: 2023/01/18.

- محافظو الحسابات 2950.[1]
- خبراء المحاسبة 333.[2]

أما بخصوص الأساتذة المتخصصين في المحاسبة والباحثين الأكاديميين، فلا تتوفر أي إحصائيات رسمية بهذا الخصوص، مما يجعل من المستحيل تحديد عدد هذه الفئة من مجتمع الدراسة. ونظرا للحجم الكبير لمجتمع الدراسة وعدم إمكانية حصره عدديا، واستحالة الوصول إلى كل أفراد المجتمع لإتمام الدراسة وفق أسلوب المسح الكامل، فتم الاعتماد على أسلوب العينة العشوائية البسيطة.

2. عينة الدراسة

تعرف عينة الدراسة بأنها جزء من المجتمع الإحصائي الذي يمثل المجتمع أحسن تمثيل، وكما تم الإشارة إليه سابقا، يتكون مجتمع الدراسة من فئتين أساسيتين، هما الأكاديميين والمهنيين، فجاءت عينة الدراسة مكونة من نفس الفئات.

ولعدم القدرة على تحديد حجم مجتمع الدراسة عدديا حسب ما سبق تفصيله بخصوص الفئات المكونة للمجتمع، ونظرا لتوزع وتشتت مجتمع الدراسة من حيث التوزيع الجغرافي، وما يترتب عليه من صعوبة الوصول إليهم للاستجواب عن طريق استمارات ورقية وما ينجر عنه من صعوبة استرجاعها لاحقا، كون معظمهم يطلب وقت كافي للإجابة على الاستمارة، تم الاعتماد على استمارات الكترونية بشكل أساسي، وزعت عبر البريد الإلكتروني، بالإضافة إلى توزيع عدد من الاستمارات الورقية بشكل مباشر على من تمكن الباحث من التواصل معهم.

والجدول الآتي يوضح الإحصائيات الخاصة بتوزيع الاستبيان:

الجدول رقم 4-3: عدد استمارات الاستبيان الموزعة

	استمارات ورقية	استمارات الكترونية	المجموع
عدد الاستبيانات الموزعة	50	896	946
عدد الاستبيانات المفقودة أو المهملة	7	810	817
عدد الاستبيانات المسترجعة	43	86	129
عدد الاستبيانات الملغاة	4	0	4
عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل	39	86	125

المصدر: تم إعداد الجدول بناءً على نتائج توزيع الاستبيان

[1] - مقرر رقم 75 المؤرخ في 15 مارس 2023، **المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في قوائم المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2023**، وزارة المالية.

[2] - **المرجع نفسه**.

3. حدود الدراسة الميدانية

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

1.3. الحدود المكانية

تشمل الدراسية الميدانية المهنيين في مجال المحاسبة العاملين في الجزائر من خبراء محاسبة ومحافظي حسابات ومحاسبين في المؤسسات، بالإضافة إلى الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة ممثلي في الأساتذة الباحثين في الجامعات الجزائرية.

2.3. الحدود الزمنية

يرتبط محتوى ونتائج الدراسة الميدانية بالفترة الزمنية التي أجريت فيها من شهر فيفري 2023 إلى شهر جويلية 2023.

3.3. الحدود الموضوعية

تعالج الدراسة موضوع القيمة العادلة في الجزائر من خلال دراسة واقع تطبيقها من طرف المؤسسات الجزائرية والمتطلبات اللازمة توفيرها لدعم تطبيقها والانعكاسات المنتظرة من ذلك على المؤسسات الجزائرية ومحيطها.

المطلب الثاني: أداة الدراسة ومنهجية الدراسة

تم الاعتماد في بناء أداة الدراسة على مصادر نظرية وتطبيقية لجمع البيانات والمعلومات، حيث تتمثل المصادر النظرية في الإطار المعرفي للأطروحة، بالإضافة إلى الدراسات السابقة من أطروحات ومقالات علمية. بينما تتمثل المصادر التطبيقية في التجربة الميدانية التي تم الاطلاع عليها من خلال مقابلات شخصية مع عدد من محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة والمحاسبين تمت أثناء إعداد الدراسة.

1. أداة الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اللجوء إلى الاستبيان كأداة لجمع المعلومات الأولية حول الموضوع، وهو مجموعة من الأسئلة المعدة مسبقا يتم توزيعه على عينة أو مجتمع الدراسة ليقوم المستجوبون بالإجابة عليه، ومن ثم يتم تجميع البيانات المطلوبة عن الموضوع محل الدراسة لغرض تحليلها من لأجل الوصول للنتائج المطلوبة وإثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

2. تصميم الاستبيان

تم تصميم الاستبيان بناءً على إشكالية موضوع البحث وفرضياته، بالإضافة إلى الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، إضافة إلى استشارة عدد من الأساتذة والخبراء المحاسبين لتحديد أبعاد الاستبيان وفقراته، حيث تم مراعاة تبسيط عبارات الاستبيان قدر الإمكان حتى تكون سهلة الإجابة وقابلة للفهم من طرف المستجوبين، الذين يفترض أن يكونوا على اطلاع واسع بموضوع الدراسة. وقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين رئيسيين:

1.2. القسم الأول: معلومات عامة

يحتوي على المعلومات العامة والشخصية للمستجيب والتي يمكن أن يكون لها تأثير أو أن تحدث فروقات في إجابات أفراد العينة. وقد تم التركيز على أربعة متغيرات:

– **متغير الجنس**: حيث يمكن أن يكون هناك اختلاف بين نظرة الذكور والإناث حول الموضوع.

– **متغير المؤهل العلمي**: الذي بين المستوى العلمي للشخص ومؤهلاته، فهذا المتغير يعتبر مهم وقد يكون له أثر على إجابات أفراد العينة.

– **متغير المركز الوظيفي**: وهو يعبر على انتماء الفرد لإحدى الفئات المكونة لمجتمع الدراسة، يمكن أن يؤثر هذا المتغير على إجابات أفراد العينة من وجود نظرة مختلف لكل فئة من مجتمع الدراسة نحو الموضوع.

– **متغير الخبرة المهنية**: هذا المتغير يعبر عن تجربة وممارسة أفراد العينة في ميدان عملهم، وتكون لها دلالة من حيث مدة احتكاك أفراد العينة مع موضوع الدراسة مما قد يكون له دلالة وأثر على إجابات عن الاستبيان.

2.2. القسم الثاني: عبارات الاستبيان

تم تقسيم هذا القسم إلى ثلاثة أجزاء فرعية يمثل كل منها جانبا من الدراسة ويعالج كل منها فرضية من فرضياتها:

1.2.2. المحور الأول: واقع تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر

جاء المحور الأول مكونا من 10 عبارات تتعلق بالقياس المحاسبي وتطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، حيث تم تصميم الفقرات بشكل يغطي خمسة أبعاد تتمثل فيما يلي:

– واقع القياس المحاسبي عموما في البيئة الجزائرية.

– وعي واطلاع معدي القوائم المالية على القياس بالقيمة العادلة.

– وعي واطلاع مستخدمي القوائم المالية بمفهوم القيمة العادلة.

– توفر البيئة الاقتصادية والقانونية اللازمة لتطبيق القياس بالقيمة العادلة.

2.2.2. المحور الثاني: متطلبات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية

المحور الثاني تضمن 27 عبارة خصصت لمتطلبات تطبيق القيمة العادلة، فهو يغطي الأبعاد الآتية:

– توفر متطلبات التكوين في المجال المحاسبي التي تسمح في التحكم في قياس القيمة العادلة.

– المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تسمح بتطبيق القياس بالقيمة العادلة.

– متطلبات التوافق بين النظامين الجبائي والمحاسبي.

– متطلبات الإفصاح المحاسبي اللازمة لقياسات القيمة العادلة.

– متطلبات تحديد القيمة العادلة في حالة توفر أسواق نشطة.

– متطلبات تحديد القيمة العادلة في حالة عدم توفر أسواق نشطة.

– متطلبات الرقابة والتدقيق على قياس القيمة العادلة.

– متطلبات قياس القيمة العادلة وفق معيار إعداد التقارير المالية الدولي 13 والحاجة لتحديث النظام المحاسبي المالي.

– متطلبات وضرورة وجود مرافقة من الهيئات المهنية والعلمية لتطبيق القيمة العادلة.

3.2.2. المحور الثالث: انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر

المحور الأخير يتناول الأثر المنتظر من توفير متطلبات قياس القيمة العادلة في البيئة الجزائرية على تطبيقها، والنتائج المتوقع من ذلك على مستوى المؤسسة والبيئة المحاسبية الجزائرية والمحيط الاقتصادي. تضمن هذا المحور الأبعاد الموالية:

– انعكاس القياس بالقيمة العادلة على القوائم المالية وجودة الإبلاغ المالي.

– انعكاس القياس بالقيمة العادلة على موضوعية القياس المحاسبي.

– انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وتكلفة القياس وحوكمة الإبلاغ المالي.

– انعكاس القياس بالقيمة العادلة على سوق الأوراق المالية المالية.

3. مقياس الإجابة

تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي كأساس لتقييم إجابات أفراد عينة الدراسة، وهو المقياس الأكثر استعمالا في مثل هذه الدراسات. يتألف هذا المقياس من سلسلة من العبارات أو العناصر تمثل خيارات الاستجابة التي تعبر عن وجهة نظر معينة، أو رأي معين، أو إحساس معين حول موضوع الدراسة.

يطلب من المشاركين في الاستبيان تحديد درجة موافقتهم أو عدم موافقتهم على كل فقرات الاستبيان على سلم رقمي ترتيبي من خمس درجات، وهذا لإعطاء الوسط الحسابي مدلولا باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، والاستفادة من ذلك في عملية تحليل استجابات أفراد العينة لفقرات الاستبيان واستنتاج توجه رأي العينة حول كل فقرة. الجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 4-4: مقياس الإجابة على سلم ليكارت الخماسي

درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على سلم ليكارت

4. أدوات التحليل المستخدمة

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في التحليل، ويعد من أهم البرامج الإحصائية الجاهزة في العالم التي تستخدم لتحليل كافة أنواع البيانات الإحصائية لمختلف العلوم، وخصوصا العلوم الإدارية والاقتصادية والاجتماعية والإنسانية عموما، حيث يستخدم هذا النظام في حساب مقاييس النزعة المركزية والتشتت والالتواء ومعامل الارتباط ومعادلات الانحدار واختبارات الفروض الإحصائية، وبالإضافة إلى تحليلات متقدمة. وسيتم الاعتماد على الأدوات الآتية ضمن الدراسة التطبيقية للوصول إلى النتائج المطلوبة:

1.4.1. المتوسط الحسابي (Arithmetic Mean)

يعد المتوسط الحسابي من أهم مقاييس النزعة المركزية وأكثرها استخداما في وصف البيانات أو التوزيعات التكرارية المتجانسة، لما يمتاز به من خصائص جيدة وهو مجموع القيم الخاصة بظاهرة معينة مقسوما على عددها.[1]

2.4.1. الانحراف المعياري (Standard Deviation)

يعتبر الانحراف المعياري من أهم مقاييس التشتت وأدقها، ويعرف بأنه الجذر التربيعي لمعدل مجموع مربعات انحرافات القيم عن متوسطها، يتأثر بالقيم المتطرفة (الشاذة) بصورة غير مباشرة، وهو درجة تشتت

[1] - محمد حسين محمد رشيد، **الإحصاء الوصفي والتطبيقي والحيوي**، دار صفاء، عمان، الأردن، 2007، ص: 64.

القيم عن متوسطها أو مقدار بعد المشاهدات عن المتوسط الحسابي في حالة القيم المطلقة أو المبوبة، أي هو عبارة عن مقدار تشتت القيم عن وسطها الحسابي مقاسا بوحدات المتغير نفسه.[1]

3.4.1. معامل الارتباط بيرسون (Correlation Pearson)

يعتبر معامل الارتباط بيرسن من أفضل الطرق التي تستعمل بكثرة في الأبحاث العلمية لقياس الترابط بين متغيرين. يستخدم معامل الارتباط بيرسون لمعرفة هل هناك علاقة بين متغيرين، كما يقيس قوة العلاقة بينهما إن وجدت.

قد يكون الارتباط موجبا إذا كان تغير العنصرين مضبوطا وكاملا، ويكون الارتباط سالبا إذا كان ارتباط العنصرين مختلفا اختلافا عكسيا، حيث تعبر قيمته عن طبيعة العلاقة، فالقيمة الموجبة تدل على ارتباط طردي، والقيمة السالبة دليل وجود ارتباط عكسي.[2] وكلما كان التناقض كبيرا كان معامل الارتباط يقترب من القيمة (-1) الذي يعتبر تناقضا كليا.

4.4.1. معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)

يستخدم مقياس كرونباخ ألفا لحساب معامل التمييز لكل سؤال، أي لقياس الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبانة، ومدى قوة الارتباط بين درجات كل مجال ودرجات أسئلة الاستبانة الكلية. يقبل الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان عادة إذا كانت قيمة معامل كرونباخ ألفا أكبر من (70%).

5.4.1. تحليل التباين (ANOVA)

تحليل التباين هو تقنية إحصائية تستخدم لمقارنة المتوسطات بين مجموعات متعددة. يتعامل تحليل التباين الأحادي بشكل خاص مع مقارنة المتوسطات عند وجود متغير مستقل واحد مع أكثر من مستوى أو مجموعة، فهو يستخدم بفحص الفروقات ذات الدلالات الإحصائية بين عدة فئات التي يزيد عددها عن اثنين.

المطلب الثالث: ثبات وصدق أداة الدراسة

سيتم من خلال هذا المطلب التفصيل في ثبات وصدق أداة الدراسة.

---

[1] – عبد الله فلاح المنيزل وعايش موسى غرايبة، **الإحصاء التربوي تطبيقات باستخدام الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2010، ص: 70.

[2] – رجاء وحيد دويدي، **البحث العلمي، أساسياته النظرية وممارساته العلمية**، دار الفكر، دمشق، سوريا، 2000، ص: 266.

1. ثبات أداة الدراسة

يشير مفهوم الثبات إلى اتساق أداة القياس أو إمكانية الاعتماد عليها وتكرار استخدامها في القياس للحصول على نفس النتائج. وللتحقق من ثبات أداة الدراسة تم حساب معامل الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) للاتساق الداخلي بصيغته النهائية الكلية، وتم قبول الفقرات التي يكون معامل ثباتها يفوق 70% وقد كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 4-5: معامل الثبات Alpha Cronbach

الرمز	محاور الاستبيان	عدد العبارات	معامل الثبات	النتيجة
X_1	**المحور الأول:** واقع تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر	**10** (1-10)	**0.826**	**ثابت**
X_2	**المحور الثاني:** متطلبات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية	**27** (11-37)	**0.899**	**ثابت**
X_3	**المحور الثالث:** انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر	**14** (38-51)	**0.943**	**ثابت**
	معامل الثبات العام	**51** (1-51)	**0.932**	**ثابت**

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات SPSS25

ويلاحظ من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه أن معامل الثبات لمتغيرات الدراسة يفوق الحد الأدنى للنسبة المقبولة، وقدر معدل الثبات العام بنسبة 93.2%، وهي نسبة عالية تسمح بالاعتماد على نتائج الدراسة، وبالتالي يمكن الحكم على مدى فعالية الاستبانة وتحقيق الهدف من الدراسة.

2. صدق أداة الدراسة

يعرف الصدق الذاتي على أنه مدى قدرة بناء الاختبار ككل على قياس متغير ما بجميع جوانبه، ويمكن أن يستخدم التحكيم والتحليل المنطقي لتحديد ما إذا كان بناء الاختبار الكلي وأجزائه المختلفة تقيس البناء للمتغير المراد قياسه.

1.2. الصدق الظاهري

تقوم فكرة الصدق الظاهري على مدى مناسبة فقرات الاستبيان لقياس المتغيرات التي أعد من أجلها، ومدى مناسبته للأفراد الذين سيجيبون عليه. من أجل التأكد من صدق الاستبيان ظاهريا تم عرضه على مجموعة من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص في المجال، وهذا لأخذ وجهات نظرهم والاستفادة من آرائهم في التحقق من مدى ملاءمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، والتأكد من سلامة ودقة الصياغة اللفظية والعلمية لعبارات الاستبيان، ومدى شمول الاستبيان لمشكل الدراسة وقدرته على تحقيق أهدافها.

وبعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي تم تقديمها من طرف الأساتذة المحكمين، تم إعادة ضبط المحاور وإعادة صياغة بعض العبارات وإضافة عبارات جديدة تخدم سياق الدراسة، ليتم في الأخير صياغة الاستبيان في نسخته النهائية باللغتين العربية والفرنسية كما هو مبين في الملحق رقم 01، في حين يتضمن الملحق رقم 02 قائمة المحكمين للاستبيان.

2.2. صدق الاتساق الداخلي

ومن أجل قياس الصدق الذاتي تم حساب معامل الارتباط بين كل مؤشر والبعد الذي ينتمي إليه، حيث يقترح الإحصائيين أنه إذا كانت للارتباط دلالة إحصائية فالعبارة تحقق الصدق الذاتي، بينما يرى آخرون أن تحقق الدلالة لا يكفي بل يجب أن يفوق معامل الارتباط نسبة 50% وآخرون يقدرون النسبة بـ 70%، وأي شرط تحقق بالنسبة لمؤشرات الاستبيان في هذه الدراسة فسيتم قبوله بناءً على الرأي الأول.

1.2.2. الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول: واقع تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر:

نتائج حساب معاملات الارتباط بيرسون لفقرات المحور الأول مبينة في الجدول الآتي:

الجدول 4-6: الصدق الذاتي لعبارات المحور الأول

رقم العبارة	العبارات	معامل بيرسون[1]	مستوى الدلالة	حجم العينة
01	يتمتع مختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية بالمعرفة اللازمة لطرق القياس المحاسبي المعتمدة في النظام المحاسبي المالي.	0,677	0,000	125
02	يتمتع مختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية بالمعرفة اللازمة لطرق القياس المحاسبي المعتمدة في معايير المحاسبة الدولي.	0,690	0,000	125
03	تقوم المؤسسات الجزائرية بالمفاضلة بين طرق القياس المحاسبي على أساس حاجة مستخدمي القوائم المالية للمعلومة المالية.	0,562	0,000	125
04	يتمتع الممارسون لمهنة المحاسبة في الجزائر بالمعرفة والفهم اللازمين لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.	0,683	0,000	125
05	يوجد في الجزائر خبراء مؤهلين يستطيعون تحديد القيمة العادلة في حال اعتمادها من طرف المؤسسات الجزائرية في القياس المحاسبي.	0,613	0,000	125

[1] - تعني أن الفقرات دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,001.

06	يميل مستخدمو القوائم المالية في الجزائر إلى استخدام القوائم المالية التي تم إعدادها على أساس القيمة العادلة.	0,752	0,000	125
07	يمتلك مستخدمو القوائم المالية في الجزائر المعرفة والفهم اللازمين لمفهوم القيمة العادلة.	0,733	0,000	125
08	تتوفر في الجزائر بيئة اقتصادية ملائمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.	0,677	0,000	125
09	يوفر النظام المحاسبي المالي الإطار القانوني اللازم لتطبيق القياس بالقيمة العادلة.	0,343	0,000	125
10	يوفر النظام المحاسبي المالي الإجراءات العملية الضرورية لقياس القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.	0,529	0,000	125

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات SPSS25

يتضح من الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط بين كل عبارة والمحور الأول تراوحت بين 34,3% و75,2% عند مستوى دلالة 1% حيث كانت مستويات الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,01، وهذا ما يؤكد الصدق الذاتي للمحور الأول حول واقع تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر.

2.2.2. بالنسبة للمحور الثاني: متطلبات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية

بناءً على النتائج التي تم حسابها كانت معاملات الارتباط بيرسون لفقرات المحور الثاني حول متطلبات القياس بالقيمة العادلة في الجزائر كما هي مبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 4-7: الصدق الذاتي لعبارات المحور الثاني

رقم العبارة	العبارات	معامل بيرسون[1]	مستوى الدلالة	حجم العينة
11	تتوفر في الجزائر مؤسسات تعليمية متخصصة في مجال المحاسبة والمالية تضمن تكوين ملائم يسمح للمحاسبين بقياس القيمة العادلة.	0,541	0,000	125
12	تنسجم برامج التعليم العالي في مجال المحاسبة في الجزائر مع مضمون المعايير الدولية للمحاسبة مما يعزز تطبيق محاسبة القيمة العادلة.	0,561	0,000	125
13	يتلقى المحاسبون وغيرهم من المهنيين في مجال المحاسبة تكوين أكاديمي يتوافق مع المتطلبات الميدانية للمحاسبة وفق القيمة العادلة.	0,597	0,000	125
14	توفر مؤسسات التكوين في مجال المحاسبة في الجزائر تربصات ميدانية تطور مهارات الطلبة للتحكم في محاسبة القيمة العادلة.	0,557	0,000	125

[1] - تعني أن الفقرات دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,001.

15	تساهم المنظمات والهيئات المهنية في تأهيل وتكوين المحاسبين حول محاسبة القيمة العادلة.	0,579	0,000	125
16	محاسبة القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي في حاجة لنصوص تنظيمية وتفسيرية تسهل تطبيقها.	0,361	0,000	125
17	تحيين النظام المحاسبي المالي بانتظام وفقا لتحديثات معايير المحاسبة الدولية سيعزز تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.	0,451	0,000	125
18	يشكل مبدأ أولية الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني اختلافا جوهريا بين القواعد الضريبية والنظام المحاسبي المالي عند القياس بالقيمة العادلة.	0,400	0,000	125
19	تعديل القانون الجبائي في الجزائر للاعتراف بالقيمة العادلة كنموذج للقياس يحفز المؤسسات على تطبيقها.	0,501	0,000	125
20	يعتمد النظام المحاسبي المالي في الجزائر نفس الإفصاحات التي تفرضها المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية عند استخدام محاسبة القيمة العادلة.	0,568	0,000	125
21	تتوافق الإفصاحات المعتمدة في النظام المحاسبي المالي عند تطبيق محاسبة القيمة العادلة مع احتياجات المستخدمين المختلفين للقوائم المالية في الجزائر.	0,654	0,000	125
22	تتوفر الجزائر على سوق مالية نشطة تحفز تطبيق القياس بالقيمة العادلة.	0,478	0,000	125
23	تتوفر الجزائر على أسواق نشطة للأصول الثابتة تسمح بتحديد قيمتها العادلة.	0,524	0,000	125
24	تتوفر الجزائر على أسواق نشطة للأصول المتداولة تسمح بتحديد قيمتها العادلة.	0,492	0,000	125
25	تتحدد أسعار التثبيتات في الأسواق الجزائرية وفق قانون العرض والطلب بعيدا عن الاحتكار مما ما يسمح بتحديد قيمتها العادلة.	0,586	0,000	125
26	في حالة غياب أسواق نشطة تعتمد المؤسسات الجزائرية على نماذج القياس الداخلية لتحديد القيمة العادلة.	0,488	0,000	125
27	يؤدي اعتماد المؤسسات على نماذج قياس داخلية لتحديد القيمة العادلة إلى إمكانية التلاعب بنتائج القياس وتضليل مستخدمي القوائم المالية.	0,437	0,000	125
28	يقلل اعتماد المؤسسات على نماذج قياس داخلية لتحديد القيمة العادلة من جودة المعلومات المالية.	0,457	0,000	125
29	المعلومة المالية المعدة وفق القيمة العادلة تحتاج للتدقيق لاعتمادها على التقديرات الشخصية.	0,408	0,000	125
30	تحتاج قياسات القيمة العادلة للتدقيق حتى تكون خالية من آثار التحيز عند القياس.	0,389	0,000	125

31	تحتاج بيئة الأعمال في الجزائر إلى وجود هيئة مستقلة تعتمد معايير التقييم الدولية لدعم تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر.	0,465	0,000	125
32	يتميز مضمون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13: قياس قيمة العادلة، بالوضوح في عملية التطبيق.	0,512	0,000	125
33	يوفر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 إطار منهجي وعملي لقياس القيمة العادلة.	0,548	0,000	125
34	تحيين النظام المحاسبي المالي بمضمون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 يعزز تطبيق القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.	0,658	0,000	125
35	يساهم المجلس الوطني للمحاسبة في تدعيم وتسهيل تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.	0,547	0,000	125
36	تؤدي الجامعات في الجزائر دورا توجيهيا للمحاسبين والمهنيين لقياس القيمة العادلة من خلال البحوث العلمية.	0,646	0,000	125
37	تؤدي المنظمات المهنية في الجزائر دورا توجيهيا للمحاسبين والمهنيين لقياس القيمة العادلة من خلال التعليمات والتوجيهات التطبيقية.	0,614	0,000	125

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات SPSS25

يتضح من الجدول أن معاملات الارتباط بين كل عبارة والمحور الثاني تراوحت بين 36,1% و65,8% عند مستوى دلالة 1% حيث كانت مستويات الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,01، وهذا ما يؤكد الصدق الذاتي للمحور الثاني متطلبات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.

3.2.2. بالنسبة للمحور الثالث: انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر

جاءت نتائج حساب معاملات الارتباط بيرسون لفقرات المحور الثالث مبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 4-8: الصدق الذاتي لعبارات المحور الثالث

رقم العبارة	العبارات	معامل بيرسون[1]	مستوى الدلالة	حجم العينة
38	تطبيق القياس بالقيمة العادلة يقدم معلومات مالية تعبر بشكل حقيقي عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.	0,722	0,000	125
39	القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات.	0,725	0,000	125

[1] - تعني أن الفقرات دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,001.

40	القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية أكثر ملاءمة لمستخدميها.	0,749	0,000	125
41	القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية أكثر موثوقية لمستخدميها.	0,706	0,000	125
42	القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية أكثر قابلية للمقارنة.	0,733	0,000	125
43	يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة واقعية القياس المحاسبي.	0,834	0,000	125
44	يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة الحيادية وعدم التحيز في القياس المحاسبي.	0,746	0,000	125
45	يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة ثبات القياس المحاسبي.	0,672	0,000	125
46	يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة شفافية القياس المحاسبي.	0,809	0,000	125
47	قياس القيمة العادلة باستخدام نماذج القياس الداخلي في حالة غياب أسواق نشطة قد يزيد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات.	0,712	0,000	125
48	يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة حوكمة الإبلاغ المالي وعدم تضليل مستخدم المعلومة المالية.	0,865	0,000	125
49	تتطلب عملية إعداد القوائم المالية وفق القيمة العادلة وقتا وتكلفة أكبر مقارنة بطرق القياس الأخرى.	0,658	0,000	125
50	تساهم إفصاحات القيمة العادلة في زيادة ثقة المشاركين في سوق الأوراق المالية في الجزائر.	0,728	0,000	125
51	تساهم إفصاحات القيمة العادلة في توفير المعلومات في الوقت المناسب للمشاركين في سوق الأوراق المالية في الجزائر.	0,615	0,000	125

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات SPSS25

يتضح من الجدول أن معاملات الارتباط بين كل عبارة والمحور الأول تراوحت بين 61,5% و86,5% عند مستوى دلالة 1% حيث كانت مستويات الدلالة 0,000 وهي أقل من 0,01، وهذا ما يؤكد الصدق الذاتي للمحور الثالث انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر.

المبحث الثالث: عرض النتائج واختبار فرضيات الدراسة

سيتم من خلال هذا المبحث توضيح نتائج الدراسة الميدانية التي تم التوصل إليها بعد معالجة البيانات عن طريق البرنامج الإحصائي (SPSS) واستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وذلك للتعرف على خصائص عينة الدراسة وعرض وتحليل النتائج المتعلقة بآراء أفراد عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة الموزعة على ثلاثة محاور ضمن الاستبيان. كما ستم من خلال هذا المبحث اختبار فرضيات الدراسة التي تم وضعها ضمن مقدمة الدراسة وبيان مدى صحتها وقبولها كإجابات عن الأسئلة الفرعية المنبثقة عن الإشكالية الرئيسية.

المطلب الأول: وصف أفراد عينة الدراسة

من أجل معرفة خصائص العينة المدروسة، تم الاعتماد على إجابة عينة الدراسة حول القسم الأول من الاستبيان (المعلومات العامة) حول أربعة متغيرات هي متغير الجنس، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي ومدة الخبرة المهنية.

1. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجدول الآتي يوضح توزيع أفرا العينة حسب متغير الجنس:

الجدول رقم 4-9: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

المتغير	الوصف	التكرار	النسبة (%)
الجنس	ذكر	111	88,8
	أنثى	14	11,2

المصدر: تم إعداد الجدول اعتمادا على مخرجات SPSS25

حسب الجدول أعلاه، تبين نتائج التحليل الوصفي لمتغير الجنس لأفراد عينة الدراسة أن نسبة الذكور فيها تمثل غالبية عينة الدراسة بنسبة 88,8%، بينما مثلت الإناث نسبة 11,2% من عينة الدراسة، وهذا راجع إلى أن العنصر الذكوري أكثر من النسوي في العمل المحاسبي وهو ملاحظ بوضوح في الميدان. والشكل الموالي يوضح التوزيع:

الشكل رقم 4–1: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس

المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على مخرجات SPSS25 وبرنامج EXCEL.2013

2. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

من خلال الجدول أدناه يمكن ملاحظة توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي:

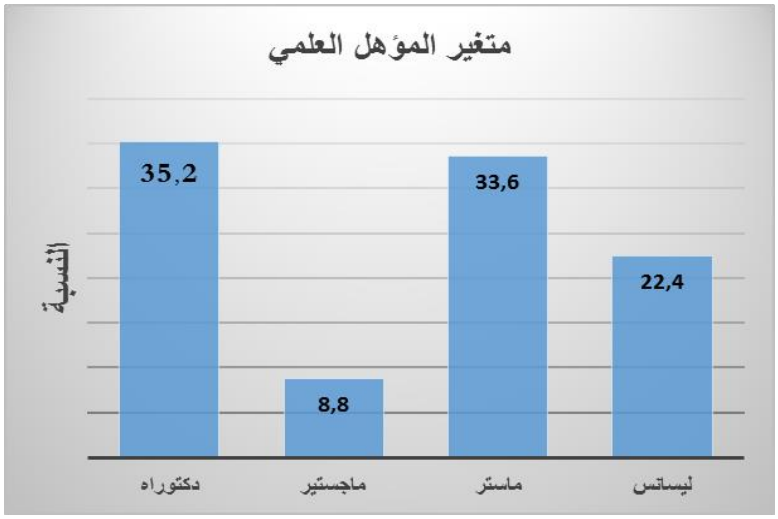
الجدول رقم 4–10: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المتغير	الوصف	التكرار	النسبة (%)
المؤهل العلمي	دكتوراه	44	35,2
	ماجستير	11	8,8
	ماستر	42	33,6
	ليسانس	28	22,4

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS25

يتبين من خلال هذا الجدول أن نسبة الحاصلين على درجة دكتوراه يمثلون أعلى نسبة من أفراد العينة بنسبة بلغت 35,2%، هذا يفسره أن نسبة معتبر من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات أكملوا تكوينهم الأكاديمي، يليها نسبة الحاصلين على شهادة ماستر بنسبة 33,6%، بينما بلغت نسبة الحاصلين على شهادة ليسانس 22,4%. في الأخير، باقي عينة الدراسة المتمثلة في 8,8% حاصلون على شهادة ماجستير، الشكل الموالي يوضح هذا التوزيع:

الشكل رقم 4-2: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على مخرجات SPSS25 وبرنامج EXCEL.2013

3. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي

الجدول الموالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي:

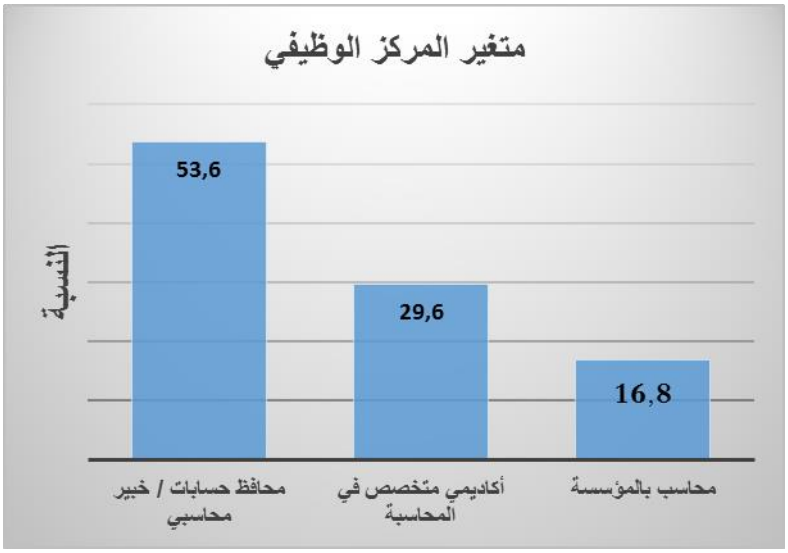
الجدول رقم 4-11: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي

المتغير	الوصف	التكرار	النسبة (%)
المركز الوظيفي	محاسب بالمؤسسة	21	16,8
	محافظ حسابات / خبير محاسبي	67	53,6
	أكاديمي متخصص في المحاسبة	37	29,6

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS25

يتضح من خلال الجدول أن نسبة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة شكلت 53,6% من عينة الدراسة، في حين بلغت نسبة الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة 29,6%، وتشكل هاتين الفئتين غالبية عينة الدراسة، ويعتبران أكثر فئة مطلعة على موضوع الدراسة ولهما القدرة على تقديم آراء تخدم أهداف البحث، في حين بلغت نسبة المحاسبين في المؤسسات 16,8%. الشكل الموالي يوضح توزيع العينة حسب متغير المركز الوظيفي:

الشكل رقم 4-3: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المركز الوظيفي



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على مخرجات SPSS25 وبرنامج EXCEL.2013

4. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

الجدول الموالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة:

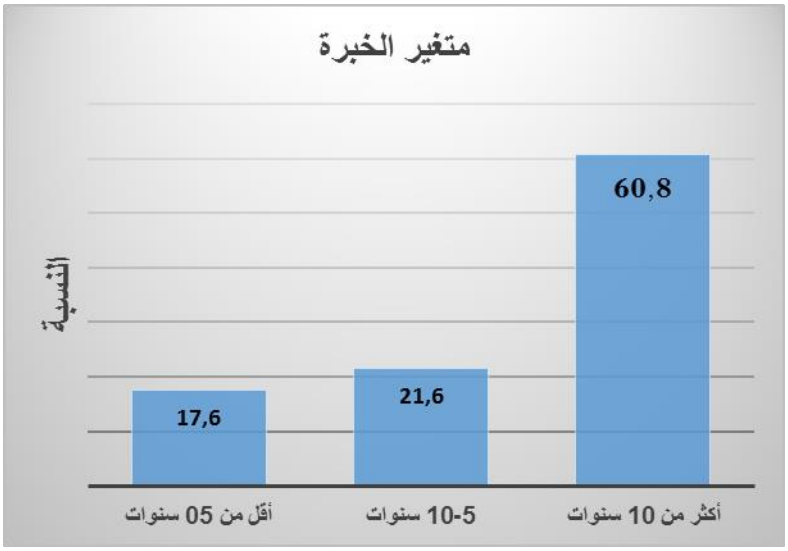
الجدول رقم4-12: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

المتغير	الوصف	التكرار	النسبة (%)
سنوات الخبرة	أقل من 05 سنوات	22	17.6
	5-10 سنوات	27	21.6
	أكثر من 10 سنوات	76	60.8

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS25

يتضح من خلال النتائج أن نسبة 60,8% من عينة الدراسة لديهم خبرة في الميدان تفوق 10 سنوات، وهذا يخدم أهداف البحث باعتبارهم يحوزون خبرة معتبرة تؤهلهم من الإجابة على أسئلة الاستبيان، وشكلت نسبة الذين تتراوح خبرتهم بين 5 و10 سنوات نسبة 21,6%، وبلغت نسبة أفراد العينة الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات 17,6%.

الشكل رقم 4-4: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على مخرجات SPSS25 وبرنامج EXCEL.2013

المطلب الثاني: تقييم متغيرات الدراسة حسب آراء المستجوبين

بغرض تقييم محاور الدراسة سيتم التطرق للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري في إجابات المستجوبين، وتحليل الإجابات التي أدلى بها أفراد العينة حول أبعاد وفقرات الاستبيان، وذلك باستخدام مقياس ليكارت الخماسي الذي يعبر عن الخيارات موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق وغير موافق بشدة، ويتم تفسير النتائج وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 4-13: مجالات الفئات حسب سلم ليكارت

الوزن	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
فئات المتوسط الحسابي	[1,80-1]	[2,60-1,81]	[3,40-2,61]	[4,20-3,41]	[5-4,21]

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على سلم ليكارت

1. تحليل المحور الأول: واقع تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر

يتضمن هذا المحور أربعة أبعاد تتعلق بواقع القياس المحاسبي والقياس بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية، وهي واقع القياس المحاسبي في الجزائر، درجة وعي واطلاع معدي القوائم المالية حول القياس بالقيمة العادلة، ودرجة وعي واطلاع مستخدمي القوائم المالية حول القياس بالقيمة العادلة، وأخيرا توفر البيئة الاقتصادية والقانونية اللازمة لتطبيق القياس بالقيمة العادلة.

لتوضيح إجابات أفراد عينة الدراسة خلال الدراسة الميدانية حول واقع تطبق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر، يمكن عرض النتائج في الجدول الآتي:

الجدول رقم 4-14: استجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
X1.1	**واقع القياس المحاسبي في الجزائر**	**2,75**	**0,87**	**محايد**	**--**
01	يتمتع مختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية بالمعرفة اللازمة لطرق القياس المحاسبي المعتمدة في النظام المحاسبي المالي.	3,00	1,00	محايد	1
02	يتمتع مختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية بالمعرفة اللازمة لطرق القياس المحاسبي المعتمدة في معايير المحاسبة الدولي.	2,56	1,04	غير موافق	3
03	تقوم المؤسسات الجزائرية بالمفاضلة بين طرق القياس المحاسبي على أساس حاجة مستخدمي القوائم المالية للمعلومة المالية.	2,68	1,12	محايد	2
X1.2	**وعي واطلاع معدي القوائم المالية على القياس بالقيمة العادلة**	**2,98**	**0,83**	**محايد**	**--**
04	يتمتع الممارسون لمهنة المحاسبة في الجزائر بالمعرفة والفهم اللازمين لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.	2,82	0,94	محايد	2
05	يوجد في الجزائر خبراء مؤهلين يستطيعون تحديد القيمة العادلة في حال اعتمادها من طرف المؤسسات الجزائرية في القياس المحاسبي.	3,13	1,14	محايد	1
X1.3	**وعي واطلاع مستخدمي القوائم المالية بمفهوم القيمة العادلة**	**2,57**	**0,92**	**غير موافق**	**--**
06	يميل مستخدمو القوائم المالية في الجزائر إلى استخدام القوائم المالية التي تم إعدادها على أساس القيمة العادلة.	2,53	1,10	غير موافق	2
07	يمتلك مستخدمو القوائم المالية في الجزائر المعرفة والفهم اللازمين لمفهوم القيمة العادلة.	2,60	1,00	غير موافق	1
X1.4	**توفر البيئة الاقتصادية والقانونية اللازمة لتطبيق القياس بالقيمة العادلة**	**2,73**	**0,82**	**محايد**	**--**
08	تتوفر في الجزائر بيئة اقتصادية ملائمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.	2,04	1,03	غير موافق	3

09	يوفر النظام المحاسبي المالي الإطار القانوني اللازم لتطبيق القياس بالقيمة العادلة.	3,24	1,09	محايد	1
10	يوفر النظام المحاسبي المالي الإجراءات العملية الضرورية لقياس القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.	2,92	1,08	محايد	2
X_1	**واقع تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر**	**2,76**	**0,67**	**محايد**	**--**

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS25

من خلال الاطلاع على نتائج الجدول رقم: 4-14 أعلاه، نجد بأن غالبية أفراد عينة الدراسة متحفظون اتجاه المحور الأول من الاستبيان الذي يدور حول واقع تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر، حيث بلغ **المتوسط الحسابي** لآراء أفراد العينة حول عبارات المحور 2,76 **وبانحراف معياري** قدره 0,67 وهو ما يعني ثبات إجابات عينة الدراسة وعدم تشتتها حول عبارات المحور.

هذه النتائج تبين أنه حسب أفراد العينة، البيئة الجزائرية لا تتوفر على المقومات الضرورية والكافية لتطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي، وتواجه تحديات تتعلق أساسا بدرجة وعي وتقبل معدي ومستخدمي القوائم المالية لطريقة القيمة العادلة وغياب المقومات الاقتصادية والقانونية اللازمة.

ونلاحظ من خلال الجدول أن فقرات المحور الأول تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 2,04 و3,24، وفيما يلي تحليل لنتائج فقرات المحور بحسب ترتيبها وفق المتوسط الحسابي لكل بعد:

1.1. البعد الأول: واقع القياس المحاسبي في الجزائر

يتضمن هذا البعد ثلاث فقرات كما يلي:

- الفقرة رقم 01 في المرتبة الأولى

جاءت إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة متباينة ومشتتة، بلغ **المتوسط الحسابي** 3,00 **وانحراف معياري** بلغ 1,00، وهذا يمثل **رأيا محايدا** يبين عدم إجماع أفراد عينة الدراسة على هاته الفقرة التي مضمونها: "**يتمتع مختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية بالمعرفة اللازمة لطرق القياس المحاسبي المعتمدة في النظام المحاسبي المالي**".

وهذا يعني أن معظم أفراد العينة أبدو تحفظهم وعدم توافقهم حول اطلاع البيئة المحاسبية في الجزائر على مضمون النظام المحاسبي المالي فيما يخص طرق القياس. وذلك راجع لاختلاف وجهات النظر، فهناك من يرى أنه توجد كفاءات وكوادر متحكمة بشكل جيد في طرق القياس المحاسبي بينما يرى آخرون العكس، ويبررون ذلك بعدم التحكم في تقنيات القياس وفق القيمة العادلة.

– الفقرة رقم 03 جاءت في المرتبة الثانية

بمتوسط حسابي بلغ 2,68 **وانحراف معياري** بلغ 1,12، والتي تبين من خلالها أن أفراد العينة لديهم **موقف محايد** على هاته الفقرة التي مضمونها: "**تقوم المؤسسات الجزائرية بالمفاضلة بين طرق القياس المحاسبي على أساس حاجة مستخدمي القوائم المالية للمعلومة المالية**".

حياد أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة يعود إلى كون المؤسسات الجزائرية ملزمة بالإطار القانوني للمحاسبة المالية في الجزائر متمثلا في القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي باقي النصوص التطبيقية اللاحقة، بالإضافة إلى التشريع الجبائي الذي لا يعترف إلا بالتكلفة التاريخية عند حساب الأعباء القابلة للخصم، ولم تعطى الحرية المطلقة في الخيار والمفاضلة بين طرق القياس المحاسبي الممكنة في إعداد قوائمها المالية بما فيها تلك المذكورة في المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية.

– فيما جاءت الفقرة رقم 02 في المرتبة الثالثة

بمتوسط حسابي بلغ 2,56 **وانحراف معياري** بلغ 1,04 ودرجة استجابة **غير موافق** على هاته الفقرة التي مضمونها "**يتمتع مختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية بالمعرفة اللازمة لطرق القياس المحاسبي المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية**".

حيث أن أفراد العينة يرون أن الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية غير مطلعين على آخر المستجدات التي تتضمنها معايير المحاسبة الدولية، وهو ما ينعكس سلبا على مسار تحسين العمل المحاسبي في الجزائر وتطويره خاصة في مجال القياس المحاسبي، يرجع هذا الوضع إلى نقائص في جانب التعليم المحاسبي الأكاديمي وتدريب المهنيين المقبلين على الممارسة المهنية حول مضمون معايير المحاسبة الدولية.

2.1. البعد الثاني: وعي واطلاع معدي القوائم المالية على القياس بالقيمة العادلة

يتضمن هذا البعد فقرتين كما يلي:

– الفقرة رقم 05 في المرتبة الأولى

بمتوسط حسابي بلغ 3,13 **وانحراف معياري** بلغ 1,14، والتي تبين من خلالها أن أفراد العينة لديهم رأي **محايد** حول هاته الفقرة التي مضمونها: " **يوجد في الجزائر خبراء مؤهلين يستطيعون تحديد القيمة العادلة في حال اعتمادها من طرف المؤسسات الجزائرية في القياس المحاسبي**".

هذه النتائج تشير إلى وجود تباين بين أفراد عينة الدراسة حول قدرة الخبراء وتأهيلهم لتحديد القيمة العادلة في البيئة المهنية الجزائرية. قد يكون هذا التحفظ ناجما عن مخاوف من قياس القيمة العادلة بالاستناد إلى تقديرات شخصية وما يمكن أن ينتج عنه من تلاعب بالأرقام في غياب معايير واضحة للقياس. كما يرجع

هذا التحفظ إلى عدم اعتياد المهنيين في البيئة الجزائرية على طرق القياس التي تعتمد على التقدير باللجوء إلى خبراء خارج المؤسسة مما يطرح مسألة الموثوقية في القياس المعتمد على مصادر خارجية، خاصة في حالة غياب أسواق نشطة.

– الفقرة رقم 04 جاءت في المرتبة السادسة

بمتوسط حسابي بلغ 2,82 **وانحراف معياري** بلغ 0,94، وبدرجة استجابة **محايد**، والتي تنص على: "**يتمتع الممارسون لمهنة المحاسبة في الجزائر بالمعرفة والفهم اللازمين لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي**".

عينة الدراسة يرون أن ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر لا يحضون بالفهم اللازم لكيفية استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي. وهو ما يؤكد النتائج المحصل عليها بخصوص العبارات السابقة، حيث تتوافق تماما مع استجابتهم للعبارة رقم 01 أعلاه، أين أبدوا عدم توافقهم وتحفظهم على مضمون النظام المحاسبي المالي من حيث طرق القياس المحاسبي، فهم يرون أنه لم يؤطر عملية قياس القيمة العادلة ولم يقدم أين توضيحات بشأنها، فالنتيجة الحتمية لهذا الوضع تكون عدم معرفة وفهم الممارسين لمهنة المحاسبة في البيئة الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة.

من أجل دعم فهم واطلاع معدي القوائم المالية حول مفهوم القيمة العادلة ينبغي تحيين البرامج التعليمية على مستوى الجامعات، وبرامج تكوين المحاسبين المهنيين بمضمون المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالية حول طرق القياس المحاسبي عموما والقيمة العادلة خصوصا بصفتها أحدث طرق القياس المحاسبي.

3.1. البعد الثالث: وعي واطلاع مستخدمي القوائم المالية بمفهوم القيمة العادلة

يتضمن هذا البعد فقرتين كما يلي:

– الفقرة رقم 07 جاءت في المرتبة الأولى

بمتوسط حسابي بلغ 2,60 **وانحراف معياري** بلغ 1,00، ودرجة استجابة **غير موافق** على هاته الفقرة التي مضمونها: "**يمتلك مستخدمو القوائم المالية في الجزائر المعرفة والفهم اللازمين لمفهوم القيمة العادلة**".

لا يوافق أفراد عينة الدراسة على كون مستخدمي القوائم المالية لهم الدراية الكافية والفهم اللازمين لمفهوم القيمة العادلة وهو انعكاس طبيعي لغياب سوق مالية وعدم التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات الافصاح اللازمة لنتائج أعمالها وقوائمها المالية مما يقلل من حجم المعلومات التي تصل إليهم ومن ضمنها القيمة العادلة.

فمستخدمو القوائم المالية في الجزائر ليس لهم اطلاع على مضمون المعايير المحاسبية أو النظام المحاسبي المالي وهم غير متعودين على استخدام المعلومة المالية التي تقدمها القوائم المالية لاتخاذ القرارات.

– الفقرة رقم 06 جاءت في المرتبة الثانية

بمتوسط حسابي بلغ 2,53 **وانحراف معياري** بلغ 1,10 ودرجة استجابة **غير موافق** على هاته الفقرة التي مضمونها "**يميل مستخدمو القوائم المالية في الجزائر إلى استخدام القوائم المالية التي تم إعدادها على أساس القيمة العادلة**".

تشير هذه النتائج إلى أن عينة الدراسة لا توافق على انتشار استخدام القوائم المالية المعدة بناء على القيمة العادلة بين المستخدمين للقوائم المالية. هذا الاعتراض مرتبطة بمستوى الوعي والفهم لدى المستخدمين بشأن مفهوم واستخدام القيمة العادلة في تقدير الأصول والالتزامات. وهذا ما يتوافق تماما مع استجابة أفراد العينة التي تشير إلى عدم امتلاك مستخدمو القوائم المالية في الجزائر المعرفة اللازمة لمفهوم القيمة العادلة.

لزيادة فهم المستخدمين للقوائم المالية وفق القيمة العادلة، يجب تعزيز الشفافية في عملية إعداد وعرض القوائم المالية وتوفير الإفصاح اللازم لزيادة الثقة في استخدامها.

4.1. البعد الرابع: توفر البيئة الاقتصادية والقانونية اللازمة لتطبيق القياس بالقيمة العادلة

يتضمن هذا البعد ثلاث فقرات كما يلي:

– الفقرة رقم 09 في المرتبة الأولى:

وذلك **بمتوسط حسابي** بلغ 3,24 **وانحراف معياري** بلغ 1,09، والتي تبين من خلالها أن أفراد العينة لديهم تحفظ وأبدو رأيا **محايد** على هاته الفقرة التي مضمونها "**يوفر النظام المحاسبي المالي الإطار القانوني اللازم لتطبيق القياس بالقيمة العادلة**".

تحفظ عينة الدراسة على مضمون هذه العبارة راجع إلى كون النظام المحاسبي المالي لم يعطي القياس بالقيمة العادلة الأهمية اللازمة والإحاطة القانونية الكافية لتسهيل تطبيقها، وعليه فمن الضروري تحيين النظام المحاسبي المالي وتضمينه بقوانين تعطي مزيدا من التوضيحات والتفاصيل حول قياسات القيمة العادلة حتى تمكن المحاسبين من اعتماده واتقانه والاستفادة من ميزاته.

– الفقرة رقم 10 جاءت في المرتبة الثانية

بمتوسط حسابي بلغ 2,92 **وانحراف معياري** بلغ 1,08، وبدرجة استجابة **محايد**، والتي يظهر من خلالها عدم توافق أفراد العينة على هاته الفقرة واختلافهم حولها، والتي كان مضمونها: "**يوفر النظام المحاسبي المالي الإجراءات العملية الضرورية لقياس القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية** ".

تتوافق هذه النتائج مع ما تم التطرق إليه في الجانب النظري حيث ترى عينة الدراسة أن النظام المحاسبي المالي أبقى عملية تطبيق القياس بالقيمة العادلة دون أية توضيحات واكتفى فقط بالإشارة إليه ولم يبين الإجراءات العملية لذلك، وهو ما صعب من عملية تبنيها من قبل المؤسسات الجزائرية. وهذا يتوافق تماما مع استجابة أفراد العينة حول الفقرة 9 أعلاه التي تنص في مضمونها على وجود نقائص في الإطار القانوني لتطبيق القياس بالقيمة العادلة.

– الفقرة رقم 08 جاءت في المرتبة الثالثة

بمتوسط حسابي بلغ 2,04 **وانحراف معياري** بلغ 1,03 ودرجة استجابة **غير موافق** من قبل أفراد العينة على هاته الفقرة التي مضمونها: "**تتوفر في الجزائر بيئة اقتصادية ملائمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة**".

لم يوافق أفراد عينة الدراسة على توفر الجزائر على بيئة اقتصادية ملائمة لتطبيق القيمة العادلة، توجه عينة الدراسة إلى عدم الموافقة يتناسب تماما مع استجاباتهم للفقرات السابقة، فغياب الإطار القانوني المناسب والواضح، وضعف التكوين اللازم، وعدم توفر الخبراء المؤهلين وغياب الأسواق النشطة سيشكل بيئة غير مناسبة لقياس القيمة العادلة، وهو أمر غير مشجع لاعتمادها كبديل قياس نظرا لعدم توفر العناصر اللازمة لتطبيقها.

2. تحليل المحور الثاني: متطلبات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية

يتضمن هذا المحور تسعة أبعاد تتعلق بمتطلبات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية. تشمل هذه الأبعاد متطلبات التعليم والتكوين في المجال المحاسبي، بالإضافة إلى المتطلبات القانونية والتنظيمية حول تطبيق القيمة العادلة والإفصاح عنها، كما تم تخصيص بعدين حول متطلبات تحديد لقيمة العادلة في حالة توفر وغياب الأسواق النشطة، كما تضمنت الأبعاد متطلبات الرقابة والتدقيق على قياسات القيمة العادلة والحاجة لتحيين النظام المحاسبي المالي وفق ما جاء به المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 بالإضافة إلى دور الهيئات المهنية في تطبيق القيمة العادلة.

لتحليل آراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور الثاني المتعلق بمتطلبات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية، سيتم من خلال الجدول الآتي عرض نتائج إجابات أفراد العينة.

الجدول رقم 4-15: استجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
X2.1	**متطلبات التعليم والتكوين في المجال المحاسبي**	**2,60**	**0,92**	**غير موافق**	**--**
11	تتوفر في الجزائر مؤسسات تعليمية متخصصة في مجال المحاسبة والمالية تضمن تكوين ملائم يسمح للمحاسبين بقياس القيمة العادلة.	2,70	1,12	محايد	2
12	تنسجم برامج التعليم العالي في مجال المحاسبة في الجزائر مع مضمون المعايير الدولية للمحاسبة مما يعزز تطبيق محاسبة القيمة العادلة.	2,84	1,12	محايد	1
13	يتلقى المحاسبون وغيرهم من المهنيين في مجال المحاسبة تكوين أكاديمي يتوافق مع المتطلبات الميدانية للمحاسبة وفق القيمة العادلة.	2,66	1,12	محايد	3
14	توفر مؤسسات التكوين في مجال المحاسبة في الجزائر تربصات ميدانية تطور مهارات الطلبة للتحكم في محاسبة القيمة العادلة.	2,18	1,11	غير موافق	5
15	تساهم المنظمات والهيئات المهنية في تأهيل وتكوين المحاسبين حول محاسبة القيمة العادلة.	2,60	1,18	غير موافق	4
X2.2	**المتطلبات القانونية والتنظيمية لتطبيق القيمة العادلة**	**4,24**	**0,83**	**موافق بشدة**	**--**
16	محاسبة القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي في حاجة لنصوص تنظيمية وتفسيرية تسهل تطبيقها.	4,15	1,02	موافق	2
17	تحيين النظام المحاسبي المالي بانتظام وفقا لتحديثات معايير المحاسبة الدولية سيعزز تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.	4,32	0,92	موافق بشدة	1
X2.3	**متطلبات التوافق بين النظامين الجبائي والمحاسبي**	**4,03**	**0,78**	**موافق**	**--**
18	يشكل مبدأ أولية الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني اختلافا جوهريا بين القواعد الضريبية والنظام المحاسبي المالي عند القياس بالقيمة العادلة.	3,76	1,03	موافق	2
19	تعديل القانون الجبائي في الجزائر للاعتراف بالقيمة العادلة كنموذج للقياس يحفز المؤسسات على تطبيقها.	4,30	0,94	موافق بشدة	1
X2.4	**متطلبات الإفصاح عن القيمة العادلة**	**3,09**	**1,04**	**محايد**	**--**

20	يعتمد النظام المحاسبي المالي في الجزائر نفس الإفصاحات التي تفرضها المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية عند استخدام محاسبة القيمة العادلة.	3,09	1,19	محايد	2
21	تتوافق الإفصاحات المعتمدة في النظام المحاسبي المالي عند تطبيق محاسبة القيمة العادلة مع احتياجات المستخدمين المختلفين للقوائم المالية في الجزائر.	3,10	1,15	محايد	1
X2.5	**متطلبات تحديد القيمة العادلة في حالة توفر أسواق نشطة**	**1,92**	**0,89**	**غير موافق بشدة**	**--**
22	تتوفر الجزائر على سوق مالية نشطة تحفز تطبيق القياس بالقيمة العادلة.	1,70	0,87	غير موافق بشدة	3
23	تتوفر الجزائر على أسواق نشطة للأصول الثابتة تسمح بتحديد قيمتها العادلة.	1,90	1,12	غير موافق بشدة	2
24	تتوفر الجزائر على أسواق نشطة للأصول المتداولة تسمح بتحديد قيمتها العادلة.	2,16	1,08	غير موافق	1
X2.6	**متطلبات تحديد القيمة العادلة في غياب أسواق نشطة**	**3,23**	**0,73**	**محايد**	**--**
25	تتحدد أسعار التثبيتات في الأسواق الجزائرية وفق قانون العرض والطلب بعيدا عن الاحتكار مما ما يسمح بتحديد قيمتها العادلة.	2,45	1,24	غير موافق	4
26	في حالة غياب أسواق نشطة تعتمد المؤسسات الجزائرية على نماذج القياس الداخلية لتحديد القيمة العادلة.	3,19	1,03	محايد	3
27	يؤدي اعتماد المؤسسات على نماذج قياس داخلية لتحديد القيمة العادلة إلى إمكانية التلاعب بنتائج القياس وتضليل مستخدمي القوائم المالية.	3,75	0,97	موافق	1
28	يقلل اعتماد المؤسسات على نماذج قياس داخلية لتحديد القيمة العادلة من جودة المعلومات المالية.	3,54	1,07	موافق	2
X2.7	**متطلبات الرقابة والتدقيق على قياسات القيمة العادلة**	**4,07**	**0,78**	**موافق**	**--**
29	المعلومة المالية المعدة وفق القيمة العادلة تحتاج للتدقيق لاعتمادها على التقديرات الشخصية.	3,94	1,02	موافق	3
30	تحتاج قياسات القيمة العادلة للتدقيق حتى تكون خالية من آثار التحيز عند القياس.	4,09	0,92	موافق	2
31	تحتاج بيئة الأعمال في الجزائر إلى وجود هيئة مستقلة تعتمد معايير التقييم الدولية لدعم تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر.	4,17	0,92	موافق	1

X2.8	**متطلبات قياس القيمة العادلة وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 وتحديث النظام المحاسبي المالي**	**3,83**	**0,74**	**موافق**	**--**
32	يتميز مضمون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13: قياس قيمة العادلة، بالوضوح في عملية التطبيق.	3,79	0,82	موافق	3
33	يوفر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 إطار منهجي وعملي لقياس القيمة العادلة.	3,88	0,78	موافق	1
34	تحيين النظام المحاسبي المالي بمضمون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 يعزز تطبيق القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.	3,83	0,87	موافق	2
X2.9	**متطلبات وضرورة وجود مرافقة من الهيئات المهنية والعلمية لتطبيق القيمة العادلة**	**3,00**	**1,00**	**محايد**	**--**
35	يساهم المجلس الوطني للمحاسبة في تدعيم وتسهيل تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.	3,01	1,18	محايد	2
36	تؤدي الجامعات في الجزائر دورا توجيهيا للمحاسبين والمهنيين لقياس القيمة العادلة من خلال البحوث العلمية.	2,95	1,26	محايد	3
37	تؤدي المنظمات المهنية في الجزائر دورا توجيهيا للمحاسبين والمهنيين لقياس القيمة العادلة من خلال التعليمات والتوجيهات التطبيقية.	3,03	1,14	محايد	1
X_2	**متطلبات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية**	**3,30**	**0,54**	**محايد**	**--**

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS25

بناءً على نتائج الجدول رقم: 4-15، يتضح أن استجابة أفراد العينة كانت متباينة حول أبعاد المحور، وعلى العموم جاءت إجاباتهم متحفظة اتجاه متطلبات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية. حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة حول فقرات المحور 3,30 وهو أقرب إلى رأي موافق، في حين بلغ الانحراف المعياري 0,54 وهو ما يعني ثبات إجابات عينة الدراسة وعدم تشتتها حول فقرات المحور.

وجاء الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة إيجابي حول أغلب أبعاد المحور، مثل المتطلبات القانونية والتشريعية لتطبيق القيمة العادلة ومتطلبات التوافق بين النظام الضريبي والمحاسبي ومتطلبات الرقابة والتدقيق على قياسات القيمة العادلة، وضرورة تحديث النظام المحاسبي المالي وفق متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13. وهو ما يؤكد أن أفراد العينة يوافقون على ضرورة تحديث وتعزيز هذه المتطلبات في البيئة الجزائرية من أجل دعم تطبيق القيمة العادلة.

في حين كان الاتجاه العام متحفظا حول بعض أبعاد المحور مع ميول إلى رأي موافق أكثر، مثل متطلبات مرافقة الهيئات المهنية والعلمية لتطبيق القيمة العادلة، حيث عبر أفراد العينة عن تحفظهم اتجاه دور الهيئات العلمية والمهنية في دعم تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية وأنه من المطلوب تعزيز هذا الدور من أجل توجيه ومرافقة المهنيين في هذا المسعى. كما كان جاء الاتجاه العام لرأي العينة في نفس السياق حول البعدين المتعلقين بمتطلبات تحديد القيمة العادلة في غياب أسواق نشطة ومتطلبات الإفصاح عن القيمة العادلة، مما يؤكد ضرورة دعم هذه المتطلبات وتوفيرها في البيئة الجزائرية من أجل تطبيق القياس بالقيمة العادلة.

بينما جاءت إجابات أفراد العينة في اتجاه سلبي حول بعدين من أبعاد المحور، يتمثلان في متطلبات تحديد القيمة العادلة في حالة توفر أسواق نشطة ومتطلبات التعليم والتكوين في المجال المحاسبي، هذه الاتجاه يعكس نظرة سلبية لأفراد العينة حول مدى توفر هذه المتطلبات في البيئة الجزائرية، وأنه من الضروري العمل على توفيرها لتطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي بالشكل الصحيح.

ونلاحظ من خلال الجدول أن فقرات المحور الثاني قد تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 1,70 و4,32، وفيما يلي تحليل لنتائج فقرات المحور الثاني بحسب ترتيبها وفق المتوسط الحسابي لكل بعد:

1.2. البعد الأول: متطلبات التعليم والتكوين في المجال المحاسبي

يتضمن هذا البعد خمس فقرات كما يلي:

– الفقرة رقم 12 جاءت في المرتبة الأولى

بمتوسط حسابي بلغ 2,84 **وانحراف معياري** بلغ 1,12، ودرجة استجابة **محايد** على هاته الفقرة التي مضمونها "**تنسجم برامج التعليم العالي في مجال المحاسبة في الجزائر مع مضمون المعايير الدولية للمحاسبة مما يعزز تطبيق محاسبة القيمة العادلة**".

حسب هذه النتائج يظهر عدم اتفاق أفراد العينة وحيادهم حول وجود تناسق بين برامج التعليم الجامعي في مجال المحاسبة ومتطلبات المعايير الدولية للمحاسبة وتطبيق محاسبة القيمة العادلة. يعزى هذا التشتت في الإجابات وعدم توافق أفراد العينة إلى كون فئة كبيرة منهم (أكثر من 60%) لديهم خبرة تفوق 10 سنوات، مما يدل على أنهم قد حصلوا على تكوينهم الجامعي قبل تعديل برامج التعليم العالي في مجال المحاسبة المالية، أي قبل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية.

في هذا الخصوص، أصبحت أغلب الجامعات توفر تكوينا متخصصا في المحاسبة على عدة أطوار، ومن خلال الاطلاع على محتوى التكوين يتضح جليا أن برامج تتضمن مقاييس حول المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية، لكن يبقى محتوى التعليم في هذه المقاييس غير كافي للتحكم في محاسبة القيمة العادلة.

وهذا راجع لأمرين، الأول يتمثل في الحجم الساعي الذي يتلقاه الطلبة حول الموضوع، والأمر الثاني راجع إلى عدم توفر أماكن مناسبة للتربص حول الموضوع.

في الأخير، يجب الإشارة إلى أنه من المهم أن يتم الحرص من طرف الجامعات على تقديم تكوين مستمر ومناسب بشكل يضمن تأهيل المتخصصين في المحاسبة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة بكفاءة ودقة، فتحسين البرامج التكوينية وتكاملها مع احتياجات التربص في الميدان سيعزز فهم المحاسبين والمهنيين لمفهوم وأساليب قياس القيمة العادلة وتطبيقها بشكل فعال في الواقع المهني والاقتصادي في الجزائر.

– الفقرة رقم 11 جاءت في المرتبة الثانية

تبين من النتائج وجود تحفظ ورأي **محايد** من قبل أفراد عينة الدراسة على العبارة التي مضمونها: "**تتوفر في الجزائر مؤسسات تعليمية متخصصة في مجال المحاسبة والمالية تضمن تكوين ملائم يسمح للمحاسبين بقياس القيمة العادلة**". حيث بلغ **المتوسط الحسابي** 2,70، مع **انحراف معياري** قدره 1,12.

هذا يؤكد توجهات أفراد العينة حول استجاباتهم للفقرتين 12 و13 حول نوعية برامج التعليم التي تضمنها المؤسسات التعليمية للممارسين لمهنة المحاسبة، أين أبدوا حيادهم وتحفظهم حول العبارتين، لتأتي إجابات عينة الدراسة حول الفقرة 11 في نفس السياق، حيث لم يوافقوا على كفاءة وفعالية مؤسسات التعليم المختصة في المحاسبة من توفير تكوين يمكن المتخرجين منها من التحكم في طرق القياس المحاسبي عموما والقيمة العادلة بشكل خاص.

– الفقرة رقم 13 جاءت في المرتبة الثالثة

تظهر النتائج المتحصل عليها حول هذه الفقرة حياد عينة الدراسة على العبارة التي كان مضمونها: "**يتلقى المحاسبون وغيرهم من المهنيين في مجال المحاسبة تكوين أكاديمي يتوافق مع المتطلبات الميدانية للمحاسبة وفق القيمة العادلة**"، إذ بلغ **المتوسط الحسابي** 2,66، مع **انحراف معياري** قدره 1,12.

هذا يؤكد إجابة أفراد العينة على الفقرة رقم 12 أعلاه بخصوص برامج التعليم الجامعي في المحاسبة، حيث تحفظ أفراد العينة على وجود توافق بين التكوين الأكاديمي مع التطبيقات العملية لقياس القيمة العادلة في مجال المحاسبة. حياد أفراد العينة راجع إلى وجود فجوة بين المحتوى الأكاديمي والمهارات والمعرفة التي يحتاجها المهنيون لتقدير القيمة العادلة بشكل دقيق وفعال.

لذا، يفضل أن تشتمل البرامج التعليمية على جوانب تطبيقية تعزز فهم المحاسبين لكيفية تطبيق مفاهيم قياس القيمة العادلة في سياق العمل الميداني.

– الفقرة رقم 15 جاءت في المرتبة الرابعة

بمتوسط حسابي بلغ 2,60 **وانحراف معياري** بلغ 1,18، ودرجة استجابة **غير موافق** على هاته الفقرة التي مضمونها "**تساهم المنظمات والهيئات المهنية في تأهيل وتكوين المحاسبين حول محاسبة القيمة العادلة**".

تظهر هذه النتائج أن أفراد العينة يرون أن المنظمات والهيئات المهنية لا تساهم في تأهيل وتدريب المحاسبين في مجال محاسبة القيمة العادلة. لتحسين هذا الوضع، قد تكون هناك حاجة لتوسيع جهود المنظمات والهيئات المهنية في توفير تدريبات وتطبيقات عملية وحالات واقعية تمكنهم من تطبيق المفاهيم النظرية للقياس بالقيمة العادلة بطريقة فعالة وملائمة لبيئة العمل.

– الفقرة رقم 14 جاءت في المرتبة الخامسة

بمتوسط حسابي بلغ 2,18 **وانحراف معياري** بلغ 1,11، ودرجة استجابة **غير موافق** على هاته الفقرة التي مضمونها "**توفر مؤسسات التكوين في مجال المحاسبة في الجزائر تربصات ميدانية تطور مهارات الطلبة للتحكم في محاسبة القيمة العادلة**".

يؤكد أفراد العينة من خلال إجابتهم على هذه الفقرة أن التربصات الميدانية التي تقدمها مؤسسات التكوين في مجال المحاسبة غير كافية لتطوير مهارات الطلبة في مجال محاسبة القيمة العادلة، تأتي إجابة أفراد العينة في نفس السياق مع إجاباتهم حول الفقرات 11 و12 و13 التي أظهرت كلها تحفظهم وعدم موافقتهم على كفاءة مؤسسات التعليم ونقص نوعية برامج التعليم الذي تقدمه وعدم تناسقها مع بيئة العمل. من خلال ما سبق، يظهر جليا أن عنصر التعليم العالي والتكوين يعتبر متغيرا مهما جدا ينبغي أن تولي له المؤسسات التعليمية من جامعات ومدارس متخصصة ومن هيئات ومنظمات مهنية الأهمية اللازمة في سياق دعم وتطوير القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.

2.2. البعد الثاني: المتطلبات القانونية والتنظيمية لتطبيق القيمة العادلة

يتضمن هذا البعد فقرتين كما يلي:

– الفقرة رقم 17 جاءت في المرتبة الأولى

بمتوسط حسابي قدره 4,32 **وانحراف معياري** بلغ 0,92، وهذا يظهر **موافقة بشدة** لأفراد العينة على هاته الفقرة التي مضمونها: "**تحيين النظام المحاسبي المالي بانتظام وفقا لتحديثات معايير المحاسبة الدولية سيعزز تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية** ".

وقد تم التأكد من هذه النقطة من خلال ما تم التطرق إليه ضمن المبحث الأول من هذا الفصل، حيث يظهر تأخر وتقادم نصوص النظام المحاسبي المالي مقارنة بالتحديثات التي شهدتها المعايير الدولية للمحاسبة منذ إصداره في سنة 2007، خاصة فيما يتعلق بقياس القيمة العادلة وإصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13، فمعظم أفراد العينة يرون أن تبني آخر التحديثات سيعزز تطبيق القياس بالقيمة العادلة.

– الفقرة رقم 16 جاءت في المرتبة الثانية

بمتوسط حسابي بلغ 4,15 **وانحراف معياري** بلغ 1,02، وبدرجة استجابة **موافق**، والتي يظهر من خلالها موافقة أفراد العينة على هاته الفقرة التي مضمونها: "**محاسبة القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي في حاجة لنصوص تنظيمية وتفسيرية تسهل تطبيقها**".

يرى أفراد العينة أن نصوص النظام المحاسبي المالي غير كافية لتطبيق القياس بالقيمة العادلة، وهو ما يظهر جليا من خلال المبحث الأول من الفصل الثالث، حيث إن مضمونه غير كافي لتفسير الجوانب العملية والتطبيقية لقياس القيمة العادلة، مما يشكل عائقا أمام الممارسين والمهنيين في الميدان. ومما يؤكد ذلك أيضا، إجابات أفراد العينة عن العبارة رقم 17، أين أكدوا أن نصوص النظام المحاسبي المالي بحاجة للتحيين، خاصة مع إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13: قياسات القيمة العادلة، الذي يمثل إطارا تصوريا ومنهجا عمليا لتطبيق القياس بالقيمة العادلة.

مما سبق، يتضح أن توفر إطار قانوني حديث يتماشى مع مضمون المعايير الدولية للمحاسبة، وتوفر نصوص تطبيقية وتنظيمية، يعتبر من المتطلبات الأساسية والضرورية لتدعيم تطبيق القياس بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

3.2. البعد الثالث: متطلبات التوافق بين النظامين الجبائي والمحاسبي

يتضمن هذا البعد فقرتين كما يلي:

– الفقرة رقم 19 في المرتبة الأولى

بمتوسط حسابي بلغ 4,30 **وانحراف معياري** بلغ 0,94، والتي تبين من خلالها أن أفراد العينة أبدو **موافقة بشدة** على هاته الفقرة التي مضمونها: "**تعديل القانون الجبائي في الجزائر للاعتراف بالقيمة العادلة كنموذج للقياس يحفز المؤسسات على تطبيقها**".

ويظهر هذا من خلال التعديلات التي تنتج عن عدم اعتراف القانون الجبائي بالقيمة العادلة، حيث تضطر المؤسسات لإجراء تعديلات على الاهتلاكات المحاسبية المحسوبة على أساس القيمة العادلة للتثبيتات في حالة إعادة التقييم، وهذا من أجل تلبية المتطلبات الجبائية وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة مما يشكل عملا

إضافيا للمحاسبين يترتب عنه خطر جبائي يمكن أن يؤدي إلى أخطاء وعقوبات من طرف الإدارة الجبائية، ومن هذا الوضع جاءت أغلب إجابات أفراد العينة موافقة بشدة على مضمون العبارة.

– الفقرة رقم 18 في المرتبة الثانية

بمتوسط حسابي قدره 3,76 **وانحراف معياري** بلغ 1,03، يظهر من خلالها موافقة أفراد العينة على هاته الفقرة التي مضمونها "**يشكل مبدأ أولية الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني اختلافا جوهريا بين القواعد الضريبية والنظام المحاسبي المالي عند القياس بالقيمة العادلة**".

تعتبر عملية تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني أصل الخلاف بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية ممثلة في النظام المحاسبي المالي، خاصة عند اعتماد القياس بالقيمة العادلة وذلك نتيجة الفروقات الكبيرة التي تظهر بين النتيجتين المحاسبية والجبائية وهو ما يؤثر على حجم الوعاء الضريبي، وبالتالي فمصالح الضرائب تعتبر تلك الفروقات الناتجة عن اعتماد القياس بالقيمة العادلة كنوع من مصادر محتملة للتهرب الضريبي، وهو أمر غير مشجع على توسع نطاق الاعتماد على القيمة العادلة.

4.2. البعد الرابع: متطلبات الإفصاح عن القيمة العادلة

يتضمن هذا البعد فقرتين كما يلي:

– الفقرة رقم 21 جاءت في المرتبة الأولى

بلغ **المتوسط الحسابي** لهاته الفقرة 3,10 **بانحراف معياري** بلغ 1,15، ودرجة استجابة **محايد**، وكان مضمونها: "**تتوافق الإفصاحات المعتمدة في النظام المحاسبي المالي عند تطبيق محاسبة القيمة العادلة مع احتياجات المستخدمين المختلفين للقوائم المالية في الجزائر**".

حسب النتائج المتوصل إليها يظهر أن أفراد العينة لديهم تحفظ بشأن تطابق الإفصاحات المعتمدة في النظام المحاسبي المالي مع احتياجات المستخدمين الماليين في الجزائر. يمكن أن يكون هذا التحفظ مرتبطا بعدة عوامل، بما في ذلك تفاوت احتياجات المستخدمين وتوقعاتهم من المعلومات المالية. كما يمكن أن يكون تأكيدا لاستجابة أفراد العينة للفقرة 10 أدناه، أين أبدو تحفظهم وكانت استجابتهم محايدة حول توافق مضمون النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية للمحاسبة في جانب الإفصاح.

– الفقرة رقم 20 جاءت في المرتبة الثانية

بمتوسط حسابي بلغ 3,09 **وانحراف معياري** بلغ 1,19، ودرجة استجابة **محايد** على هاته الفقرة التي مضمونها "**يعتمد النظام المحاسبي المالي في الجزائر نفس الإفصاحات التي تفرضها المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية عند استخدام محاسبة القيمة العادلة**".

جاءت إجابات أفراد العينة على هاته الفقرة محايدة ومتحفظة، وهذا يتوافق تماما مع تحفظهم في الإجابة على الفقرة 19 من المحور الأول حول واقع تطبيق القيمة العادلة في الجزائر، أين تم تسجيل تحفظ عينة الدراسة على مضمون العبارة التي نصت على كون النظام المحاسبي المالي لم يعطي القياس بالقيمة العادلة الأهمية الضرورية والإحاطة القانونية اللازمة، وهذا ما تأكيده من خلال دراسة وتحليل نصوص النظام المحاسبي أين نجدها شبه خالية من متطلبات الإفصاح، واكتفى المشرع بعرض وتقديم شكل ومضمون القوائم المالية. هذه النتائج تظهر أهمية الاستمرار في تحيين وتطوير النظام المحاسبي المالي لتعزيز التقارب مع المعايير الدولية وتحقيق جودة أعلى في الإفصاح المالي.

وباءً على ما يسبق، يظهر جليا أن هناك حاجة ملحة لتحسين جانب الإفصاح المحاسبي والمالي في النظام المحاسبي المالي، لضمان تلبية احتياجات مختلف فئات المستخدمين، سواء كانوا مستثمرين أو مساهمين أو جهات رقابية أخرى، بما يسهم في تحسين نوعية وقيمة المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسات التي تطبق القيمة العادلة في الجزائر.

5.2. البعد الخامس: متطلبات تحديد القيمة العادلة في حالة توفر أسواق نشطة

يتضمن هذا البعد ثلاث فقرات كما يلي:

– الفقرة رقم 24 جاءت في المرتبة الأولى

بمتوسط حسابي بلغ 2,16 **وانحراف معياري** بلغ 1,08، ودرجة استجابة **غير موافق** على هاته الفقرة التي مضمونها "**تتوفر الجزائر على أسواق نشطة للأصول المتداولة تسمح بتحديد قيمتها العادلة**".

حسب هاته النتائج يرى أفراد العينة أن بيئة الأعمال الجزائرية لا توفر أسواق نشطة تتحدد فيها أسعار الأصول المتداولة وفق ظروف منافسة عادية وتلبي احتياجات قياس القيمة العادلة بشكل فعال، هذا الوضع لا يسمح بتوفر أسعار معلنة لأسواق نشطة تكون أساسا لتحديد القيمة العادلة بالنسبة للأصول المتداولة في القوائم المالية للمؤسسات.

– الفقرة رقم 23 جاءت في المرتبة الثانية

بمتوسط حسابي بلغ 1,90 **وانحراف معياري** بلغ 1,12 ودرجة استجابة **غير موافق بشدة** من قبل أفراد العينة على هاته الفقرة التي مضمونها: "**تتوفر الجزائر على أسواق نشطة للأصول الثابتة تسمح بتحديد قيمتها العادلة**".

يعارض أفراد العينة اعتماد المؤسسات الجزائرية على أسواق نشطة للأصول الثابتة من أجل تحديد القيمة العادلة لأصولها، يمكن أن يكون هذا راجع إلى عدم قدرة المؤسسات على الولوج إلى الأسواق بسهولة أو عدم

توفر أسواق نشطة للأصول المراد تقييمها بالقيمة العادلة في الجزائر. وفي الحالتين سيشكل هذا عائقا أمام اعتماد المؤسسات على أسعار معلنة في أسواق نشطة لتحديد القيمة العادلة لأصولها الثابتة.

لضمان تقديم قيمة عادلة دقيقة للأصول الثابتة، يجب العمل على تطوير الأسواق وتنظيمها وتعزيز الشفافية وظروف المنافسة، هذا سيدعم اعتماد المؤسسات على الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة لقياس القيمة العادلة.

– الفقرة رقم 22 جاءت في المرتبة الأولى

بمتوسط حسابي بلغ 1,70 **وانحراف معياري** بلغ 0,87 ودرجة استجابة **غير موافق بشدة** من قبل أفراد العينة على هاته الفقرة التي مضمونها: "**تتوفر الجزائر على سوق مالية نشطة تحفز تطبيق القياس بالقيمة العادلة**".

أبدى أفراد العينة اعتراضهم بشدة على توفر سوق مالية نشطة يعتمد عليه في قياسات القيمة العادلة، حيث هذا من أهم العقبات أمام تطبيق القيمة العادلة ويصعب ويعقد من عملية قياس القيمة العادلة في الجزائر.

مما سبق، تتضح أهمية توفر الأسواق النشطة بالنسبة لقياس القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، سواءً السوق المالية بالنسبة للأصول المالية، أو الأسواق النشطة للأصول الثابتة والمتداولة، حيث تعتبر الأسواق النشطة متطلبا أساسيا في هذا السياق. فمن أجل تفعيل ودعم تطبيق القيمة العادلة ينبغي العمل على تنظيم الأسواق وتعزيز الشفافية وتوفر المعلومات ومحاربة الاحتكار مما يزيد من فعاليتها ونشاطها.

6.2. البعد السادس: متطلبات تحديد القيمة العادلة في غياب أسواق نشطة

يتضمن هذا البعد أربع فقرات كما يلي:

– الفقرة رقم 27 جاءت في المرتبة الأولى

تشير النتائج المقدمة إلى وجود **موافقة** من قبل أفراد العينة على العبارة التي كان مضمونها "**يؤدي اعتماد المؤسسات على نماذج قياس داخلية لتحديد القيمة العادلة إلى إمكانية التلاعب بنتائج القياس وتضليل مستخدمي القوائم المالية**". إذ بلغ **المتوسط الحسابي** لإجابات أفراد العينة 3,75، مع **انحراف معياري** قدره 0,97.

تعكس هذه النتائج ترجيح أفراد العينة للاعتقاد بأن هناك احتمالا للتلاعب في القيم المعلنة للقيمة العادلة التي يتم قياسها عن طريق استخدام نماذج قياس داخلية، هذا الترجيح يمكن أن يرتبط بمخاوف مستخدمي القوائم المالية حيال إمكانية تلاعب المؤسسات بالمعلومات المالية لتحقيق أهدافها ورغبتها، وهو ما

يفسر استجابة أفراد العينة بالموافقة على الفقرة 29 أدناه بضرورة إخضاع المعلومة المالية المعدة وفق طريقة القيمة العادلة للتدقيق.

لكن يجب الإشارة إلى أن هذه النتائج المبنية على مخاوف التلاعب بنتائج القياس لا تعكس بالضرورة الحالة الفعلية لجميع المؤسسات، وهو ما يمكن تحقيقه عن طريق الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة التي تنص عليها المعايير الدولية للحاسبة وإعدادا التقارير المالية من أجل تحقيق أقصى درجات النزاهة والدقة والشفافية في الإفصاح المالي. على الرغم من ذلك، قد تكون هذه النتائج إشارة إلى ضرورة وجود رقابة وإطار تنظيمي فعال للحد من أي تلاعب محتمل ولضمان تحقيق المزيد من الشفافية والموثوقية في عملية تحديد القيمة العادلة وتقديم المعلومات المالية.

– الفقرة رقم 28 جاءت في المرتبة الثانية

بمتوسط حسابي قدره 3,54 **وانحراف معياري** بلغ 1,07، ودرجة استجابة **موافق** من قبل أفراد العينة على هاته الفقرة التي مضمونها: "**يقلل اعتماد المؤسسات على نماذج قياس داخلية لتحديد القيمة العادلة من جودة المعلومات المالية**".

هذه النتائج تشير إلى أن أفراد العينة يعتقدون أن هناك احتمالا لانخفاض جودة المعلومات المالية نتيجة اعتماد المؤسسات على نماذج قياس داخلية، يرجع الاعتراف بالتأثير السلبي لنماذج القياس الداخلية على المعلومة المالية إلى تخوف أفراد العينة من إمكانية التلاعب بنتائج القياس وتضليل مستخدمي القوائم المالية من طرف المؤسسة لتحقيق أهداف داخلية، وهو ما يؤكده استجابة أفراد العينة بالموافقة على الفقرة 27 أعلاه التي تنص على أن اعتماد المؤسسات على نماذج قياس داخلية لتحديد القيمة العادلة قد يؤدي إلى التلاعب بنتائج القياس وتضليل مستخدمي القوائم المالية.

مع ذلك، يجب أن ننظر في هذه النتائج من منظور شامل، فهذه المخاوف قد تزول في حال وجود إطار رقابي وتنظيمي قوي يسهم في ضمان تقديم معلومات مالية عالية الجودة للمستخدمين، وخضوع عمليات القياس لعمليات تدقيق خارجي والتزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح اللازم.

– الفقرة رقم 26 جاءت في المرتبة الثالثة

حسب النتائج المتحصل عليها هناك نوع من التحفظ من طرف أفراد العينة حلو هاته الفقرة التي تفيد بأنه "**في حالة غياب أسواق نشطة، تعتمد المؤسسات الجزائرية على نماذج القياس الداخلية لتحديد القيمة العادلة**"، حيث كانت استجابتهم محايدة. إذ بلغ **المتوسط الحسابي** 3,19 مع **انحراف معياري** قدره 1,03.

يدل هذا التحفظ على عدم توافق أفراد العينة على إمكانية استخدام نماذج قياس داخلي للقيمة العادلة من طرف المؤسسات في حالية غياب أسواق نشطة، فمثل هذه الأساليب في القياس تعتبر غير مألوفة في البيئة

الجزائرية التي تعتمد في اعتماد شبه كلي على التكلفة التاريخية، مع توجه حديث نحو استخدام القيمة العادلة. وبالتالي فمعدو القوائم المالية والمؤسسات ليسوا قادرين على اعتماد نماذج القياس الداخلي والتحكم فيها.

من جهة أخرى، قد يكون تحفظ أفراد العينة في إجاباتهم حول فكرة استخدام نماذج القياس الداخلية في حالة عدم توفر أسواق نشطة لتحديد القيمة العادلة، نابعا من تخوفهم من إمكانية استخدامها في التلاعب بنتائج القياس، وما يدعم هذا الطرح هو استجابة أفراد العينة بالموافقة على الفقرتين 27 و28 اللتان تنصان على أن استخدام نماذج داخلية للقياس قد يؤدي إلى التلاعب بنتائج القياس وبالتالي انخفاض جودة المعلومة المالية.

– الفقرة رقم 25 كانت في المرتبة الرابعة

بمتوسط حسابي بلغ 2,45 **وانحراف معياري** بلغ 1,24، ودرجة استجابة **غير موافق** على هاته الفقرة التي مضمونها "**تتحدد أسعار التثبيتات في الأسواق الجزائرية وفق قانون العرض والطلب بعيدا عن الاحتكار مما ما يسمح بتحديد قيمتها العادلة**".

حسب النتائج المتحصل عليها، لا يوافق أفراد عينة الدراسة على أن عملية تحديد أسعار التثبيتات في الأسواق الجزائرية تتم في ظروف منافسة عادية ووفق مبادئ العرض والطلب ومنع الاحتكار. ترجع عدم موافقتهم على هذه الفقرة إلى عوامل مثل التدخلات الحكومية والعوامل التي تجعل من الأسواق غير تنافسية مثل الاحتكار مما يؤثر على عملية تحديد الأسعار.

من خلال ما سبق، يتضح أن البيئة المهنية الجزائرية في مجال المحاسبة بحاجة ماسة إلى التحكم في نماذج القياس الداخلي للقيمة العادلة، وهذا يتأكد من استجابة أفراد العينة حول فقرات هذا البعد والبعد السابق، أين تبين أن الأسواق الجزائرية تعاني من إشكالية عدم النشاط مما سيؤدي حتما إلى الاعتماد على أساليب القياس الداخلي لتحديد القيمة العادلة، غير أن معدو القوائم المالية ليس لديهم تحكم في هذه الأساليب مما سيشكل عقبة أمام تطبيق القياس بالقيمة العادلة.

7.2. البعد السابع: متطلبات الرقابة والتدقيق على قياسات القيمة العادلة

يتضمن هذا البعد ثلاث فقرات كما يلي:

– الفقرة رقم 31 في المرتبة الأولى

بمتوسط حسابي بلغ 4,17 **وانحراف معياري** بلغ 0,92، والتي تبين من خلالها أن أفراد العينة لديهم **موافقة** على هاته الفقرة التي مضمونها: "**تحتاج بيئة الأعمال في الجزائر إلى وجود هيئة مستقلة تعتمد معايير التقييم الدولية لدعم تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر**".

حيث تؤدي معايير التقييم الدولية دورا فعالا في دعم قياس القيمة العادلة في المؤسسات، وزيادة عنصر الموثوقية في القياس المحاسبي، كما سيكون اعتماد هيئة مستقلة للتقييم بمثابة عنصر رقابة يعزز ثقة مستخدمي المعلومة المالية في قياسات القيمة العادلة.

– الفقرة رقم 30 في المرتبة الثانية

بمتوسط حسابي بلغ 4,09 **وانحراف معياري** بلغ 0,92، والتي من خلالها يظهر بأن معظم أفراد العينة لديهم **موافقة** على هاته الفقرة التي مضمونها "**تحتاج قياسات القيمة العادلة للتدقيق حتى تكون خالية من آثار التحيز عند القياس**".

نتائج استجابة أفراد العينة تتوافق تماما مع إجابات حول العبارة رقم 28 أعلاه التي تنص حاجة بيئة الأعمال في الجزائر إلى وجود هيئة مستقلة تعتمد معايير التقييم الدولية، لتأتي إجابات العينة حول هذه العبارة في نفس السياق، حيث أكدوا أن قياسات القيمة العادلة تحتاج إلى التدقيق حتى تكون بعيدة عن تحيز القياس المحاسبي وتزيد موثوقيتها وملاءمتها لدى المستخدمين.

– الفقرة رقم 29 كانت في المرتبة الثالثة

حيث بلغ **المتوسط الحسابي** 3,94 **وانحراف معياري** بلغ 1,02، والتي تبين من خلالها أن أفراد العينة لديهم موا**ف**قة على هاته الفقرة التي مضمونها: "**المعلومة المالية المعدة وفق القيمة العادلة تحتاج للتدقيق لاعتمادها على التقديرات الشخصية**".

بناءً على النتائج الإحصائية يظهر أن هناك موافقة من أفراد العينة على أن المعلومات المالية التي يقدمها القياس وفق القيمة العادلة تحتاج لعملية تدقيق، وهذا نظرا لاعتمادها في بعض الأحيان على الحكم الشخصي واستخدام طرق القياس الداخلي خاصة في حالة غياب الأسواق النشطة، مما يزيد من احتمال حدوث تحيز في القياس.

كما بينت النتائج إلى وجود تباين في آراء المستجوبين بشأن مدى الحاجة للتدقيق في المعلومات المالية لقياسات القيمة العادلة يعكس اختلاف طفيف بين وجهات النظر والتفضيلات بين أفراد العينة، فبعض المشاركين يرون أن التدقيق ضروري لضمان دقة وموثوقية المعلومات المالية، في حين قد يرى آخرون أن التقديرات الشخصية قد لا يكون لها أثر.

8.2. البعد الثامن: متطلبات قياس القيمة العادلة وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 وتحديث النظام المحاسبي المالي

يتضمن هذا البعد ثلاث فقرات كما يلي:

– الفقرة رقم 33 جاءت في المرتبة الأولى

بمتوسط حسابي بلغ 3,88 **وانحراف معياري** بلغ 0,78، جاءت إجابات أفراد العينة على هذه الفقرة بدرجة استجابة **موافق**، وتنص الفقرة على: "**يوفر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 إطار منهجي وعملي لقياس القيمة العادلة**".

ويظهر من خلال موافقة أفراد العينة اطلاعهم على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13: قياس القيمة العادلة وحكمهم على مضمونه أنه سيساعد الممارسين لمهنة المحاسبة عموما، والقائمين على القياس المحاسبي بشكل خاص على تطبيق القيمة العادلة كونه يقدم إطار منهجيا وعمليا لقياسها، وهو ما تم الاطلاع عليه من خلال الجانب النظري عند التفصيل في محتوى المعيار، حيث أن مجلس معايير المحاسبة الدولية أولى أهمية كبيرة لهذا المعيار لإزالة الغموض وعدم الوضوح الذي كان يشوب عملية قياس القيمة العادلة نظرا لكثرة المعايير التي تبنت القيمة العادلة وتشتت النصوص التي كان تؤطر العملية، حيث تم وضع وصياغة المعيار ليشكل إطارا تصوريا وعمليا لقياس القيمة العادلة.

– الفقرة رقم 34 كانت في المرتبة الثانية

بمتوسط حسابي بلغ 3,83 **وانحراف معياري** بلغ 0,87، كانت درجة استجابة أفراد العينة **بموافق** على هاته الفقرة التي مضمونها: "**تحيين النظام المحاسبي المالي بمضمون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 يعزز تطبيق القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية**".

يظهر من خلال هاته النتائج أن هناك توافق من قبل أفراد العينة على أن تحيين النظام المحاسبي المالي وفق ما جاء به المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 سيساعد ويدعم تطبيق القياس بالقيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية، فتحيين النصوص القانونية المحاسبية وفق هذا المعيار سيمكن المؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مضمونه الذي يمثل حسب آرائهم إطار منهجي وعملي يعكس مبدأ الشفافية والوضوح في القياس، وهذا ما أكده أفراد العينة من خلال استجابتهم بالموافقة على الفقرتين رقم 32 و33.

– الفقرة رقم 32 جاءت في المرتبة الثالثة

حيث بلغ **متوسطها الحسابي** 3,79 **والانحراف المعياري** 0,82، أجاب أفراد العينة **بموافق** على هاته الفقرة التي تنص على: "**يتميز مضمون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13: قياس قيمة العادلة، بالوضوح في عملية التطبيق**".

يعزى اتفاق المشاركين على هذه العبارة إلى تصميم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 المتعلق بقياس قيمة العادلة كونه يتميز بالوضوح في عملية التطبيق، وهذا يتوافق تماما مع مضمون واستجابة أفراد العينة على الفقرة 33 أعلاه، والتي تنص على أن المعيار يوفر إطار منهجي وعملي لقياس القيمة العادلة، فهو يقدم دليل تطبيقي يعكس مبدأ الشفافية والوضوح في قياس قيمة العادلة.

من خلال ما سبق يتضح أن تحيين النظام المحاسبي المالي بما جاء به المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 يعتبر مطلب ضروريا سيساهم في تعزيز ودعم تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

9.2. البعد التاسع: متطلبات وضرورة وجود مرافقة من الهيئات المهنية والعلمية لتطبيق القيمة العادلة

يتضمن هذا البعد ثلاث فقرات كما يلي:

– الفقرة رقم 37 جاءت في المرتبة الأولى

بلغ **المتوسط الحسابي** لهاته الفقرة 3,03 **بانحراف معياري** قدره 1,14، والتي تبين من خلالها أن أفراد العينة لديهم استجابة **محايدة** على مضمونها الذي ينص على: "**تؤدي المنظمات المهنية في الجزائر دورا توجيهيا للمحاسبين والمهنيين لقياس القيمة العادلة من خلال التعليمات والتوجيهات التطبيقية**".

تعكس هذه النتائج عدم توافق أفراد العينة وتحفظهم بشأن دور المنظمات المهنية في توجيه المحاسبين والمهنيين في قياس القيمة العادلة، هذه التحفظات قد تكون مرتبطة بتجربتهم الشخصية مع هذه المنظمات، أو بتوقعاتهم من هذا الدور التوجيهي.

من المفيد للبيئة المحاسبية في الجزائر أن تقوم المنظمات المهنية بزيادة الوعي والتواصل حول الأدوار التوجيهية التي يمكن تقدمها حول القياس المحاسبي عموما والقياس بالقيمة العادلة بشكل خاص. ومن الممكن أن تسهم مثل هاته الجهود في تقديم الدعم اللازم للمهنيين والمحاسبين لتطبيق القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.

– الفقرة رقم 35 جاءت في المرتبة الثانية

النتائج المتوصل إليها تظهر وجود **حياد** وتحفظ من قبل عينة الدراسة تجاه هذه الفقرة التي كان مضمونها: "**يساهم المجلس الوطني للمحاسبة في تدعيم وتسهيل تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية**"، حيث بلغ **المتوسط الحسابي** لإجابات أفراد العينة 3,01 **بانحراف معياري** قدره 1,18.

هذه النتائج تعكس عدم موافقة أفراد العينة حيال دور المجلس الوطني للمحاسبة وتأثيره في تدعيم تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائري. قد يكون هناك دور هام يمكن أن يساهم به المجلس في زيادة التواصل مع بيئة المهنية المحاسبية، وتقديم الأمثلة العملية لكيفية توجيه المؤسسات والمهنيين حول قياس القيمة العادلة بصفته المسؤول الأول عن القطاع، مما يساهم في دعم هذا التوجه.

– الفقرة رقم 36 جاءت في المرتبة الثالثة

حيث بلغ **متوسطها الحسابي** 2,95 **بانحراف معياري** قدره 1,26، كانت إجابات أفراد العينة متشتتة بدرجة استجابة **محايد** على هاته الفقرة التي كان مضمونها: "**تؤدي الجامعات في الجزائر دورا توجيهيا للمحاسبين والمهنيين لقياس القيمة العادلة من خلال البحوث العلمية**".

هذه النتائج تشير إلى أن عينة الدراسة يعبرون عن حيادهم وتحفظهم بشأن دور الجامعات في توجيه المحاسبين والمهنيين في مجال قياس القيمة العادلة من خلال البحوث العلمية. قد يكون التحفظ مرتبطا بمدى فعالية الجامعات في تزويد المهنيين بالمعرفة والمهارات اللازمة في مجال المحاسبة عموما وفي طرق وآليات قياس القيمة العادلة خصوصا.

وبالرغم من أن المكتبة الجامعية تزخر بكم معتبر من البحوث العليمة، من أطروحات ومقالات ومذكرات حول الموضوع تم إعدادها من طرف أساتذة متخصصين، غير أن استفادة المؤسسات وبيئة الأعمال الجزائرية من هذه البحوث يبقى محدودا جدا، ويمكن إرجاع هذا الأمر إلى ضعف تواصل الجامعة مع محيطها بالشكل الذي يسمح للمهنيين من الاستفادة من مخرجات البحوث العلمية. ومن جانب آخر، يمكن إرجاع هذا الإشكال إلى عدم استعداد المهنيين للتعاون مع الباحثين ودعم مساعيهم من أجل دراسة الإشكاليات المطروحة أمام الممارسين للمهنة وتقديم الحلول وفق أساس مدروسة ومن منظور علمي، وهو ما تم مواجهة أثناء إعداد هذا البحث.

لذا أصبح من الضروري تعزيز جهود التواصل بين الجامعات ومحيطها، وتوجيه الأبحاث بشكل يتوافق مع احتياجات كل قطاع حتى يتم الاستفادة من مخرجات البحوث العلمية.

في الأخير يمكن القول إن كل من المجلس الوطني للمحاسبة والهيئات المهنية والجامعات تعتبر أطراف فاعلة يمكن أن تساهم دعم وتعزيز القياس بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية، وهذا من خلال التأطير والتوجيه والمتابعة، بالإضافة إلى البحوث الجامعية والأكاديمية التي يمكن أن تقدم حلولا للمشاكل التي تواجه هذا المسار.

3. تحليل المحور الثالث: انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر

يغطي هذا المحور انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر من خلال أربعة أبعاد تتمثل في الانعكاسات على القوائم المالية وجودة الإبلاغ المالي وعلى موضوعية القياس المحاسبي، بالإضافة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية وتكلفة القياس وحوكمة الإبلاغ المالي، وفي الأخير الانعكاسات على السوق المالية.

لتوضيح إجابات أفراد عينة الدراسة حول انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر، يمكن عرض النتائج في الجدول الآتي:

الجدول رقم 4-16: استجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	الرتبة
X3.1	**انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على القوائم المالية وجودة الإبلاغ المالي**	**4,12**	**0,74**	**موافق**	**--**
38	تطبيق القياس بالقيمة العادلة يقدم معلومات مالية تعبر بشكل حقيقي عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.	4,05	0,93	موافق	5
39	القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات.	4,12	0,82	موافق	3
40	القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية أكثر ملاءمة لمستخدميها.	4,18	0,76	موافق	1
41	القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية أكثر موثوقية لمستخدميها.	4,10	0,85	موافق	4
42	القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية أكثر قابلية للمقارنة.	4,16	0,78	موافق	2
X3.2	**انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على موضوعية القياس المحاسبي**	**4,00**	**0,73**	**موافق**	**--**
43	يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة واقعية القياس المحاسبي.	4,17	0,76	موافق	1
44	يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة الحيادية وعدم التحيز في القياس المحاسبي.	3,93	0,83	موافق	3
45	يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة ثبات القياس المحاسبي.	3,84	0,92	موافق	4

46	يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة شفافية القياس المحاسبي.	4,04	0,81	موافق	2
X3.3	**انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وتكلفة القياس وحوكمة الإبلاغ المالي**	**3,88**	**0,70**	**موافق**	**--**
47	قياس القيمة العادلة باستخدام نماذج القياس الداخلي في حالة غياب أسواق نشطة قد يزيد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات.	3,71	0,91	موافق	3
48	يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة حوكمة الإبلاغ المالي وعدم تضليل مستخدم المعلومة المالية.	4,08	0,82	موافق	1
49	تتطلب عملية إعداد القوائم المالية وفق القيمة العادلة وقتا وتكلفة أكبر مقارنة بطرق القياس الأخرى.	3,86	0,91	موافق	2
X3.4	**انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على سوق الأوراق المالية**	**3,93**	**0,77**	**موافق**	**--**
50	تساهم إفصاحات القيمة العادلة في زيادة ثقة المشاركين في سوق الأوراق المالية في الجزائر.	3,97	0,85	موافق	1
51	تساهم إفصاحات القيمة العادلة في توفير المعلومات في الوقت المناسب للمشاركين في سوق الأوراق المالية في الجزائر.	3,89	0,83	موافق	2
X_3	**انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر**	**3,98**	**0,63**	**موافق**	**--**

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS25

بناءً على نتائج الجدول رقم: 4-16، جاءت استجابة أفراد العينة إيجابية حول انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على كل أبعاد المحور، وهو ما يعكس توافق أفراد العينة حول أهمية اعتماد القياس بالقيمة العادلة لما له من انعكاسات جيدة على القوائم المالية وجودة الإبلاغ المالي، بالإضافة إلى أثره الإيجابي على موضوعية القياس المحاسبي وحوكمة الإبلاغ المالي وعلى السوق المالية من خلال توفير المعلومات الملائمة في الوقت المناسب للمشاركين فيه وزيادة ثقتهم.

كما جاءت إجابات عينة الدراسة إيجابية حول انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على زيادة ممارسات المحاسبة الإبداعية وعلى ارتفاع تكلفة القياس بالقياس القيمة العادلة.

ويلاحظ من خلال الجدول أيضا أن فقرات المحور الثالث قد تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 4,18 و3,84، وفيما يلي تحليل لنتائجه بحسب ترتيبها وفق المتوسط الحسابي لكل بعد:

1.3. البعد الأول: انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على القوائم المالية وجودة الإبلاغ المالي

يتضمن هذا البعد خمس فقرات كما يلي:

– الفقرة رقم 40 في المرتبة الأولى

وذلك **بمتوسط حسابي** بلغ 4,18 **وانحراف معياري** بلغ 0,76، والتي تبين من خلالها أن أفراد العينة **يوافقون** على هاته الفقرة التي مضمونها: "**القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية أكثر ملاءمة لمستخدميها**".

تعكس هذه النتائج نظرة إيجابية لأفراد العينة حول القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة كأداة مهمة لتوفير معلومات مالية ملائمة. فإجابات عينة الدراسة تدل على أن إفصاحات القيمة العادلة والقوائم المالية المعدة وفقها تلبي حاجات المستخدمين وتساهم في تحسين فهمهم للوضع المالي للمؤسسات مما يمكنهم من اتخاذ قرارات مناسبة.

– الفقرة رقم 42 في المرتبة الثانية

وذلك **بمتوسط حسابي** بلغ 4,16 **وانحراف معياري** بلغ 0,78، والتي تبين من خلالها أن أفراد العينة أبدو **موافقتهم** على هاته العبارة التي مضمونها: "**القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية أكثر قابلية للمقارنة**".

يرى أفراد عينة الدراسة أن استخدام القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية يعزز من إمكانية مقارنة المعلومات المالية بين مختلف الفترات وبين المؤسسات المختلفة. هذا يساهم في تعزيز فهم الوضع المالي والأداء على مستوى مؤسسة معينة خلال سنوات مختلفة، وأيضًا على مستوى القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة، وهذا يدعم خاصية قابلية المقارنة للمعلومة المالية.

– الفقرة رقم 39 جاءت في المرتبة الثالثة

بمتوسط حسابي بلغ 4,12 **وانحراف معياري** بلغ 0,82، والتي تبين من خلالها أن أفراد العينة لديهم **موافقة** على هاته الفقرة التي مضمونها: "**القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات**".

ترى عينة الدراسة أن معلومات القيمة العادلة يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات فهي ملائمة وقابلة للمقارنة وتعبر بشكل حقيقي عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، وهذا يتوافق مع النتائج المتحصل عليها في العبارات السابقة.

– الفقرة رقم 41 جاءت في المرتبة الرابعة

بمتوسط حسابي بلغ 4,10 **وانحراف معياري** بلغ 0,85، حيث **وافق** أفراد عينة الدراسة على هاته الفقرة التي مضمونها: "**القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية أكثر موثوقية لمستخدميها**".

ترى عينة الدراسة أن استخدام القيمة العادلة يساهم في توفير معلومات مالية أكثر موثوقية ودقة للمستخدمين. فالقيمة العادلة تقدم نظرة واقعية وحقيقية على قيمة الأصول والالتزامات، وتساهم في تقديم صورة أكثر دقة للوضع المالي والأداء في المؤسسة.

ومع ذلك، يجب مراعاة أن تحقيق هذه الموثوقية يتطلب تطبيق متطلبات الإفصاح التي تنص عليها المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية لإجراءات قياس القيمة العادلة والأسس التي تم عليها القياس.

– الفقرة رقم 38 جاءت في المرتبة الخامسة

بمتوسط حسابي بلغ 4,05 **وانحراف معياري** بلغ 0,93، وبدرجة استجابة **موافق**، والتي تنص على: "**تطبيق القياس بالقيمة العادلة يقدم معلومات مالية تعبر بشكل حقيقي عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي**".

تعكس هذه النتائج موافقة أفراد عينة الدراسة على فائدة استخدام القيمة العادلة في القياس وأثر ذلك على تقديم معلومات مالية تنقل صورة واقعية وشاملة لأداء المؤسسة ومركزها المالي. وهذا راجع لاعتماد القيمة العادلة على الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة، وهذا يكون أقرب للواقع الاقتصادي.

2.3. البعد الثاني: انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على موضوعية القياس المحاسبي

يتضمن هذا البعد أربع فقرات كما يلي:

– الفقرة رقم 43 في المرتبة الأولى

بمتوسط حسابي قدره 4,17 **وانحراف معياري** بلغ 0,76، والتي يظهر من خلالها **موافقة** أفراد العينة على هاته الفقرة والتي مضمونها: "**يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة واقعية القياس المحاسبي**".

يسمح القياس بالقيمة العادلة الحصول على قيمة حقيقية ومحينة للعناصر التي يتم قياسها، وهو ما يعكس الواقع الاقتصادي للمعاملات والأحداث الاقتصادية أكثر من طرق القياس الأخرى، وهذا يكون أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات.

– الفقرة رقم 46 جاءت في المرتبة الثانية

بمتوسط حسابي بلغ 4,04 **وانحراف معياري** بلغ 0,81، نلاحظ من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة أنهم **يوافقون** على الفقرة التي مضمونها: "**يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة شفافية القياس المحاسبي**".

بشكل عام، القياس بالقيمة العادلة يساهم في تعزيز الشفافية في المحاسبة من خلال توفير معلومات دقيقة وشاملة عن القيمة الحقيقية للأصول والالتزامات، خاصة عند الاعتماد على الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة كأساس لتحديد القيمة العادلة وفي ظل احترام المؤسسات لمتطلبات الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة.

– الفقرة رقم 44 جاءت في المرتبة الثالثة

بمتوسط حسابي بلغ 3,94 **وانحراف معياري** بلغ 0,85، ودرجة استجابة **موافق** على هاته الفقرة التي مضمونها: "**يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة الحيادية وعدم التحيز في القياس المحاسبي**".

يرى أفراد عينة الدراسة أن القياس وفق القيمة العادلة يضمن خاصية الحيادية ويحقق عدم التحيز في القياس المحاسبي، خاصة عند الاعتماد على بيانات حديثة كالأسعار المعلنة في الأسواق النشطة واستخدام أساليب قياس موثوقة لتقدير القيمة العادلة، وتطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية بطريقة تضمن عدم التدخل بشكل سلبي أو إيجابي في تقديرات القيم المحاسبية والمعاملات المالية، بما في ذلك القيمة العادلة، وبغض النظر عن المصلحة المؤقتة أو الرغبات الشخصية للأفراد أو المؤسسات.

– الفقرة رقم 45 جاءت في الترتيب الرابع

بمتوسط حسابي بلغ 3,84 **وانحراف معياري** بلغ 0,92، ودرجة استجابة **موافق** على هاته الفقرة التي مضمونها: "**يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة ثبات القياس المحاسبي**".

ذلك أن تطبيق القيمة العادلة لا يؤدي إلى تغيير في القياس المحاسبي في حد ذاته، ولكنه يسمح في تقديم معلومات تمثل التغير الحقيقي لقيمة العنصر محل تقييم، خاصة في ظل الالتزام بالمعايير المحاسبية المعتمدة والمنهجية الصحيحة للقياس وتوثيق العملية، هذا يساهم في الحفاظ على ثبات القياس المحاسبي.

3.3. البعد الثالث: انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وتكلفة القياس وحوكمة الإبلاغ المالي

يتضمن هذا البعد ثلاث فقرات كما يلي:

– الفقرة رقم 48 في المرتبة الأولى

بمتوسط حسابي بلغ 4,08 **وانحراف معياري** بلغ 0,82، والتي من خلالها يظهر بأن معظم أفراد العينة لديهم **موافقة** على هاته الفقرة التي مضمونها: "**يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة حوكمة الإبلاغ المالي وعدم تضليل مستخدم المعلومة المالية**".

هذه النتائج تعكس موافقة عينة الدراسة على دور وأهمية تطبيق القيمة العادلة كوسيلة لضمان الشفافية وحوكمة الإبلاغ المالي، وهذا من خلال تقديم معلومات تلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية كما ونوعا حول القيمة العادلة للأصول والالتزامات، مما يعزز الثقة لديهم ويجنبهم أي تضليل قد يؤثر على قراراتهم.

– الفقرة رقم 49 وردت في الترتيب الثاني

بمتوسط حسابي بلغ 3,86 **وانحراف معياري** بلغ 0,91، ودرجة استجابة **موافق** على هاته الفقرة التي مضمونها: "**تتطلب عملية إعداد القوائم المالية وفق القيمة العادلة وقتا وتكلفة أكبر مقارنة بطرق القياس الأخرى**".

هذه النتائج تظهر موافقة أفراد العينة للتحديات الممكن أن تنشأ عند إعداد القوائم المالية باستخدام القيمة العادلة كأسلوب قياس، هذه التحديات تكمن في أن استخدام القيمة العادلة يحتاج إلى مزيد من الجهد والوقت مقارنة مع طرق القياس التقليدية.

مع ذلك، يمكن أن يكون الوقت والتكلفة الإضافية التي يمكن أن تتحملها المؤسسة عند إعداد قوائم مالية باستخدام القيمة العادلة يكون مبررا بالنظر إلى المزايا التي يقدمها القياس بالقيمة العادلة، مثل توفير معلومات أكثر دقة وشفافية وملاءمة بالإضافة إلى التعبير الصادق عن الواقع الاقتصادي.

– الفقرة رقم 47 وردت في الترتيب الثالث

بمتوسط حسابي بلغ 3,71 **وانحراف معياري** بلغ 0,91، ودرجة استجابة **موافق**، حيث يوافق أفراد عينة الدراسة على الفقرة التي مضمونها: "**قياس القيمة العادلة باستخدام نماذج القياس الداخلي في حالة غياب أسواق نشطة قد يزيد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات**".

من خلال هذه النتائج يظهر موافق عينة الدراسة على أن استخدام نماذج القياس الداخلي لتقدير القيمة العادلة عندما تكون الأسواق غير نشطة يمكن أن يشجع على ممارسات محاسبية إبداعية في المؤسسات. مع ذلك، لا يجب أن تكون هذه المخاوف سببا في الحكم السلبي على طرق القياس الداخلية للقيمة العادلة، فالالتزام بمتطلبات الإفصاح اللازم يمكن أن يسمح بالتحقق من دقة وموثوقية عمليات القياس وتقدير القيمة العادلة باستخدام هذه النماذج الداخلية.

كما يمكن للقوانين والتشريعات أن تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في هذا السياق، مثل ما تم التفصيل فيه في المبحث الثالث من الفصل الثالث، أين منع المشرع الجزائري المؤسسات من التصرف في فارق إعادة تقييم التثبيتات غير القابلة للاهتلاك بأي شكل، سواء بضمه للاحتياطات أو ترحيل من جديد، وهذا تحت طائلة إخضاعه المباشرة للضريبة.

4.3. البعد الرابع: انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على سوق الأوراق المالية

يتضمن هذا البعد فقرتين كما يلي:

– الفقرة رقم 50 جاءت في المرتبة الأولى

يعكس **المتوسط الحسابي** الذي بلغ 3,97 **بانحراف معياري** قدره 0,85، **موافقة** عينة الدراسة وتأييدهم للعبارة التي كان مضمونها: "**تساهم إفصاحات القيمة العادلة في زيادة ثقة المشاركين في سوق الأوراق المالية في الجزائر**".

هذه النتائج تعكس توافق أفراد العينة حول الدور المهم الذي تساهم به إفصاحات القيمة العادلة في تعزيز الشفافية وزيادة الثقة في سوق الأوراق المالية. من خلال توفير معلومات دقيقة وموثوقة حول قيمة الأصول والالتزامات والتغيرات في الأسعار، بما يسمح للمشاركين في السوق أن يتخذوا قرارات المناسبة في الوقت المناسب. مما قد يساهم في جذب المزيد من المستثمرين وزيادة نشاط التداول وفعالية السوق.

– الفقرة رقم 51 وردت في الترتيب الثاني

بمتوسط حسابي بلغ 3,89 **وانحراف معياري** بلغ 0,83، ودرجة استجابة **موافق**، هناك موافقة من طرف أفراد العينة على هاته الفقرة التي مضمونها: "**تساهم إفصاحات القيمة العادلة في توفير المعلومات في الوقت المناسب للمشاركين في سوق الأوراق المالية في الجزائر**".

جاءت الاجابات متوافقة ومتقاربة من طرف عينة الدراسة على أن إفصاحات القيمة العادلة تؤدي دورا حيويا في توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في الوقت المناسب للمستثمرين والمشاركين في السوق المالية في الجزائر. فالالتزام بإفصاحات القيمة العادلة يساهم في توفير معلومات هامة للمستثمرين حول قيمة الأصول والتزامات المؤسسات، ويمكن المستثمرين من استخدام هذه المعلومات في اتخاذ قرارات استثمارية مدروسة ومبنية على أسس واضحة.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

يتم اختبار فرضيات الدراسة من خلال عن طريق اختبار ستيودنت (One sample T-Test) لدراسة وجود فروقات بين المتوسط الحسابي للعينة والمتوسط الافتراضي للمجتمع والمقدر بـ 3، وهذا نظرا لاستخدام سلم ليكارت الخماسي في الدراسة حيث يتم الحصول عليه كما يلي:[(1+2+3+4+5)÷5=3].

كما تم الاعتماد على مقارنة قيمة (T) المحسوبة عند مستوى دلالة 0,01 ومقارنتها بقيمة (T) الجدولية والمقدرة بـ 2,57.

1. نتائج اختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى للدراسة على ما يلي: "**يتمتع الفاعلون في البيئة المحاسبية الجزائرية بفهم واضح وكامل لمفهوم القياس بالقيمة العادلة**". ويبين الجدول الآتي نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الأول بكل أبعاده بالنسبة للمتوسط الحسابي وقيمة (T) عند مستوى الدلالة المعتمد:

الجدول رقم 4-17: نتائج اختبار الفرضية الأولى

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
X1.1	واقع القياس المحاسبي في الجزائر.	2,75	0,87	35,16	0,000
X1.2	وعي واطلاع معدي القوائم المالية على القياس بالقيمة العادلة.	2,98	0,83	40,07	0,000
X1.3	وعي واطلاع مستخدمي القوائم المالية بمفهوم القيمة العادلة.	2,57	0,92	30,97	0,000
X1.4	توفر البيئة الاقتصادية والقانونية اللازمة لتطبيق القياس بالقيمة العادلة.	2,73	0,82	37,32	0,000
X_1	**واقع تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر**	**2,76**	**0,67**	**45,93**	**0,000**

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS25

بناءً على النتائج المبينة في الجدول أعلاه حول أبعاد المحور الأول، وبعد اختبار معنوية مستوى القبول، يتضح أن الاتجاه العام لإجابات العينة المختارة يتجه نحو **رفض** عبارات المحور الأول (عدم الموافقة بمعنوية إحصائية) بمتوسط حسابي 2,76 وهو أقل من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة المقدر بـ 3، وقيمة (T) المقدرة بـ 45,93 عند مستوى الدلالة المحسوبة 0,000 وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى الدلالة المعتمد (α =0,01). أي أنه في المتوسط لا يتمتع الفاعلون في البيئة المحاسبية الجزائرية بفهم واضح وكامل لمفهوم القياس بالقيمة العادلة بمعنوية إحصائية وهو ما يؤكد **عدم صحة الفرضية الأولى**.

2. نتائج اختبار الفرضية الثانية

جاءت الفرضية الثانية للدراسة كما يلي: " **لا توفر البيئة المحاسبية في الجزائر المتطلبات الأساسية للقياس وفق نموذج القيمة العادلة وتحتاج إلى مزيد من التطوير لتوفير المتطلبات اللازمة لتحفيز تطبيقها**".

الجدول الآتي يعرض نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني ووفق كل بعد بالنسبة للمتوسط الحسابي وقيمة (T) عند مستوى الدلالة المعتمد:

الجدول رقم 4-18: نتائج اختبار الفرضية الثانية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
X2.1	متطلبات التعليم والتكوين في المجال المحاسبي.	2,60	0,92	31,56	0,000
X2.2	المتطلبات القانونية والتنظيمية لتطبيق القيمة العادلة.	4,24	0,83	56,77	0,000
X2.3	متطلبات التوافق بين النظامين الجبائي والمحاسبي.	4,03	0,78	57,63	0,000
X2.4	متطلبات الإفصاح عن القيمة العادلة.	3,09	1,04	33,23	0,000
X2.5	متطلبات تحديد القيمة العادلة في حالة توفر أسواق نشطة.	1,92	0,89	24,03	0,000
X2.6	متطلبات تحديد القيمة العادلة في غياب أسواق نشطة.	3,23	0,73	49,10	0,000
X2.7	متطلبات الرقابة والتدقيق على قياسات القيمة العادلة.	4,07	0,78	58,50	0,000
X2.8	متطلبات قياس القيمة العادلة وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 وتحديث النظام المحاسبي المالي.	3,83	0,74	58,21	0,000
X2.9	متطلبات وضرورة وجود مرافقة من الهيئات المهنية والعلمية لتطبيق القيمة العادلة.	3,00	1,00	33,37	0,000
X_2	**متطلبات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية**	**3,30**	**0,54**	**68,83**	**0,000**

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS25

وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الجزئية الآتية:

1.2. الفرضية الجزئية الأولى

تنص هذه الفرضية على ما يلي: "**توفر البيئة الجزائرية متطلبات التعليم العالي والتكوين المهني في مجال المحاسبة التي تسمح بتطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية**".

بناءً على النتائج المبينة في الجدول رقم 4-18 وتحليل البعد الأول للمحور الثاني من الاستبيان، وبعد اختبار معنوية مستوى القبول، يتضح أن الاتجاه العام لإجابات العينة المختارة يتجه نحو **رفض** عبارات البعد الأول للمحور الثاني (عدم الموافقة بمعنوية إحصائية) بمتوسط حسابي 2,60 وهو أقل من المتوسط الحسابي

الافتراضي للدراسة المقدر بـ 3، وقيمة (T) المقدرة بـ 31,56 عند مستوى الدلالة المحسوبة 0,000 وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى الدلالة المعتمد (α =0,01).

ويتضح من هذه النتائج عدم الموافقة على عبارات البعد الأول للمحور الثاني المتعلقة بالتكوين والتعليم المحاسبي بمعنوية إحصائية، أي أنه في المتوسط لا توفر البيئة الجزائرية متطلبات التعليم العالي والتكوين المهني في مجال المحاسبة التي تسمح بتطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية، وبالتالي يؤكد **عدم صحة الفرضية الجزئية الأولى**.

2.2. الفرضية الجزئية الثانية

جاءت الفرضية الجزئية الثانية كما يلي: "**يحتاج دعم تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية تحديث التشريع المحاسبي ودعمه بنصوص تنظيمية تسهل تطبيق القيمة العادلة**".

حسب النتائج المبين في الجدول رقم 4-18، وتحليل البعد الثاني من المحور الثاني للاستبيان، يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذا البعد بلغت 4,24، وهي أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة المقدر بـ 3. في حين جاءت قيمة (T) مساوية لـ 56,77 عند مستوى الدلالة المحسوبة 0,000، وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى الدلالة المعتمد (α =0,01). وهذا يدل على الاتجاه العام للعينة المختارة نحو **قبول** عبارات البعد الثاني للمحور الثاني، **وبالتالي يؤكد صحة الفرضية الجزئية الثانية**.

3.2. الفرضية الجزئية الثالثة

تنص الفرضية الجزئية الثالثة على ما يلي: "**يحتاج دعم تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية إلى إحداث توافق بين مضمون النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي**".

ووفق نتائج الجدول رقم 4-18، وتحليل البعد الثالث من المحور الثاني للاستبيان يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول البعد بلغت 4,03 وهي أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة المقدر بـ 3. كما أن قيمة (T) المحسوبة عند مستوى الدلالة 0,000 بلغت 57,63، وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة المعتمد (α =0,01)، وهذا يدل على الاتجاه العام للعينة المختارة نحو **قبول** عبارات البعد الثالث للمحور الثاني، وبالتالي يؤكد **صحة الفرضية الجزئية الثالثة**.

4.2. الفرضية الجزئية الرابعة

جاء مضمون الفرضية الجزئية الرابعة كما يلي: "**يتطلب دعم تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية تعزيز متطلبات الإفصاح المحاسبي عن قياسات القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي**".

بناءً على النتائج المبينة في الجدول رقم 4-18، وتحليل البعد الرابع من المحور الثاني للاستبيان، يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذا البعد بلغت 3,09 وهي أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة المقدر بـ 3، وجاءت قيمة (T) المحسوبة عند مستوى الدلالة 0,000 مساوية لـ 33,23، وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة المعتمد (α =0,01)، وهذا يدل على أن الاتجاه العام للعينة المختارة هو قبول عبارات البعد الرابع للمحور الثاني، وبالتالي يؤكد **صحة الفرضية الجزئية الرابعة**.

5.2. الفرضية الجزئية الخامسة

تنص الفرضية الجزئية الخامسة على ما يلي: "**توفر البيئة الاقتصادية الجزائرية أسواق نشطة تسمح بتحديد القيمة العادلة لعناصر القوائم المالية**".

بعد اختبار معنوية مستوى القبول وتحليل نتائج الجدول رقم 4-18 والبعد الخامس للمحور الثاني من الاستبيان، يتضح أن الاتجاه العام لإجابات العينة المختارة يتجه نحو **رفض** عبارات هذا البعد (عدم الموافقة بمعنوية إحصائية) بمتوسط حسابي 1,92 وهو أقل من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة المقدر بـ 3، وقيمة (T) المقدرة بـ 24,03 عند مستوى الدلالة المحسوبة 0,000، وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى الدلالة المعتمد (α =0,01). أي أنه في المتوسط لا توفر البيئة الاقتصادية الجزائرية أسواق نشطة تسمح بتحديد القيمة العادلة لعناصر القوائم المالية، وبالتالي تؤكد النتائج **عدم صحة الفرضية الجزئية الخامسة**.

6.2. الفرضية الجزئية السادسة

جاء مضمون الفرضية الجزئية السادسة كما يلي: "**تحتاج المؤسسات الجزائرية إلى تطوير مهارات محاسبيها للتحكم في نماذج القياس الداخلي للقيمة العادلة في حالة غياب أسواق نشطة**".

حسب نتائج الجدول رقم 4-18، وتحليل البعد السادس من المحور الثاني للاستبيان يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذا البعد بلغت 3,23 وهي أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة المقدر بـ 3، وقيمة (T) المحسوبة عند مستوى الدلالة 0,000 بلغت 49,10 وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة المعتمد (α =0,01)، وهذا يدل على الاتجاه العام للعينة المختارة نحو **قبول** عبارات البعد السادس للمحور الثاني، وبالتالي يؤكد **صحة الفرضية الجزئية السادسة**.

7.2. الفرضية الجزئية السابعة

تنص الفرضية الجزئية السابعة على ما يلي: "**يحتاج دعم تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية لإخضاع قياسات القيمة العادلة للرقابة والتدقيق**".

وفق النتائج الواردة في الجدول رقم 4-18، وتحليل البعد السابع من المحور الثاني للاستبيان يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول البعد بلغت 4,07 وهي أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة المقدر بـ 3، وقيمة (T) المحسوبة عند مستوى الدلالة 0,000 بلغت 58,50، وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة المعتمد (α =0,01)، وبالتالي يتبين أن الاتجاه العام للعينة المختارة هو **قبول** عبارات البعد السابع للمحور الثاني، وبالتالي يؤكد **صحة الفرضية الجزئية السابعة**.

8.2. الفرضية الجزئية الثامنة

تنص هذه الفرضية على ما يلي: "**يحتاج دعم تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية إلى تحديث النظام المحاسبي المالي وفق مضمون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13**".

حسب نتائج الجدول رقم 4-18، وتحليل البعد الثامن من المحور الثاني للاستبيان يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول البعد بلغت 3,83 وهي أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة المقدر بـ 3، وقيمة (T) المحسوبة عند مستوى الدلالة 0,000 بلغت 58,21، وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة المعتمد (α =0,01)، وهذا يدل على الاتجاه العام للعينة المختارة نحو **قبول** عبارات البعد الثامن للمحور الثاني، وبالتالي يؤكد **صحة الفرضية الجزئية الثامنة**.

9.2. الفرضية الجزئية التاسعة

تنص الفرضية الجزئية التاسعة على ما يلي: "**يحتاج دعم تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية إلى تفعيل دور الهيئات العلمية من خلال البحوث العلمية والهيئات المهنية من خلال التدريب والتعليمات التوجيهية**".

بناءً على نتائج الجدول رقم 4-18، وتحليل البعد التاسع من المحور الثاني للاستبيان، يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول البعد بلغت 3,00 وهي مساوية للمتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة المقدر بـ 3، وقيمة (T) المحسوبة عند مستوى الدلالة 0,000 بلغت 33,37، وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة المعتمد (α =0,01)، وهذا يدل على الاتجاه العام للعينة المختارة نحو **قبول** عبارات البعد التاسع للمحور الثاني، وبالتالي يؤكد **صحة الفرضية الجزئية التاسعة**.

بناءً على اختبار الفرضيات الجزئية يتبين عدم صحة فرضيتين جزئيتين هما الفرضية الجزئية الأولى والخامسة واللتان تفترضان على التوالي توفر كل من متطلبات التكوين والتعليم وتوفر الأسواق النشطة لقياس القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، في حين جاءت باقي الفرضيات مقبولة وصحيحة والتي تشير إلى ضرورة توفير باقي متطلبات القياس بالقيمة العادلة، وعليه يمكن **قبول صحة الفرضية الثانية** التي تشير إلى أن البيئة المحاسبية في

الجزائر لا توفر المتطلبات الأساسية للقياس وفق نموذج القيمة العادلة وتحتاج إلى مزيد من التطوير لتوفير المتطلبات اللازمة لتحفيز تطبيقها.

3. نتائج اختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة للدراسة على ما يلي: "**تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي ينعكس بشكل إيجابي على المؤسسات الجزائرية ومحيطها الاقتصادي**". يبين الجدول الآتي نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني ووفق كل بعد بالنسبة للمتوسط الحسابي وقيمة (T) عند مستوى الدلالة المعتمد:

الجدول رقم 4-19: نتائج اختبار الفرضية الثالثة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
X3.1	انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على القوائم المالية وجودة الإبلاغ المالي.	4,12	0,74	62,13	0,000
X3.2	انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على موضوعية القياس المحاسبي.	4,00	0,73	60,50	0,000
X3.3	انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وتكلفة القياس وحوكمة الإبلاغ المالي.	3,83	0,70	61,20	0,000
X3.4	انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على سوق الأوراق المالية.	3,93	0,77	56,96	0,000
X_3	**انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر**	**3,98**	**0,63**	**70,71**	**0,000**

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS25

وتتفرع هذه الفرضية إلى الفرضيات الجزئية الآتية:

1.3. الفرضية الجزئية الأولى

تنص هذه الفرضية على ما يلي: "**ينعكس تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي بشكل إيجابي على جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية**".

حسب نتائج الجدول رقم 4-19، وتحليل البعد الأول من المحور الثالث للاستبيان، يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول البعد بلغت 4,12 وهي أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة المقدر بـ 3، وقيمة (T) المحسوبة عند مستوى الدلالة 0,000 بلغت 62,13، وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة المعتمد (α =0,01)، وهذا يدل على الاتجاه العام للعينة المختارة نحو **قبول** عبارات البعد الأول للمحور الثالث، وبالتالي يؤكد **صحة الفرضية الجزئية الأولى**.

2.3. الفرضية الجزئية الثانية

جاءت الفرضية الجزئية الثانية كما يلي: "**ينعكس تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي بشكل إيجابي على موضوعية القياس المحاسبي**".

بناءً على نتائج الجدول رقم 4-19، وتحليل البعد الثاني من المحور الثالث للاستبيان، يظهر أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول هذا البعد بلغت 4,00، وهي أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة المقدر بـ 3، وقيمة (T) بلغت 60,50 عند مستوى الدلالة المحسوبة 0.000، (وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة المعتمد (α =0,01)، وهذا يدل على أن الاتجاه العام للعينة المختارة هو **قبول** عبارات البعد الثاني للمحور الثالث، وبالتالي يؤكد **صحة الفرضية الجزئية الثانية**.

3.3. الفرضية الجزئية الثالثة

تنص الفرضية الجزئية الثالثة على ما يلي: "**يؤدي تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي إلى زيادة ممارسات المحاسبة الإبداعية ولكنه يدعم حوكمة الإبلاغ المالي من خلال الإفصاح المحاسبي عن قياسات القيمة العادلة**".

وفق النتائج الواردة في الجدول رقم 4-19، وتحليل البعد الثالث من المحور الثالث للاستبيان، يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول البعد بلغت 3,83 وهي أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة المقدر بـ 3، وقيمة (T) المحسوبة عند مستوى الدلالة 0,000 بلغت 61,20، وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة المعتمد (α =0,01)، وهذا يدل على الاتجاه العام للعينة المختارة نحو **قبول** عبارات البعد الثالث للمحور الثالث، وبالتالي يؤكد **صحة الفرضية الجزئية الثالثة**.

4.3. الفرضية الجزئية الرابعة

تنص الفرضية الجزئية الرابعة على ما يلي: "**ينعكس تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي بشكل إيجابي على توفير المعلومات الملائمة في الوقت المناسبة وزيادة ثقة المشاركين في سوق الأوراق المالية**".

بناءً على نتائج الجدول رقم 4-19، وتحليل البعد الرابعة من المحور الثالث للاستبيان، يظهر أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول البعد بلغت 3,93 وهي أكبر من المتوسط الحسابي الافتراضي للدراسة المقدر بـ 3، وبلغت قيمة (T) 56,96 عند مستوى الدلالة المحسوبة 0.000، وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية عند مستوى الدلالة المعتمد (α =0,01)، وهذا يدل على الاتجاه العام للعينة المختارة نحو **قبول** عبارات البعد الرابع للمحور الثالث، وبالتالي يؤكد **صحة الفرضية الجزئية الرابعة**.

بناءً على نتائج اختبار الفرضيات يتبين صحة كل الفرضيات الجزئية للفرضية الثالثة التي تفترض أن تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي ينعكس بشكل إيجابي على المؤسسات الجزائرية ومحيطها الاقتصادي، وعليه يمكن القول إن **الفرضية الثالثة للدراسة صحيحة**.

4. نتائج اختبار الفرضية الرابعة

تنص الفرضية الرابعة للدراسة على ما يلي: "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة عند مستوى دلالة (0,01) حول متطلبات وانعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على المؤسسات والمحيط الاقتصادي في الجزائر تعزى للخصائص العامة للعينة**"، أي متغيرات الجنس، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي والخبرة المهنية.

وقد جاءت نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية كما هو مبين في الجدول:

الجدول رقم 4-20: تحليل ANOVA للفروق في متغيرات الدراسة

/	/	مجموع المربعات	درجة الحرية	مربع المتوسط	قيمة F	مستوى الدلالة
الجنس						
واقع تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر	بين المجموعات	4,434	1	4,434	10,577	0,001
	داخل المجموعات	51,567	123	0,419		
	المجموع	56,001	124	--		
متطلبات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية	بين المجموعات	2,102	1	2,102	7,728	0,006
	داخل المجموعات	33,460	123	0,272		
	المجموع	35,562	124	--		
انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر	بين المجموعات	0,494	1	0,494	1,251	0,266
	داخل المجموعات	48,555	123	0,395		
	المجموع	49,049	124	--		
المؤهل العلمي						
واقع تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر	بين المجموعات	1,030	3	0,343	0,756	0,521
	داخل المجموعات	54,972	121	0,454		
	المجموع	56,001	124	--		
متطلبات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية	بين المجموعات	1,890	3	0,630	2,263	0,085
	داخل المجموعات	33,673	121	0,278		
	المجموع	35,562	124	--		

انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر	بين المجموعات	1,678	3	0,559	1,429	0,238
	داخل المجموعات	47,371	121	0,391		
	المجموع	49,049	124	--		
المركز الوظيفي						
واقع تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر	بين المجموعات	2,017	2	1,009	2,280	0,107
	داخل المجموعات	53,984	122	0,442		
	المجموع	56,001	124	--		
متطلبات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية	بين المجموعات	3,498	2	1,749	6,655	0,002
	داخل المجموعات	32,064	122	0,263		
	المجموع	35,562	124	--		
انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر	بين المجموعات	2,620	2	1,310	3,442	0,035
	داخل المجموعات	46,429	122	0,381		
	المجموع	49,049	124	--		
الخبرة						
واقع تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر	بين المجموعات	0,917	2	0,458	1,015	0,365
	داخل المجموعات	55,085	122	0,452		
	المجموع	56,001	124	--		
متطلبات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية	بين المجموعات	0,077	2	0,038	0,132	0,877
	داخل المجموعات	35,486	122	0,291		
	المجموع	35,562	124	--		
انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر	بين المجموعات	1,350	2	0,675	1,726	0,182
	داخل المجموعات	47,699	122	0,391		
	المجموع	49,049	124	--		

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على مخرجات SPSS25

يتضح من الجدول السابق:

– بالنسبة لمتغير الجنس

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغيرات الدراسة حسب الجنس حيث كان مستوى الدلالة أقل من 0,01، أي أن هناك اختلاف بين إجابات المستجوبين في كل من المحور الأول والثاني في حين أنه وفي المحور الثالث كانت لديهم نفس الإجابات تقريبا.

– بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغيرات الدراسة حسب المؤهل العلمي حيث كان مستوى الدلالة أكبر من 0,01، أي أنه وبالرغم من اختلاف المؤهل العلمي لدى المستجوبين كانت لديهم نفس الإجابات تقريبا.

– بالنسبة لمتغير المركز الوظيفي

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغيرات الدراسة حسب المركز الوظيفي حيث كان مستوى الدلالة أكبر من 0,01، أي أنه وبالرغم من اختلاف المركز الوظيفي لدى المستجوبين كانت لديهم نفس الإجابات تقريبا.

– بالنسبة لمتغير الخبرة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في متغيرات الدراسة حسب الخبرة حيث كان مستوى الدلالة أكبر من 0,01، أي أنه بالرغم من اختلاف خبرة المستجوبين كانت لديهم نفس الإجابات تقريبا.

من خلال النتائج الواردة في الجدول رقم 4-20 يتضح أن مستوى المعنوية في كل الفروق كانت أكبر من 0.01، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية (H0) التي تنص على ما يلي: "**توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة عند مستوى دلالة (0,01) حول متطلبات وانعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على المؤسسات والمحيط الاقتصادي في الجزائر تعزى للخصائص العامة للعينة**".

ويتم قبول الفرضية البديلة (H1) التي تنص على أنه "**لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة عند مستوى دلالة (0,01) حول متطلبات وانعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على المؤسسات والمحيط الاقتصادي في الجزائر تعزى للخصائص العامة للعينة** ".

في الأخير، يمكن القول إنه بالرغم من اختلاف الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة من حيث الجنس، المؤهل العلمي، المركز الوظيفي والخبرة المهنية، إلا أن المستجوبين كانت لديهم نفس الإجابات، فيما عدى عنصر الجنس أين وجدنا اختلاف في الإجابات في كل من المحور الأول والثاني، لكن عموما نقبل بصدق إجابات المستجوبين فيما يخص متغيرات الدراسة، **وهو ما يؤكد على عدم صحة الفرضية الرابعة.**

خلاصة الفصل الرابع

تم من خلال هذا الفصل استعراض مدى جاهزية البيئة الجزائرية لاعتماد القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية عند إعدادها للقوائم المالية، وقد تم ذلك من خلال تشخيص البيئة الجزائرية بمختلف متغيراتها التي لها صلة بالنظام المحاسبي المالية، كما تم إسقاط الأبعاد النظرية للدراسة على عينة من المهنيين في قطاع المحاسبة من خلال دراسة ميدانية إحصائية.

تبين من خلال النتائج المتوصل إليها أن الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية من معدي القوائم المالية ومستعمليها لا يتمتعون بالوعي اللازم والاطلاع الكافي الذي يسمح لهم بالتحكم في مفهوم القيمة العادلة واستعمالها في القوائم المالية، كما البيئة في حد ذاتها لا توفر العديد من متطلبات تطبيقها على غرار التعليم العالي والتكوين المهني لممارسي المحاسبة، وهذا يعود لعدة أسباب أهمها التأخر في تطبيق الإصلاحات التي جاء بها القانون لتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر.

كما سجلت النتائج عدم التوافق بين التشريع الجبائي والمحاسبي في مضمون القياس المحاسبي، حيث شكلت هذه النقطة إحدى العوائق أمام استخدام القيمة العادلة من طرف المؤسسات الجزائرية حسب رأي عينة الدراسة.

وبينت النتائج أيضا أن المنظمات المهنية والمؤسسات العلمية والأكاديمية لا تساهم بالشكل الكافي لدعم البيئة المحاسبية في عملية التوجيه والتأطير التي تحتاجها المؤسسات والمهنيون في مواجهة تحديات تطبيق القياس بالقيمة العادلة.

بالإضافة إلى كل هذا، أفادت النتائج المتحصل عليها من أراء عينة الدراسة أن الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي يعتبر غير واضح وغير عملي في تأطير القياس بالقيمة العادلة، حيث ترك هذه العملية دون نصوص توجيهية أو تنظيمية، وهو يحتاج إلى تحديث وفق آخر مستجدات المعايير الدولية للمحاسبة على غرار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13.

من جانب آخر، أكدت نتائج عينة الدراسة على أن تطبيق القيمة العادلة له انعكاسات إيجابية على العديد من الجوانب في المؤسسة ومحيطها، فالقوائم المالية المعدة على هذا الأساس تقدم معلومة مالية أكثر جودة لمستخدميها، كما تساهم القيمة العادلة في الرفع من موضوعية القياس المحاسبي، وتوفير المعلومة المالية المناسبة وفي الوقت المناسب للمشاركين في السوق المالية في حالة احترام متطلبات الإفصاح عنها.

خـاتمـة

خاتمة

تتضح مظاهر الاختلاف في الممارسات المحاسبية دوليا من خلال تباين طرق إعداد وعرض القوائم المالية وأسس قياس عناصرها، واختلاف طرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية. يشكل هذا الاختلاف عائقا أمام المستخدمين في إجراء المقارنة بين القوائم المالية لنفس المؤسسة في دورات مختلفة ومع القوائم المالية لمؤسسات مختلفة، وبالتالي يؤثر هذا سلبا على اتخاذ القرارات المناسبة.

في هذا السياق، أولى مجلس معايير المحاسبة الدولي ومختلف المنظمات الدولية في مجال المحاسبة أهمية بالغة للقياس المحاسبي باعتباره مرحلة أساسية في المسار المحاسب، وانصبت الجهود لإيجاد طرق قياس محاسبي تحقق موثوقية وملاءمة المعلومات المالية وتسمح بإجراء المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية زمانيا ومكانيا، وتلبي حاجات كل المستخدمين.

نتج عن هذا التوجه الذي تبناه الفاعلون في مجال المحاسبة على المستوى الدولي من منظمات ومهنيين بخصوص طرق القياس المحاسبي، تبني القياس بالقيمة العادلة لعناصر القوائم المالية وتشجيع المؤسسات على استخدام هذا النموذج في القياس المحاسبي، وهذا يظهر جليا من خلال توسع مجلس معايير المحاسبة الدولية في استخدامها ضمن المعايير الصادرة حديثا وضمن المعايير التي تم تحديثها.

تفاعلت الجزائر مع هذه التطورات العالمية في مجال المحاسبة على الساحة الدولية، وخاصة فيما يتعلق بالقياس المحاسبي، بإصدار نظام محاسبي مالي مشتق من المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية. جاء هذا لنظام بهدف الاستجابة للتطورات الحاصلة في محيطها الاقتصادي وتلبية لحاجة داخلية بإصلاح نظامها المحاسبي من أجل الاستفادة من المزايا التي تقدمها المعايير الدولية للمحاسبة في مجال القياس والإفصاح.

وقد شكل موضوع القياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي تحديا كبيرا لممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، من محاسبين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبة، بالإضافة إلى الأكاديميين والباحثين في مجال المحاسبة، هذا التحدي راجع لعدم تعود البيئة المحاسبية في الجزائر على طرق بديلة للتكلفة التاريخية تعطي القائم على إعداد القوائم المالية القدرة على تغيير قيمة عناصر القوائم المالية بناءً على قيمتها السوقية والاقتصادية، وما يمكن أن ينطوي عليه هذا التوجه من التقدير الشخصي للقائم بالقياس وأثره على تحيز القياس. كما شكل اعتماد القيمة العادلة تحديا للمحاسبين في حالة غياب أسواق نشطة للعناصر المراد قياسها، مما يفتح الباب أمام استخدام طرق القياس الداخلي والتي تعتبر جديدة بالنسبة للبيئة المحاسبية الجزائرية.

في هذا الإطار، جاءت إشكالية هذه الدراسة حول متطلبات وانعكاسات تطبيق هذا التوجه الجديد بالاعتماد على القيمة العادلة كنموذج للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية على المؤسسة وعلى محيطها. ومن أجل الإجابة عن هذه الإشكالية تم التطرق لمختلف المفاهيم النظرية والعليمة المتعلقة بطريقة القيمة العادلة في

إطار المرجعيات المحاسبية الدولية مع التركيز على إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومقارنتها مع مضمون الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي في مجال القياس المحاسبي من أجل استخراج أهم المتطلبات اللازمة لدعم تطبيق القياس بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية، ودراسة أهم الانعكاسات المتوقعة من ذلك على المؤسسة ومحيطها.

كما تم من خلال الدراسة الميدانية إسقاط الجوانب النظرية للدراسة على عينة من البيئة المحاسبية في الجزائر، العينة كانت مكونة من محاسبين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبة، بالإضافة إلى فئة الباحثين الأكاديميين، وهذا بهدف جمع المعلومات اللازمة لدراسة واقع البيئة الجزائرية حول تطبيق القيمة العادلة كنموذج للقياس المحاسبي، وتحديد مدى توفر المتطلبات اللازمة لدعمها، بالإضافة إلى استخراج الانعكاسات التي ينتظرها مستخدمو القوائم المالية والممارسين لمهنة المحاسبة من هذا التحول في طرق القياس المحاسبي.

نتائج الدراسة النظرية

بناءً على ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة، يمكن ذكر أهم نتائج الدراسة كما يلي:

- تعتبر التكلفة التاريخية نموذج القياس المرجعي في المحاسبة لما تقدمه من خصائص الموثوقة والقابلية للتحقق. ومع ذلك، فهي لا تأخذ في الاعتبار تغير القوة الشرائية لوحدة النقد على المدى البعيد، مما قد يؤدي إلى قياسات غير قابلة للمقارنة وغير ملائمة للمستخدمين.
- هذا القصور في نموذج التكلفة التاريخية أدى لظهور طريقة التكلفة التاريخية المعدلة وفق المستوى العام للأسعار، إلا أن هذه الطريقة تم انتقادها لعدم صحة افتراض تساوي أثر التغير في القوة الشرائية للنقود بين مختلف الأصول والخصوم وكذلك بين مختلف المؤسسات أو ما يعرف بالتغير في المستوى الخاص للأسعار.
- النقائص التي سجلتها التكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة ساهم في ظهور نموذج القيمة الجارية، الذي يستند إلى تقدير القيمة الحالية للأصول والخصوم عبر ثلاثة أساليب مختلفة: طريقة القيمة الحالية، وطريقة صافي القيمة البيعية، وطريقة تكلفة الاستبدال.
- شكل نموذج القيمة الجارية توجها جديدا في القياس المحاسبي اتسم بالاعتماد على توقعات السوق الحالية في القياس المحاسبي. وفتح المجال أما إمكانية إعادة القياس المحاسبي دون انتظار وقوع الحدث الاقتصادي بالفعل. هذا الطرح ساهم في تفادي أهم الانتقادات التي وجهت إلى النماذج السابقة، وهو عدم القدرة على رصد الأصول المعنوية المولدة داخليا والاعتراف بها. إلا أن نموذج القيمة الجارية تعرض لانتقادات تتعلق أساسا بعدم الموضوعية وإمكانية التحيز في القياس، وهو ما أدى لظهور القيمة العادلة في القياس المحاسبي.
- يرتكز قياس القيمة العادلة على تقدير قيمة عناصر القوائم المالية في السوق في تاريخ القياس حسب ظروف العناصر محل عملية قياس، ومن وجهة نظر المشاركين في السوق وافتراضاتهم لاستخدامات هذه العناصر

وتوقعاتهم لتوجهات السوق. وفق هذا المفهوم تعتبر القيمة العادلة قيمة تتحدد في السوق وليست قيمة خاصة بالمؤسسة.

- يرتكز النموذج المحاسبي المعاصر على تعدد نماذج القياس المحاسبي المطروحة أمام المؤسسة من أجل قياس عناصر القوائم المالية والأحداث الاقتصادية، لتوفير معلومات مالية تلبي حاجات كل مستخدمي القوائم المالية وتحقق أفضل توازن بين موثوقية وملاءمة نتائج القياس. وهذا ما تتبناه المنظمات الدولية وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

- حدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13: قياس القيمة العادلة متطلبات قياسها والإجراءات التي تتبعها المؤسسة لتحديدها بالتفصيل. فهذا المعيار قدم للمستخدمين دليلا مرجعيا عمليا للقياس والإفصاح عن القيمة العادلة.

- ركز معيار قياس القيمة العادلة على فكرة أفضل أو أحسن استخدام للأصل، كما فضل الاعتماد على السوق الرئيسية أو الأكثر أفضلية لتعظيم قيمة الأصل. بالإضافة إلى هذا، تقوم المؤسسة باعتماد البيانات والمدخلات التي تعكس الافتراضات المستخدمة من قبل المشاركين في السوق لتسعير الأصول أو الالتزامات المماثلة لزيادة موثوقية وملاءمة مخرجات القياس.

- أولى المعيار أهمية كبيرة لمتطلبات العرض والإفصاح عن القيمة العادلة نظرا للدور الهام الذي تقدمه لزيادة مستوى الثقة لدى المساهمين والمستثمرين المحتملين والأطراف الأخرى المعنية بالمؤسسة. فقد تم تخصيص جزء مهم من معيار إعداد التقارير المالية الدولي رقم 13 لموضوع الإفصاح، حيث نص على ضرورة الإفصاح بشكل مفصل عن قياسات القيمة العادلة، وحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها وتوقيت الإفصاح وتكراره.

- تزيد عمليات القياس والإفصاح عن المعلومات المالية وفق القيمة العادلة من فهم مستخدمي القوائم المالية للمعلومات المنشورة نظرا لكمية ونوعية الإفصاح المطلوب وفق الإطار التصوري للمحاسبة والمعايير المحاسبية ذات الصلة. كما يعزز من قابلية المقارنة نظرا لتماثل وتطابق طرق القياس بين المؤسسات التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.

- تطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي يحقق الهدف من عملية القياس والإفصاح المحاسبي حيث يؤدي إلى زيادة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تعرضها القوائم والتقارير المالية، فالقيمة العادلة تعزز ملاءمة وموثوقية المعلومة المالية وقابليتها للفهم والمقارنة.

- تساهم إفصاحات القيمة العادلة في زيادة فعالية السوق المالية من خلال توفير المعلومات الكاملة وفي الوقت المناسب وبشكل عادل بين المشاركين فيه حول محتوى القوائم المالية للمؤسسات والأصول المتداولة.

- يساهم تطبيق القيمة العادلة في زيادة الوعاء الضريبي الخاضع، وبالتالي زيادة التحصيل الضريبي للدولة من خلال إخضاع فوارق القيمة التي تحققها المؤسسات على إعادة تقييم أصولها مما يشكل نقطة إيجابية لإدارة الضرائب. في المقابل تشكل هذه النقطة عامل مثبط للمؤسسات عند إعادة تقييم أصولها بالقيمة العادلة، لكن تبقى هذه الوضعية مرتبطة في أغلب حالاتها بقرار المؤسسة حول التصرف في فائض القيمة بضمه إلى رأس المال أو توزيعه.

نتائج الدراسة الميدانية

كما تم استخلاص النتائج الآتية من الدراسة الميدانية:

- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية تحفظ كبير لدى عينة الدراسة حول مدى اطلاع وفهم البيئة المحاسبية في الجزائر من محاسبين ومستخدمين للقوائم المالية لطرق القياس المحاسبي عموما، والقيمة العادلة على وجه الخصوص، والمعتمدة في المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي. وهذا راجع لنوعية التكوين الذي تتلقاه هذه الفئة وقلة احتكاكهم بالبيئة المحاسبية العالمية، مما جعل المفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي لتحسين جودة المعلومة المالية خيار غير مطروح أمام معدي القوائم المالية على نطاق واسع.
- البيئة الجزائرية لا توفر الظروف الاقتصادية والإطار القانوني والتنظيمي اللازم لتطبيق محاسبة القيمة العادلة. فمحتوى النظام المحاسبي المالي لم يعطي قدر كافي من التوجيه والتأطير الذي يدعم الممارسين لمهنة المحاسبة في عملية التطبيق.
- يمثل عدم التوافق بين النظامين الجبائي والمحاسبي في مجال القياس عائق أما تطبيق القياس بالقيمة العادلة، فمبدأ أولية الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني شكل اختلافا جوهريا بين القواعد الضريبية والنظام المحاسبي المالي عند القياس بالقيمة العادلة نتجت عنها صعوبات في عملية التطبيق.
- يشكل غياب أسواق نشطة تحد كبير أمام تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية، سواءً أسواق الأصول الثابتة العينية أو أسواق تداول الأصول المالية. هذا الأمر يتعقد أكثر في ظل عدم تحكم المؤسسات الجزائرية في تقنيات القياس الداخلي وعدم تعود المحاسبين على هذه الممارسات مما يوجد إشكال كبير في قياس القيمة العادلة للأصول.
- هناك نقص في نوعية وكفاءة التدريب والتعليم المتخصص في المحاسبة في جانبه المتعلق بالقياس المحاسبي. هذا النقص راجع لعدم توفر مؤسسات التكوين المتخصصة، وعدم انسجام برامج التكوين مع مضمون المعايير الدولية للمحاسبة وعدم توافقه مع التطبيقات الميدانية للمحاسبة نظرا لنقص التربصات التي يتلقاها المكونون في الجامعات. بالإضافة إلى غياب دور المنظمات المهنية في تدريب المحاسبين والمهنيين حول طرق القياس المحاسبي عقب الانتقال للنظام المحاسبي المالي، خاصة في مجال قياس القيمة العادلة.

- يحتاج النظام المحاسبي المالي إلى عملية تحيين لنصوصه. خاصة فيما يتعلق في جانب قياس القيمة العادلة لتبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13: قياس القيمة العادلة نظرا لمضمونه الذي يشكل إطار تصوري وعملي واضح ومفهوم لتطبيق القيمة العادلة.
- يشهد جانب الإفصاح المحاسبي نقصا كبيرا في النظام المحاسبي المالي مقارنة مع المعايير الدولية للمحاسبة، خاصة فيما يتعلق بالإفصاحات المطلوبة لقياسات القيمة العادلة تلبية لحاجة المستخدمين للقوائم المالية، مما يمكن أن يخفض من موثوقية المعلومة المالية.
- ينعكس غياب أسواق نشطة واعتماد المؤسسات على نماذج قياس داخلية لتحديد القيمة العادلة سلبا على جودة المعلومة المالية وقد يؤدي إلى إمكانية التلاعب بنتائج القياس وتضليل مستخدمي القوائم المالية، وهذا ما يمكن تجنبه من خلال دعم الإفصاح عن طرق وافتراضات قياس القيمة العادلة.
- اعتماد معايير التقييم الدولية سوف يدعم تطبيق القيمة العادلة ويعزز ثقة البيئة المحاسبية في القوائم المالية المعدة على أساسها نظرا للضمانات التي تقدمها من خلال دعم عنصر الموثوقية.
- هناك غياب لدور الجامعات المتخصصة في تزويد المهنيين بالمعرفة والمهارات اللازمة في مجال المحاسبة عموما وفي طرق وآليات قياس القيمة العادلة خصوصا. يرجع هذا القصور لضعف انخراط الجامعة في محيطها، وعدم استفادة المؤسسات والمحيط الاقتصادي من البحوث التي تقدمها الجامعة عموما.

كما أظهرت النتائج حسب أفراد العينة، أن استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي والإفصاح ينعكس على ما يلي:

- التعبير بشكل حقيقي عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، ويوفر معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات كونها تتسم بالملاءمة والموثوقية لمستخدميها، وقابلية الفهم والمقارنة.
- يحقق واقعية وحيادية القياس المحاسبي.
- يضمن شفافية وثبات القياس المحاسبي.
- يحقق الإفصاح عن القيمة العادلة حوكمة الإبلاغ المالي وزيادة ثقة المشاركين في السوق المالية.

اقتراحات الدراسة

يتطلب التطبيق السليم للقيمة العادلة في الجزائر توفير البيئة المناسبة لذلك، وبناءً على نتائج الدراسة النظرية والميدانية، يمكن تقديم الاقتراحات الآتية لدعم تطبيقها:

- زيادة مستوى التنسيق بين الأكاديميين والمهنيين من جهة، وبين الجامعات والهيئات المهنية والمؤسسات من جهة أخرى، من أجل تصميم مناهج تعليم جامعي وبرامج تدريب تتناسب ومتطلبات البيئة المحاسبية في مجال القياس المحاسبي والقيمة العادلة بشكل خاص، وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام.
- العمل على زيادة احتكاك الهيئات المهنية الجزائرية والممارسين لمهنة المحاسبة مع البيئة الدولية ونظرائهم من الدول التي تمتلك تجربة متقدمة في تطبيق القيمة العادلة.
- تفعيل دور الهيئات المهنية من أجل توجيه وتأطير عملية القياس بالقيمة العادلة على مستوى المؤسسات من خلال فتح قنوات تواصل يمكن للمؤسسات والمهنيين استخدامها للاستفسار وأخذ الآراء من خبراء متخصصين في المجال.
- العمل على إزالة الفوارق بين النظامين الجبائي والمحاسبي بشكل يقرب بين الممارسات المحاسبية والجبائية ويخفف الصعوبات التي تواجه المحاسبين والمؤسسات في تلبية المتطلبات القانونية للنظامين، بما فيها جانب القياس بالقيمة العادلة.
- توفير أسواق منظمة ودعم التنافس الحر ومحاربة الاحتكار من أجل إيجاد أسواق نشطة تسمح بقياس القيمة العادلة للأصول. بالإضافة إلى العمل على تفعيل سوق الأوراق المالية وتنشيطه حتى يكون أساسا لقياس الأصول المالية والأدوات المالية للمؤسسات.
- تكييف النظام المحاسبي المالي مع أحدث إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية، خاصة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 المتعلق بقياس القيمة العادلة. ووضع آلية تسمح بتحديثه ومواكبة التغيرات في المعايير الدولية كلما اقتضى الأمر ذلك.
- تعزيز جانب الإفصاح المحاسبي في النظام المحاسبي المالي بشكل عام، وبشكل خاص فيما يتعلق بالإفصاح عن قياسات القيمة العادلة لدعم الثقة في قياسات القيمة العادلة في البيئة الجزائرية وزيادة تطبيقها، خاصة في حالة تحديد القيمة العادلة بالاعتماد على نماذج القياس الداخلية.
- تعزيز جهود التواصل بين الجامعات ومحيطها، وتوجيه الأبحاث بشكل يتوافق مع احتياجات القطاع حتى يتم الاستفادة من مخرجات البحوث العلمية.

آفاق الدراسة

تبقى دراسة موضوع القيمة العادلة في البيئة الجزائرية موضوعا مهما يحتاج لمزيد من الإحاطة والتوسع، حيث لا يزال المجال مفتوحا لدراسات أخرى في الميدان، ومن هذا المنطلق لموضوع القيمة العادلة آفاق مستقبلية جديرة بالبحث، منها:

- دراسة مدى تأثير التعديلات التي مست ولا زالت تمس المعايير الدولية للمحاسبة على توافق النظام المحاسبي المالي معها خاصة في ظل غياب آلية تسمح بتحديث النظام المحاسبي المالي.
- أثر القياس والإفصاح بالقيمة العادلة على السوق المالي.
- مدى التوافق بين القياس بالقيمة العادلة ونشاط البنوك الإسلامية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. باللغة العربية

1.1. الكتب

- أبو نصار محمد وحميدات جمعة، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية –الجوانب النظرية والعملية–**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2017.
- بن براهيم الغالي وبن ضيف محمد عدنان، **الأسواق المالية الدولية**، دار علي بن يزيد للطباعة والنشر، الجزائر، 2019.
- بن إبراهيم الحميد عبد الرحمن، **نظرية المحاسبة**، مكتبة الملك فهد، الرياض، 2009.
- جمعة أحمد حلمي، **نظرية المحاسبة المالية –النموذج الدولي الجديد–**، دار صفاء، عمان، الأردن، 2010.
- حلوة حنان رضوان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2006.
- حلوة حنان رضوان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر، عمان، 2003.
- الخيكاني نزار كاضم والموسوي حيدر يونس، **السياسات الاقتصادية –الإطار العام وأثرها في السوق المالي ومتغيرات الاقتصاد الكلي–**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2015.
- دويدي وحيد رجاء، **البحث العلمي أساسياته النظرية وممارسته العلمية**، دار الفكر، دمشق، سوريا، 2000.
- الدهراوي كمال الدين، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
- راضي خنفر مؤيد وفلاح المطارنة غسان، **تحليل القوائم المالية: مدخل نظري تطبيقي**، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006.
- شروبد ريتشارد وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ، الرياض، 2006.
- الطيب الفكي أزهري، **أسواق المال**، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.

- عبد العال حماد طارق، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان**، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- عبد العال حماد طارق، **موسوعة معايير المحاسبة – شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية**، الجزء الثالث، الدار الجامعية، مصر، 2002.
- عباس علي، **إدارة الأعمال الدولية**، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2003.
- فلاح المنيزل عبد الله وموسى غرايبة عايش، **الإحصاء التربوي تطبيقات باستخدام الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2010.
- القاضي حسين وحمدان مأمون، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة، عمان، الطبعة الثانية، 2012.
- المحجوب رفعت المحجوب، **الاقتصاد السياسي: القيمة والتوزيع**، دار النهضة العربية، مصر، القاهرة، الجزء الثاني، 1975.
- الموسوي ضياء مجيد، **البورصات –أسواق رأس المال وأدواتها الأسهم والسندات–**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2003.
- مرعي عبد الحي وآخرون، **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، دار النهضة العربية، القاهرة، 1988.
- مجلس معايير المحاسبية الدولية، **معايير إعداد التقارير المالية –ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين–**، عمان، الأردن، 2014.
- المبروك أبو زيد محمد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للطباعة والنشر، القاهرة، 2005 .
- محمد رشيد محمد حسين، **الإحصاء الوصفي والتطبيقي والحيوي**، دار صفاء، عمان، الأردن، 2007.
- مطر محمد والسويطي موسى، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
- مطر محمد، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2006.
- مطر محمد، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- ناجي الحيالي وليد، **مشاكل محاسبية معاصرة**، دار حامد، عمان، 2004.

2.1. المذكرات والرسائل الجامعية

- آدم حديدي، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015.
- سي محمد لخضر، **أسس وقواعد التقييم المحاسبي –دراسة تحليلية نقدية–**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، باتنة، 2017.
- صافو فتيحة، **أبعاد القياس والإفصاح وفقا للنظام المحاسبي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2016.
- عبد الخالق أودينة، **أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية –دراسة ميدانية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر–**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في علوم التسيير، المركز الجامعي ميلة، ميلة، 2022.
- عياد السعدي، **تقييم جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التقييم بالقيمة العادلة –دراسة على عينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات–**، أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، البليدة، 2019.
- يخلف إيمان، **متطلبات تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي لتعزيز الشفافية وضبط الوعاء الضريبي**، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2019.

3.1. المجلات العلمية

- بنكوس المختار ومعزوز نشيدة، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري–دراسة حالة مؤسسة إنتاجية–**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، المجلد 16، العدد 02، 2021.
- بوضياف سامية، **سياسة تحرير التجارة الخارجية وأثرها على التنافسية الدولية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات**، جامعة البليدة 2، المجلد 4، العدد 1، 2015.

- بوعظم منير وغزي محمد العربي، **أسس ومتطلبات الإفصاح عن القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم (01)**، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة قسنطينة2، المجلد 7، العدد 1، 2021.
- حسوس صديق وشريط صلاح الدين، **الفروقات المؤقتة ومحاسبة الضريبة المؤجلة في الشركات الفردية وفقا للنظام المالي**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية –دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 1، جامعة الجلفة، 2016 .
- حمياني وليد وآخرون، **دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة–دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي–**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المركز الجامعي تيسمسيلت، المجلد 5، العدد 1، 2021.
- الخطيب حازم والقشي ظاهر، **توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد**، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد 2، العدد 2، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، 2004.
- خنيش يوسف وآخرون، **دراسة تقييمية لبدائل القياس المحاسبي**، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة غرداية، المجلد 2، العدد 1، 2018.
- داودي الطيب، **نظرية القيمة عند ابن خلدون**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 1، 2001.
- رانية كوثر رابحي، **تطور نظرية القيمة في الفكر الاقتصادي والمالي**، مجلة التحليل والاستشراف الاقتصادي، جامعة تامنغست، المجلد 2، العدد 1، 2021.
- زرقون محمد وبن يدير فارس، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة ميدانية لفئتين: فئة المؤسسات الجزائرية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين–**، المجلة الجزائرية للتنمية والاقتصاد، جامعة قاصدي مرباح–ورقلة–، المجلد 3، العدد 4، 2016.
- السبتي وسيلة وزعرور نعيمة، **مراحل تطور تحرير التجارة الخارجية في الجزائر**، مجلة الاقتصاد الدولي والعولمة، جامعة الجلفة، المجلد 1، العدد 1، 2018.
- ضيف الله محمد الهادي، **أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي الدولي**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، المجلد 6، العدد 1، 2013.
- ضيف الله محمد الهادي، **دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية**، جامعة الوادي، المجلد 7، العدد 1، 2014.

- عبد موسى السعبري إبراهيم وعائد مردان زيد، **القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، العدد 25، 2012.
- عكاشة عزيزي أحمد، **كفاءة أسواق الأوراق المالية العربية: دراسة قياسية للفترة (2010–2020)**، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، المجلد 12، العدد 4، 2021.
- عبد الحسين جليل الغالبي والشمري حسن شاكر، **التحليل الاقتصادي لكفاءة الأسواق المالية –دليل تجريبي لبعض الأسواق العربية–**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 9، العدد 32، 2015.
- الكفيف فاتح، **أساليب ربط الضريبة وضمانات تحصيلها**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، المجلد 6، العدد 1، 2015.
- كسكس مسعود وزرقون عمر الفاروق، **إشكالية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة حمة لخضر الوادي، المجلد 8، العدد 1، 2017.
- مامي علي، **مدى توافق التكوين المحاسبي في الجزائر مع متطلبات المعايير الدولية للتعليم المحاسبي – (IES)دراسة مقارنة–**، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 18، العدد 1، 2020.
- مرازقة صالح وبوهرين فتيحة، **المعيار المحاسبي الدولي رقم 07: قائمة التدفقات النقدية**، مجلة الاقتصاد والمجتمع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، قسنطينة، العدد 6، 2010.
- مفتاح صالح ومعاريفي فريدة، **متطلبات كفاءة سوق الأوراق المالية –دراسة لواقع أسواق الأوراق المالية العربية وسبل رفع كفاءتها–**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، المجلد 7، العدد 7، 2009.
- موزارين عبد المجيد وبربري محمد أمين، **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي**، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة حسيبة بن بوعلي–الشلف–، العدد 19، 2018.
- ناصر مراد، **واقع النظام الضريبي الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي**، مجلة دراسات جبائية، المجلد 5، العدد 1، جامعة البليدة 2، 2016.

4.1. القوانين

- **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2023.
- القانون رقم 21-16 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2021، **يتضمن قانون المالية لسنة 2022**.
- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق 29 جوان 2010، **المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2010، العدد 42.
- أمر رقم 09-01 مؤرخ في 22 جويلية 2009، **يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009**.
- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007، **المتضمن النظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2007، العدد 74.
- المرسوم التنفيذي رقم 12-288 المؤرخ في 2 رمضان 1433 الموافق 21 جويلية 2012، **المتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2012، العدد 43.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى 1429 الموافق 26 ماي 2008، **المتضمن أحكام تطبيق القانون رقم 07-11**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2008، العدد 27.
- المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 4 جويلية 2007، **المتضمن شروط إعادة تقييم الأموال الثابتة العينية القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك الواردة في الميزانية الميزانية المقفلة في 31 ديسمبر 2006 للمؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري**.
- المرسوم التنفيذي رقم 96-336 المؤرخ في 12 أكتوبر 1996، **المتضمن شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري**.
- المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 24 أكتوبر 1993، **المتضمن شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري**.
- المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990، **المتضمن شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للاهتلاك الواردة في ميزانية المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري**.
- القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008 والصادر في 25 مارس 2009، **المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، العدد 19.

- النظام 09-08 المؤرخ 12 محرم 1431 الموافق 29 ديسمبر 2009، **المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2010، العدد 14.
- القرار رقم 581 المؤرخ في 23 جويلية 2014 **المحدد لبرنامج التعليم العالي القاعدي المشترك لشهادات ليسانس ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**، النشرة الرسمية للتعليم العالي والبحث العلمي، الثلاثي الثالث، 2014.
- القرار رقم 640 المؤرخ في 24 جويلية 2014 **المحدد لبرنامج التعليم لنيل شهادة ليسانس في ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير**، فرع علوم مالية ومحاسبة. النشرة الرسمية للتعليم العالي والبحث العلمي، الثلاثي الثالث، 2014.
- مقرر رقم 75 المؤرخ في 15 مارس 2023، **المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في قوائم المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2023**، وزارة المالية.

5.1. التقارير والإصدارات

- لعبيدي الأزهر، **شرح القانون التّجاري الجزائري**، إصدارات مخبر السّياسات العامّة وتحسين الخدمة العموميّة في الجزائر، جامعة الوادي، 2022.
- مجلس معايير التقييم الدولية، **معايير التقييم الدولية 2013: المعيار 300-التقييم لأغراض إعداد التقارير المالية**، 2013.
- ناجي الحيالي وليد، **مذكرات في التحليل المالي في المنشآت التجارية**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007.

6.1. المواقع الإلكترونية

- الموقع الرسمي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:

https://www.onca.dz/nosComptables.2023/01/18 :تاريخ الاطلاع

2. باللغات الأجنبية

1.2. الكتب

- ROSS Stephen. and others, **Fundamentals of Corporate Finance**, 6th Edition, MC Gram- hill, New York, 2002, P: 18.
- ALBRECHT W Steve and others, **Financial Accounting**, South-Western, Nashville, USA, 2011.
- BAKKER Erwin and others, **Interpretation and application of IFRS Standards**, Wiley Edition, New Jersey, 2017.
- DES ROBERT Jean-François - MÉCHIN François - PUTEAUX Hervé, **Normes IFRS et PME**, Dunod, Paris, 2004.
- DVORAKOVA Dana, **Developments in Fair Value Measurement: Some IFRS 13 View**, Recent researches in applied economics, Wseas, Romania, 2011.
- E. VANCE David, **Financial analysis and decision-making**, Mcgraw-Hill companies, USA, 2003.
- FRASER Lyn and ORMISTON Aileen, **Understanding Financial Statements**, 9th edition, Pearson Education, USA, 2010.
- H. WEBSTER William, **Accounting for Managers**, Mc Graw-Hill Companies, New York, 2004.
- J. MARD Michael and others, **Valuation for Financial Reporting**, Wiley Edition, New Jersey, 2nd Edition, 2007.
- PORTER Gary and NORTON Curtis, **Using Financial Accounting Information**, 7th edition, South Western, Nashville, USA, 2011.
- R. HITCHNER James, **Financial Valuation –Applications and Models**, Wiley Edition, New Jersey, 3rd Edition, 2011.
- RAMIREZ Juan, **Accounting for Derivatives: Advanced Hedging Under IFRS 9**, John Wiley & Sons, Ltd, Second edition, UK, 2015.
- TOURNIER Jean-claude, **La révolution comptable – du coût historique à la juste valeur**, édition d'Organisation, Paris, 2000.

2.2. المجلات العلمية

- Ashford C. CHEA, **Fair value accounting: its impacts on financial reporting and how it can be enhanced to provide more clarity and reliability of information for users of financial statements**,

International Journal of Business and Social Science, Vol. 2, No. 20, USA, 2011.

- Fadia BURHAN ALHADJ AHMAD and Mohammad SULEIMAN ALADWAN, **The Effect of Fair Value Accounting on Jordanian Properties**, International Journal of Financial Research, Vol. 6, No. 4, 2015.
- John. M, NEEL FOSTER and Wayne S. S. UPTON, **Understanding the issues -Measuring Fair Value-,** FASB, Volume 3, Series 1, 2001.
- KHERROUBI Youcef, **La comptabilisation des contrats de location : une approche comparative**, Al Manhal Magazine, Vol. 09, N. 01, 2023.

3.2. الملتقيات باللغة الأجنبية

- Nahla GHALIB ABDUL RAHMA and Others, **The effect of using fair value accounting in activating the Iraqi stock market (A field study on companies registered in the Iraqi market for financial markets)**, Proceedings of 2nd International Multi-Disciplinary Conference Theme: Integrated Sciences and Technologies, IMDC-IST 2021, Sakarya, Turkey, 7-9 September 2021

4.2. التقارير والإصدارات

- Financial Reporting Council, **Financial Reporting Standard 7 :Fair Value Measurements**, 2006.
- Governmental Accounting Standards Board, **Preliminary Views of the Governmental Accounting Standards Board on major issues related to Fair Value Measurement and Application**, GASB, USA, 2013.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB), **Handbook of International Education Pronouncements**, 2019.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB), **International Education Standard (IES) 1: Entry Requirements to Professional Accounting Education Programs**, 2013.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB), **International Education Standard 2, Initial Professional Development – Technical Competence**, 2019.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB), **International Education Standard 3, Initial Professional Development – Professional Skills**, 2019.

- International Accounting Education Standards Board (IAESB), **International Education Standard 6, Initial Professional Development – Assessment of Professional Competence**, 2012.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB), **International Education Standard 7, Continuing Professional Development**, 2018.
- International Accounting Education Standards Board (IAESB), **International Education Standard 8, Professional Competence for Engagement Partners Responsible For Audits of Financial Statements**, 2019.
- International Accounting Standards Board (IASB), **Conceptual Framework for Financial Reporting**, 2010.
- International Accounting Standards Board (IASB), **Conceptual Framework for Financial Reporting**, 2018.
- International Accounting Standards Board (IASB), **Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements**, 2004.
- International Accounting Standards Board (IASB), **International Accounting Standard 01 : Présentation des états financiers**, 2007.
- International Accounting Standards Board (IASB), **International Accounting Standard 16: Property, Plant and Equipment**, 2003.
- International Accounting Standards Board (IASB), **International Accounting Standard 32: Financial Instruments: Presentation**, 2003.
- International Accounting Standards Board (IASB), **International Financial Reporting Standard 13 : Fair Value Measurement**, 2011.

5.2. المواقع الالكترونية

- Deloitte Touche Tohmatsu, **IFRS in Focus: IASB issues new standard on Fair Value Measurement and disclosure**, 2011. Consulted on 22/06/2023 at Website: www.iasplus.com.

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

تخصص: مالية ومحاسبة

استبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، تحية طيبة وبعد، في إطار إعداد أطروحة دكتوراه علوم الموسومة بـ:

"متطلبات وانعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على المؤسسات والمحيط الاقتصادي في الجزائر"

يقترح الباحث الاستمارة التي بين أيديكم بهدف جمع المعلومات المتعلقة برأيكم الشخصي حول الموضوع، لذا نرجو منكم الاطلاع على الاستمارة والإجابة عن الأسئلة بموضوعية ومصداقية بوضع العلامة (X) في الخانة المناسبة، شاكرين حسن تعاونكم في إنجاح هذا البحث العلمي، ونحيطكم علما أننا سنتعامل مع المعلومات التي تقدمونها بسرية تامة، ولن تستعمل إلا لأغراض البحث العلمي.

الباحث:

أ. هني محمد فؤاد

القسم الأول: معلومات عامة

1. الجنس:

☐ ذكر ☐ أنثى

2. المؤهل العلمي:

☐ دكتوراه

☐ ماجستير

☐ ماستر

☐ ليسانس

3. المركز الوظيفي:

☐ محاسب في مؤسسة

☐ محافظ حسابات/خبير محاسب

☐ أكاديمي متخصص في المحاسبة

4. الخبرة:

☐ أقل من 05 سنوات

☐ من 05 إلى 10 سنوات

☐ أكثر من 10 سنوات

القسم الثاني: عبارات الاستبيان

الرقم	البيـــــــان	درجة الموافقة				
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الأول: واقع تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر						
	واقع القياس المحاسبي في الجزائر					
1	يتمتع مختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية بالمعرفة اللازمة لطرق القياس المحاسبي المعتمدة في النظام المحاسبي المالي.					
2	يتمتع مختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية بالمعرفة اللازمة لطرق القياس المحاسبي المعتمدة في معايير المحاسبة الدولي.					
3	تقوم المؤسسات الجزائرية بالمفاضلة بين طرق القياس المحاسبي على أساس حاجة مستخدمي القوائم المالية للمعلومة المالية.					
	وعي واطلاع معدي القوائم المالية على القياس بالقيمة العادلة					
4	يتمتع الممارسون لمهنة المحاسبة في الجزائر بالمعرفة والفهم اللازمين لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.					
5	يوجد في الجزائر خبراء مؤهلين يستطيعون تحديد القيمة العادلة في حال اعتمادها من طرف المؤسسات الجزائرية في القياس المحاسبي.					
	وعي واطلاع مستخدمي القوائم المالية بمفهوم القيمة العادلة					
6	يميل **مستخدمو القوائم المالية** في الجزائر إلى استخدام القوائم المالية التي تم إعدادها على أساس القيمة العادلة.					
7	يمتلك **مستخدمو القوائم المالية** في الجزائر المعرفة والفهم اللازمين لمفهوم القيمة العادلة.					
	توفر البيئة الاقتصادية والقانونية اللازمة لتطبيق القياس بالقيمة العادلة					
8	تتوفر في الجزائر بيئة اقتصادية ملائمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.					
9	يوفر النظام المحاسبي المالي الإطار القانوني اللازم لتطبيق القياس بالقيمة العادلة.					
10	يوفر النظام المحاسبي المالي الإجراءات العملية الضرورية لقياس القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.					
المحور الثاني: متطلبات القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية						
	متطلبات التعليم والتكوين في المجال المحاسبي					
11	تتوفر في الجزائر مؤسسات تعليمية متخصصة في مجال المحاسبة والمالية تضمن تكوين ملائم يسمح للمحاسبين بقياس القيمة العادلة.					

12	تنسجم برامج التعليم العالي في مجال المحاسبة في الجزائر مع مضمون المعايير الدولية للمحاسبة مما يعزز تطبيق محاسبة القيمة العادلة.					
13	يتلقى المحاسبون وغيرهم من المهنيين في مجال المحاسبة تكوين أكاديمي يتوافق مع المتطلبات الميدانية للمحاسبة وفق القيمة العادلة.					
14	توفر مؤسسات التكوين في مجال المحاسبة في الجزائر تربصات ميدانية تطور مهارات الطلبة للتحكم في محاسبة القيمة العادلة.					
15	تساهم المنظمات والهيئات المهنية في تأهيل وتكوين المحاسبين حول محاسبة القيمة العادلة.					
المتطلبات القانونية والتنظيمية لتطبيق القيمة العادلة						
16	محاسبة القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي في حاجة لنصوص تنظيمية وتفسيرية تسهل تطبيقها.					
17	تحيين النظام المحاسبي المالي بانتظام وفقا لتحديثات معايير المحاسبة الدولية سيعزز تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.					
متطلبات التوافق بين النظامين الجبائي والمحاسبي						
18	يشكل مبدأ أولية الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني اختلافا جوهريا بين القواعد الضريبية والنظام المحاسبي المالي عند القياس بالقيمة العادلة.					
19	تعديل القانون الجبائي في الجزائر للاعتراف بالقيمة العادلة كنموذج للقياس يحفز المؤسسات على تطبيقها.					
متطلبات الإفصاح عن القيمة العادلة						
20	يعتمد النظام المحاسبي المالي في الجزائر نفس الإفصاحات التي تفرضها المعايير الدولية للمحاسبة وإعداد التقارير المالية عند استخدام محاسبة القيمة العادلة.					
21	تتوافق الإفصاحات المعتمدة في النظام المحاسبي المالي عند تطبيق محاسبة القيمة العادلة مع احتياجات المستخدمين المختلفين للقوائم المالية في الجزائر.					
متطلبات تحديد القيمة العادلة في حالة توفر أسواق نشطة						
22	تتوفر الجزائر على سوق مالية نشطة تحفز تطبيق القياس بالقيمة العادلة.					
23	تتوفر الجزائر على أسواق نشطة للأصول الثابتة تسمح بتحديد قيمتها العادلة.					
24	تتوفر الجزائر على أسواق نشطة للأصول المتداولة تسمح بتحديد قيمتها العادلة.					
متطلبات تحديد القيمة العادلة في غياب أسواق نشطة						
25	تتحدد أسعار التثبيتات في الأسواق الجزائرية وفق قانون العرض والطلب بعيدا عن الاحتكار مما ما يسمح بتحديد قيمتها العادلة.					

26	في حالة غياب أسواق نشطة تعتمد المؤسسات الجزائرية على نماذج القياس الداخلية لتحديد القيمة العادلة.					
27	يؤدي اعتماد المؤسسات على نماذج قياس داخلية لتحديد القيمة العادلة إلى إمكانية التلاعب بنتائج القياس وتضليل مستخدمي القوائم المالية.					
28	يقلل اعتماد المؤسسات على نماذج قياس داخلية لتحديد القيمة العادلة من جودة المعلومات المالية.					
متطلبات الرقابة والتدقيق على قياسات القيمة العادلة						
29	المعلومة المالية المعدة وفق القيمة العادلة تحتاج للتدقيق لاعتمادها على التقديرات الشخصية.					
30	تحتاج قياسات القيمة العادلة للتدقيق حتى تكون خالية من آثار التحيز عند القياس.					
31	تحتاج بيئة الأعمال في الجزائر إلى وجود هيئة مستقلة تعتمد **معايير التقييم الدولية** لدعم تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر.					
متطلبات قياس القيمة العادلة وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 وتحديث النظام المحاسبي المالي						
32	يتميز مضمون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13: قياس قيمة العادلة، بالوضوح في عملية التطبيق.					
33	يوفر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 إطار منهجي وعملي لقياس القيمة العادلة.					
34	تحيين النظام المحاسبي المالي بمضمون المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 يعزز تطبيق القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.					
متطلبات وضرورة وجود مرافقة من الهيئات المهنية والعلمية لتطبيق القيمة العادلة						
35	يساهم المجلس الوطني للمحاسبة في تدعيم وتسهيل تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.					
36	تؤدي الجامعات في الجزائر دورا توجيهيا للمحاسبين والمهنيين لقياس القيمة العادلة من خلال البحوث العلمية.					
37	تؤدي المنظمات المهنية في الجزائر دورا توجيهيا للمحاسبين والمهنيين لقياس القيمة العادلة من خلال التعليمات والتوجيهات التطبيقية.					
المحور الثالث: انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة في الجزائر						
انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على القوائم المالية وجودة الإبلاغ المالي						
38	تطبيق القياس بالقيمة العادلة يقدم معلومات مالية تعبر بشكل حقيقي عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.					

39	القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات.					
40	القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية أكثر ملاءمة لمستخدميها.					
41	القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية أكثر موثوقية لمستخدميها.					
42	القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية أكثر قابلية للمقارنة.					
انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على موضوعية القياس المحاسبي						
43	يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة واقعية القياس المحاسبي.					
44	يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة الحيادية وعدم التحيز في القياس المحاسبي.					
45	يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة ثبات القياس المحاسبي.					
46	يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة شفافية القياس المحاسبي.					
انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على ممارسات المحاسبة الإبداعية وتكلفة القياس وحوكمة الإبلاغ المالي						
47	قياس القيمة العادلة باستخدام نماذج القياس الداخلي في حالة غياب أسواق نشطة قد يزيد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات.					
48	يضمن تطبيق القياس بالقيمة العادلة حوكمة الإبلاغ المالي وعدم تضليل مستخدم المعلومة المالية.					
49	تتطلب عملية إعداد القوائم المالية وفق القيمة العادلة وقتا وتكلفة أكبر مقارنة بطرق القياس الأخرى.					
انعكاسات تطبيق القياس بالقيمة العادلة على سوق الأوراق المالية						
50	تساهم إفصاحات القيمة العادلة في زيادة ثقة المشاركين في سوق الأوراق المالية في الجزائر.					
51	تساهم إفصاحات القيمة العادلة في توفير المعلومات في الوقت المناسب للمشاركين في سوق الأوراق المالية في الجزائر.					

قائمة الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان

الأستاذ	الدرجة العلمية	الجامعة
براق محمد	أستاذ	المدرسة العليا للتجارة
نجوى عبد الصمد	أستاذ	جامعة باتنة
لطرش وليد	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي تيبازة
السعدي عياد	أستاذ محاضر أ	جامعة سطيف
حدبي عبد القادر	أستاذ محاضر أ	المركز الجامعي تيبازة
كويسي محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة
بن رحمون سليم	أستاذ محاضر أ	جامعة بسكرة

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		30-SEP-2023 00:47:20
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\Dell\Desktop\تطبيقي++هني\Gmail\fouad 2.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	125
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x6 x7 x8 x9 x10 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.02
	Temps écoulé	00:00:00.01

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	125	100.0
	Exclue	0	.0
	Total	125	100.0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.826	10

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		30-SEP-2023 00:47:58
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\Dell\Desktop\تطبيقي++هني\Gmail\fouad 2.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	125

	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=x11 x12 x13 x14 x15 x16 x17 x18 x19 x20 x21 x22 x23 x24 x25 x26 x27 x28 x29 x30 x31 x32 x33 x34 x35 x36 x37 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.00
	Temps écoulé	00:00:00.01

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	125	100.0
	Exclue	0	.0
	Total	125	100.0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.899	27

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		30-SEP-2023 00:48:42
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\Dell\Desktop\تطبيقي++هني\Gmail\fouad 2.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	125
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=x38 x39 x40 x41 x42 x43 x44 x45 x46 x47 x48 x49 x50 x51 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.00
	Temps écoulé	00:00:00.01

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	125	100.0
	Exclue	0	.0
	Total	125	100.0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments

.943	14

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		30-SEP-2023 00:49:40
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\Dell\Desktop\تطبيقي++هني\Gmail\fouad 2.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	125
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x6 x7 x8 x9 x10 x11 x12 x13 x14 x15 x16 x17 x18 x19 x20 x21 x22 x23 x24 x25 x26 x27 x28 x29 x30 x31 x32 x33 x34 x35 x36 x37 x38 x39 x40 x41 x42 x43 x44 x45 x46 x47 x48 x49 x50 x51 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.00
	Temps écoulé	00:00:00.01

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	125	100.0
	Exclue	0	.0
	Total	125	100.0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.932	51

Corrélations

Remarques

Sortie obtenue		30-SEP-2023 00:58:54
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\Dell\Desktop\تطبيقي++هني\Gmail\fouad 2.sav

	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	125
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques associées à chaque paire de variables sont basées sur l'ensemble des observations contenant des données valides pour cette paire.
Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES=X_1 x1 x2 x3 x4 x5 x6 x7 x8 x9 x10 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.

Corrélations

		X_1	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10
X_1	Corrélation de Pearson	1	.677	.690	.562	.683	.613	.752	.733	.677	.343	.529
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x1	Corrélation de Pearson	.677	1	.730	.438	.624	.280	.353	.506	.301	.057	.104
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.000	.000	.002	.000	.000	.001	.530	.249
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x2	Corrélation de Pearson	.690	.730	1	.425	.591	.217	.424	.517	.396	.031	.153
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.000	.000	.015	.000	.000	.000	.734	.089
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x3	Corrélation de Pearson	.562	.438	.425	1	.397	.208	.305	.361	.262	.070	.190
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000		.000	.020	.001	.000	.003	.440	.034
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x4	Corrélation de Pearson	.683	.624	.591	.397	1	.261	.417	.437	.429	.074	.073
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000		.003	.000	.000	.000	.414	.421
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x5	Corrélation de Pearson	.613	.280	.217	.208	.261	1	.395	.368	.327	.140	.377
	Sig. (bilatérale)	.000	.002	.015	.020	.003		.000	.000	.000	.120	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x6	Corrélation de Pearson	.752	.353	.424	.305	.417	.395	1	.546	.526	.209	.365
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.001	.000	.000		.000	.000	.019	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x7	Corrélation de Pearson	.733	.506	.517	.361	.437	.368	.546	1	.473	.038	.236
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.677	.008
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x8	Corrélation de Pearson	.677	.301	.396	.262	.429	.327	.526	.473	1	.188	.410
	Sig. (bilatérale)	.000	.001	.000	.003	.000	.000	.000	.000		.036	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x9	Corrélation de Pearson	.343	.057	.031	.070	.074	.140	.209	.038	.188	1	.516
	Sig. (bilatérale)	.000	.530	.734	.440	.414	.120	.019	.677	.036		.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125

x10	Corrélation de Pearson	.529	.104	.153	.190	.073	.377	.365	.236	.410	.516	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.249	.089	.034	.421	.000	.000	.008	.000	.000	
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125

Corrélations

Remarques

Sortie obtenue		30-SEP-2023 00:59:32
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\Dell\Desktop\تطبيقي++هني\Gmail\fouad 2.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	125
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques associées à chaque paire de variables sont basées sur l'ensemble des observations contenant des données valides pour cette paire.
Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES=X_2 x11 x12 x13 x14 x15 x16 x17 x18 x19 x20 x21 x22 x23 x24 x25 x26 x27 x28 x29 x30 x31 x32 x33 x34 x35 x36 x37 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.06
	Temps écoulé	00:00:00.04

Corrélations

		X_2	x11	x12	x13	x14	x15	x16	x17	x18	x19	x20	x21	x22	x23	x24	x25	x26	x27	x28	x29	x30	x31	x32	x33	x34	x35	x36	x37
X_2	Corrélation de Pearson	1	.541	.561	.597	.557	.579	.361	.451	.400	.501	.568	.654	.478	.524	.492	.586	.488	.437	.457	.408	.389	.465	.512	.548	.658	.547	.646	.614
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x11	Corrélation de Pearson	.541	1	.565	.642	.595	.572	-.002-	.103	.167	.095	.231	.317	.423	.334	.226	.318	.274	.122	.236	.239	.089	.151	.177	.207	.154	.288	.422	.328
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.000	.000	.000	.986	.255	.063	.289	.010	.000	.000	.000	.011	.000	.002	.174	.008	.007	.324	.093	.049	.021	.087	.001	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x12	Corrélation de Pearson	.561	.565	1	.549	.590	.496	-.035-	.152	.283	.100	.265	.251	.454	.366	.315	.506	.237	.060	.072	.155	.030	.112	.175	.219	.246	.215	.583	.421
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.000	.000	.000	.697	.091	.001	.267	.003	.005	.000	.000	.000	.000	.008	.509	.425	.084	.743	.212	.050	.014	.006	.016	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x13	Corrélation de Pearson	.597	.642	.549	1	.607	.545	-.054-	.082	.161	.059	.306	.433	.348	.300	.358	.370	.357	.100	.218	.111	.147	.117	.249	.304	.248	.447	.581	.487
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000		.000	.000	.551	.366	.074	.512	.001	.000	.000	.001	.000	.000	.000	.265	.015	.220	.102	.192	.005	.001	.005	.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x14	Corrélation de Pearson	.557	.595	.590	.607	1	.624	.004	.037	.081	.015	.372	.373	.483	.428	.493	.373	.343	.005	.153	.016	.032	.033	.221	.175	.258	.337	.375	.421
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000		.000	.968	.685	.366	.864	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.954	.088	.857	.727	.718	.013	.051	.004	.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x15	Corrélation de Pearson	.579	.572	.496	.545	.624	1	-.036-	.089	.147	.016	.359	.549	.391	.440	.437	.433	.297	.075	.196	.035	-.057-	.077	.190	.220	.210	.460	.345	.447
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000		.687	.322	.103	.860	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.408	.028	.699	.529	.392	.034	.014	.019	.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x16	Corrélation de Pearson	.361	-.002-	-.035-	-.054-	.004	-.036-	1	.482	.159	.498	.042	.077	-.129-	.027	-.059-	-.029-	.126	.406	.279	.335	.306	.325	.243	.258	.349	.039	-.032-	.017
	Sig. (bilatérale)	.000	.986	.697	.551	.968	.687		.000	.077	.000	.641	.391	.151	.765	.513	.749	.161	.000	.002	.000	.001	.000	.006	.004	.000	.664	.723	.854
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x17	Corrélation de Pearson	.451	.103	.152	.082	.037	.089	.482	1	.107	.639	.114	.169	-.059-	.014	-.019-	.078	.215	.377	.322	.243	.291	.382	.315	.313	.401	.087	.069	.067
	Sig. (bilatérale)	.000	.255	.091	.366	.685	.322	.000		.233	.000	.207	.059	.516	.874	.830	.386	.016	.000	.000	.006	.001	.000	.000	.000	.000	.337	.446	.459

	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x18	Corrélation de Pearson	.400	.167	.283	.161	.081	.147	.159	.107	1	.259	.090	.170	.089	.078	.064	.205	.250	.222	.066	.203	.254	.068	.104	.145	.217	.075	.358	.240
	Sig. (bilatérale)	.000	.063	.001	.074	.366	.103	.077	.233		.004	.319	.057	.324	.389	.479	.022	.005	.013	.462	.023	.004	.448	.251	.106	.015	.408	.000	.007
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x19	Corrélation de Pearson	.501	.095	.100	.059	.015	.016	.498	.639	.259	1	.220	.226	-.073-	-.048-	.023	.103	.313	.443	.291	.278	.333	.413	.240	.259	.417	.135	.188	.111
	Sig. (bilatérale)	.000	.289	.267	.512	.864	.860	.000	.000	.004		.014	.011	.419	.593	.798	.252	.000	.000	.001	.002	.000	.000	.007	.004	.000	.133	.035	.220
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x20	Corrélation de Pearson	.568	.231	.265	.306	.372	.359	.042	.114	.090	.220	1	.584	.328	.247	.377	.268	.229	.200	.234	.077	.045	.104	.168	.133	.279	.412	.324	.365
	Sig. (bilatérale)	.000	.010	.003	.001	.000	.000	.641	.207	.319	.014		.000	.000	.005	.000	.003	.010	.025	.009	.392	.622	.249	.061	.139	.002	.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x21	Corrélation de Pearson	.654	.317	.251	.433	.373	.549	.077	.169	.170	.226	.584	1	.312	.358	.450	.474	.333	.239	.226	.198	.176	.084	.272	.266	.292	.405	.321	.262
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.005	.000	.000	.000	.391	.059	.057	.011	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.007	.011	.027	.049	.353	.002	.003	.001	.000	.000	.003
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x22	Corrélation de Pearson	.478	.423	.454	.348	.483	.391	-.129-	-.059-	.089	-.073-	.328	.312	1	.652	.633	.425	.191	-.099-	.063	-.110-	-.067-	.004	.080	.041	.177	.307	.440	.333
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.151	.516	.324	.419	.000	.000		.000	.000	.000	.033	.272	.483	.222	.457	.966	.373	.651	.049	.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x23	Corrélation de Pearson	.524	.334	.366	.300	.428	.440	.027	.014	.078	-.048-	.247	.358	.652	1	.623	.534	.169	-.088-	.063	.023	.040	.055	.110	.162	.239	.341	.366	.266
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.765	.874	.389	.593	.005	.000	.000		.000	.000	.059	.328	.485	.795	.661	.546	.223	.072	.007	.000	.000	.003
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x24	Corrélation de Pearson	.492	.226	.315	.358	.493	.437	-.059-	-.019-	.064	.023	.377	.450	.633	.623	1	.481	.262	-.138-	.078	-.065-	-.031-	-.068-	.148	.080	.149	.359	.343	.329
	Sig. (bilatérale)	.000	.011	.000	.000	.000	.000	.513	.830	.479	.798	.000	.000	.000	.000		.000	.003	.124	.385	.471	.734	.454	.100	.372	.097	.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x25	Corrélation de Pearson	.586	.318	.506	.370	.373	.433	-.029-	.078	.205	.103	.268	.474	.425	.534	.481	1	.279	.126	.248	.160	.079	.159	.212	.290	.325	.267	.493	.331
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.749	.386	.022	.252	.003	.000	.000	.000	.000		.002	.161	.005	.074	.384	.076	.018	.001	.000	.003	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125

x26	Corrélation de Pearson	.488	.274	.237	.357	.343	.297	.126	.215	.250	.313	.229	.333	.191	.169	.262	.279	1	.249	.424	.095	.110	.187	.125	.220	.253	.257	.299	.214
	Sig. (bilatérale)	.000	.002	.008	.000	.000	.001	.161	.016	.005	.000	.010	.000	.033	.059	.003	.002		.005	.000	.292	.221	.037	.166	.014	.004	.004	.001	.016
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x27	Corrélation de Pearson	.437	.122	.060	.100	.005	.075	.406	.377	.222	.443	.200	.239	-.099-	-.088-	-.138-	.126	.249	1	.406	.499	.369	.478	.280	.322	.361	.058	.108	.160
	Sig. (bilatérale)	.000	.174	.509	.265	.954	.408	.000	.000	.013	.000	.025	.007	.272	.328	.124	.161	.005		.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.521	.229	.075
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x28	Corrélation de Pearson	.457	.236	.072	.218	.153	.196	.279	.322	.066	.291	.234	.226	.063	.063	.078	.248	.424	.406	1	.308	.173	.315	.211	.241	.339	.232	.192	.282
	Sig. (bilatérale)	.000	.008	.425	.015	.088	.028	.002	.000	.462	.001	.009	.011	.483	.485	.385	.005	.000	.000		.000	.054	.000	.018	.007	.000	.009	.032	.001
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x29	Corrélation de Pearson	.408	.239	.155	.111	.016	.035	.335	.243	.203	.278	.077	.198	-.110-	.023	-.065-	.160	.095	.499	.308	1	.576	.457	.258	.378	.236	-.047-	.130	.161
	Sig. (bilatérale)	.000	.007	.084	.220	.857	.699	.000	.006	.023	.002	.392	.027	.222	.795	.471	.074	.292	.000	.000		.000	.000	.004	.000	.008	.606	.150	.073
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x30	Corrélation de Pearson	.389	.089	.030	.147	.032	-.057-	.306	.291	.254	.333	.045	.176	-.067-	.040	-.031-	.079	.110	.369	.173	.576	1	.460	.327	.343	.313	-.008-	.039	.151
	Sig. (bilatérale)	.000	.324	.743	.102	.727	.529	.001	.001	.004	.000	.622	.049	.457	.661	.734	.384	.221	.000	.054	.000		.000	.000	.000	.000	.928	.670	.092
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x31	Corrélation de Pearson	.465	.151	.112	.117	.033	.077	.325	.382	.068	.413	.104	.084	.004	.055	-.068-	.159	.187	.478	.315	.457	.460	1	.379	.477	.418	.102	.187	.324
	Sig. (bilatérale)	.000	.093	.212	.192	.718	.392	.000	.000	.448	.000	.249	.353	.966	.546	.454	.076	.037	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.256	.037	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x32	Corrélation de Pearson	.512	.177	.175	.249	.221	.190	.243	.315	.104	.240	.168	.272	.080	.110	.148	.212	.125	.280	.211	.258	.327	.379	1	.849	.633	.194	.225	.241
	Sig. (bilatérale)	.000	.049	.050	.005	.013	.034	.006	.000	.251	.007	.061	.002	.373	.223	.100	.018	.166	.002	.018	.004	.000	.000		.000	.000	.030	.012	.007
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x33	Corrélation de Pearson	.548	.207	.219	.304	.175	.220	.258	.313	.145	.259	.133	.266	.041	.162	.080	.290	.220	.322	.241	.378	.343	.477	.849	1	.650	.168	.265	.240
	Sig. (bilatérale)	.000	.021	.014	.001	.051	.014	.004	.000	.106	.004	.139	.003	.651	.072	.372	.001	.014	.000	.007	.000	.000	.000	.000		.000	.062	.003	.007
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x34	Corrélation de Pearson	.658	.154	.246	.248	.258	.210	.349	.401	.217	.417	.279	.292	.177	.239	.149	.325	.253	.361	.339	.236	.313	.418	.633	.650	1	.347	.368	.444

	Sig. (bilatérale)	.000	.087	.006	.005	.004	.019	.000	.000	.015	.000	.002	.001	.049	.007	.097	.000	.004	.000	.000	.008	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x35	Corrélation de Pearson	.547	.288	.215	.447	.337	.460	.039	.087	.075	.135	.412	.405	.307	.341	.359	.267	.257	.058	.232	-.047-	-.008-	.102	.194	.168	.347	1	.498	.532
	Sig. (bilatérale)	.000	.001	.016	.000	.000	.000	.664	.337	.408	.133	.000	.000	.000	.000	.000	.003	.004	.521	.009	.606	.928	.256	.030	.062	.000		.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x36	Corrélation de Pearson	.646	.422	.583	.581	.375	.345	-.032-	.069	.358	.188	.324	.321	.440	.366	.343	.493	.299	.108	.192	.130	.039	.187	.225	.265	.368	.498	1	.644
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.723	.446	.000	.035	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.229	.032	.150	.670	.037	.012	.003	.000	.000		.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x37	Corrélation de Pearson	.614	.328	.421	.487	.421	.447	.017	.067	.240	.111	.365	.262	.333	.266	.329	.331	.214	.160	.282	.161	.151	.324	.241	.240	.444	.532	.644	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.854	.459	.007	.220	.000	.003	.000	.003	.000	.000	.016	.075	.001	.073	.092	.000	.007	.007	.000	.000	.000	
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125

Corrélations

Remarques

Sortie obtenue		30-SEP-2023 01:00:06
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\Dell\Desktop\تطبيقي++هني\Gmail\fouad 2.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	125
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques associées à chaque paire de variables sont basées sur l'ensemble des observations contenant des données valides pour cette paire.
Syntaxe		CORRELATIONS /VARIABLES=X_3 x38 x39 x40 x41 x42 x43 x44 x45 x46 x47 x48 x49 x50 x51 /PRINT=TWOTAIL NOSIG /MISSING=PAIRWISE.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.02
	Temps écoulé	00:00:00.01

Corrélations

		X_3	x38	x39	x40	x41	x42	x43	x44	x45	x46	x47	x48	x49	x50	x51
X_3	Corrélation de Pearson	1	.722	.725	.749	.706	.733	.865	.834	.746	.672	.809	.712	.658	.728	.615
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x38	Corrélation de Pearson	.722	1	.885	.784	.682	.672	.701	.754	.589	.504	.633	.330	.284	.555	.381
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x39	Corrélation de Pearson	.725	.885	1	.854	.714	.679	.714	.744	.602	.529	.651	.344	.278	.493	.369
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x40	Corrélation de Pearson	.749	.784	.854	1	.763	.717	.662	.703	.570	.518	.608	.376	.383	.548	.410
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x41	Corrélation de Pearson	.706	.682	.714	.763	1	.691	.629	.606	.630	.461	.682	.319	.331	.535	.449
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x42	Corrélation de Pearson	.733	.672	.679	.717	.691	1	.727	.722	.743	.583	.675	.340	.282	.525	.438
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x43	Corrélation de Pearson	.865	.701	.714	.662	.629	.727	1	.845	.737	.636	.773	.478	.410	.571	.457

	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x44	Corrélation de Pearson	.834	.754	.744	.703	.606	.722	.845	1	.710	.667	.768	.432	.348	.649	.525
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x45	Corrélation de Pearson	.746	.589	.602	.570	.630	.743	.737	.710	1	.683	.797	.385	.305	.446	.476
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.001	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x46	Corrélation de Pearson	.672	.504	.529	.518	.461	.583	.636	.667	.683	1	.665	.329	.282	.392	.514
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.001	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x47	Corrélation de Pearson	.809	.633	.651	.608	.682	.675	.773	.768	.797	.665	1	.432	.391	.582	.486
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x48	Corrélation de Pearson	.712	.330	.344	.376	.319	.340	.478	.432	.385	.329	.432	1	.505	.413	.311
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x49	Corrélation de Pearson	.658	.284	.278	.383	.331	.282	.410	.348	.305	.282	.391	.505	1	.348	.216
	Sig. (bilatérale)	.000	.001	.002	.000	.000	.001	.000	.000	.001	.001	.000	.000		.000	.016
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x50	Corrélation de Pearson	.728	.555	.493	.548	.535	.525	.571	.649	.446	.392	.582	.413	.348	1	.676
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125
x51	Corrélation de Pearson	.615	.381	.369	.410	.449	.438	.457	.525	.476	.514	.486	.311	.216	.676	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.016	.000	
	N	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125	125

FREQUENCIES VARIABLES=الجنس المؤهل_العلمي الخبرة المركز_الوظيفي /PIECHART PERCENT /ORDER=ANALYSIS.

Statistiques

		الجنس	المؤهل_العلمي	المركز_الوظيفي	الخبرة
N	Valide	125	125	125	125
	Manquant	0	0	0	0

Table de fréquences

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	111	88.8	88.8	88.8
	أنثى	14	11.2	11.2	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

المؤهل_العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دكتوراه	44	35.2	35.2	35.2
	ماجستير	11	8.8	8.8	44.0
	ماستر	42	33.6	33.6	77.6
	ليسانس	28	22.4	22.4	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

المركز_الوظيفي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب في المؤسسة	21	16.8	16.8	16.8
	محافظ حسابات/خبير محاسبي	67	53.6	53.6	70.4
	أكاديمي متخصص في المحاسبة	37	29.6	29.6	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	22	17.6	17.6	17.6
	5-10 سنوات	27	21.6	21.6	39.2
	أكثر من 10 سنوات	76	60.8	60.8	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

DESCRIPTIVES VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x6 x7 x8 x9 x10 X_11 X_12 X_13 X_14 X_1 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX KURTOSIS SKEWNESS.

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	Skewness		Kurtosis	
	Statistiques	Statistiques	Statistiques	Statistiques	Statistiques	Statistiques	Erreur standard	Statistiques	Erreur standard
x1	125	1.00	5.00	3.0080	1.00399	.178	.217	-.639-	.430
x2	125	1.00	5.00	2.5680	1.04985	.603	.217	-.191-	.430
x3	125	1.00	5.00	2.6880	1.12462	.228	.217	-.758-	.430
x4	125	1.00	5.00	2.8240	.94241	.243	.217	-.339-	.430
x5	125	1.00	5.00	3.1360	1.14543	-.042-	.217	-.974-	.430
x6	125	1.00	5.00	2.5360	1.10383	.310	.217	-.683-	.430
x7	125	1.00	5.00	2.6080	1.00720	.469	.217	-.329-	.430
x8	125	1.00	5.00	2.0480	1.03842	.913	.217	.422	.430
x9	125	1.00	5.00	3.2480	1.09733	-.285-	.217	-.814-	.430
x10	125	1.00	5.00	2.9200	1.08954	.123	.217	-.812-	.430
X_11	125	1.00	5.00	2.7547	.87595	.388	.217	-.071-	.430
X_12	125	1.50	5.00	2.9800	.83134	.311	.217	-.394-	.430
X_13	125	1.00	5.00	2.5720	.92828	.478	.217	-.223-	.430
X_14	125	1.00	5.00	2.7387	.82042	.311	.217	.087	.430

X_1	125	1.58	5.00	2.7613	.67203	.677	.217	.972	.430
N valide (liste)	125								

DESCRIPTIVES VARIABLES=x11 x12 x13 x14 x15 x16 x17 x18 x19 x20 x21 x22 x23 x24 x25 x26 x27 x28 x29 x30 x31 x32 x33 x34 x35 x36 x37 X_21 X_22 X_23 X_24 X_25 X_26 X_27 X_28 X_29 X_2

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX KURTOSIS SKEWNESS.

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x11	125	1.00	5.00	2.6960	1.12324
x12	125	1.00	5.00	2.8400	1.11731
x13	125	1.00	5.00	2.6640	1.12123
x14	125	1.00	5.00	2.1840	1.10995
x15	125	1.00	5.00	2.6000	1.17775
x16	125	1.00	5.00	4.1520	1.01645
x17	125	1.00	5.00	4.3200	.92108
x18	125	1.00	5.00	3.7600	1.02705
x19	125	1.00	5.00	4.3040	.94377
x20	125	1.00	5.00	3.0880	1.19148
x21	125	1.00	5.00	3.0960	1.14599
x22	125	1.00	4.00	1.6960	.87274
x23	125	1.00	5.00	1.9040	1.12468
x24	125	1.00	5.00	2.1600	1.08062
x25	125	1.00	5.00	2.4480	1.24081
x26	125	1.00	5.00	3.1920	1.02938
x27	125	1.00	5.00	3.7520	.97266
x28	125	1.00	5.00	3.5360	1.07421
x29	125	1.00	5.00	3.9440	1.01841
x30	125	1.00	5.00	4.0880	.91595
x31	125	2.00	5.00	4.1680	.92227
x32	125	2.00	5.00	3.7920	.81613
x33	125	2.00	5.00	3.8800	.77875
x34	125	1.00	5.00	3.8320	.86822
x35	125	1.00	5.00	3.0080	1.18114
x36	125	1.00	5.00	2.9520	1.26272
x37	125	1.00	5.00	3.0320	1.14255
X_21	125	1.00	5.00	2.5968	.91967
X_22	125	1.50	5.00	4.2360	.83419
X_23	125	1.50	5.00	4.0320	.78222
X_24	125	1.00	5.00	3.0920	1.04029
X_25	125	1.00	4.67	1.9200	.89342
X_26	125	1.75	5.00	3.2320	.73587
X_27	125	1.33	5.00	4.0667	.77714
X_28	125	1.67	5.00	3.8347	.73644

X_29	125	1.00	5.00	2.9973	1.00402
X_2	125	2.05	4.94	3.2970	.53553
N valide (liste)	125				

DESCRIPTIVES VARIABLES=x39 x40 x41 x42 x43 x44 x45 x46 x47 x48 x49 x50 x51 X_31 X_32 X_33 X_34 X_3 /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x39	125	1.00	5.00	4.1200	.82891
x40	125	1.00	5.00	4.1840	.76605
x41	125	1.00	5.00	4.1040	.85028
x42	125	2.00	5.00	4.1680	.78016
x43	125	2.00	5.00	4.0800	.82891
x44	125	2.00	5.00	4.1760	.76268
x45	125	2.00	5.00	3.9360	.83997
x46	125	1.00	5.00	3.8480	.92506
x47	125	2.00	5.00	4.0480	.81177
x48	125	1.00	5.00	3.7120	.91419
x49	125	1.00	5.00	3.8640	.91002
x50	125	2.00	5.00	3.9760	.85632
x51	125	2.00	5.00	3.8960	.83109
X_31	125	1.80	5.00	4.1264	.74250
X_32	125	2.00	5.00	4.0020	.73951
X_33	125	2.00	5.00	3.8853	.70977
X_34	125	2.00	5.00	3.9360	.77245
X_3	125	2.00	5.00	3.9874	.63043
N valide (liste)	125				

ONEWAY X_1 X_2 X_3 BY المؤهل_العلمي /MISSING ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
X_1	Intergroupes	1.030	3	.343	.756	.521
	Intragroupes	54.972	121	.454		
	Total	56.001	124			
X_2	Intergroupes	1.890	3	.630	2.263	.085
	Intragroupes	33.673	121	.278		
	Total	35.562	124			
X_3	Intergroupes	1.678	3	.559	1.429	.238
	Intragroupes	47.371	121	.391		
	Total	49.049	124			

ONEWAY X_1 X_2 X_3 BY المركز_الوظيفي /MISSING ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
X_1	Intergroupes	2.017	2	1.009	2.280	.107
	Intragroupes	53.984	122	.442		
	Total	56.001	124			
X_2	Intergroupes	3.498	2	1.749	6.655	.002
	Intragroupes	32.064	122	.263		
	Total	35.562	124			
X_3	Intergroupes	2.620	2	1.310	3.442	.035
	Intragroupes	46.429	122	.381		
	Total	49.049	124			

ONEWAY X_1 X_2 X_3 BY الخبرة /MISSING ANALYSIS.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
X_1	Intergroupes	.917	2	.458	1.015	.365
	Intragroupes	55.085	122	.452		
	Total	56.001	124			
X_2	Intergroupes	.077	2	.038	.132	.877
	Intragroupes	35.486	122	.291		
	Total	35.562	124			
X_3	Intergroupes	1.350	2	.675	1.726	.182
	Intragroupes	47.699	122	.391		
	Total	49.049	124			

T-TEST

/TESTVAL=0

/MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=X_11 X_12 X_13 X_14 X_1 X_21 X_22 X_23 X_24 X_25 X_26 X_27 X_28 X_29 X_2 X_31 X_32 X_33 X_34 X_3 X

/CRITERIA=CI(.95).

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
X_11	125	2.7547	.87595	.07835
X_12	125	2.9800	.83134	.07436
X_13	125	2.5720	.92828	.08303
X_14	125	2.7387	.82042	.07338
X_1	125	2.7613	.67203	.06011
X_21	125	2.5968	.91967	.08226
X_22	125	4.2360	.83419	.07461
X_23	125	4.0320	.78222	.06996
X_24	125	3.0920	1.04029	.09305

X_25	125	1.9200	.89342	.07991
X_26	125	3.2320	.73587	.06582
X_27	125	4.0667	.77714	.06951
X_28	125	3.8347	.73644	.06587
X_29	125	2.9973	1.00402	.08980
X_2	125	3.2970	.53553	.04790
X_31	125	4.1264	.74250	.06641
X_32	125	4.0020	.73951	.06614
X_33	125	3.8853	.70977	.06348
X_34	125	3.9360	.77245	.06909
X_3	125	3.9874	.63043	.05639
X	125	3.3486	.46147	.04128

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
X_11	35.160	124	.000	2.75467	2.5996	2.9097
X_12	40.077	124	.000	2.98000	2.8328	3.1272
X_13	30.977	124	.000	2.57200	2.4077	2.7363
X_14	37.321	124	.000	2.73867	2.5934	2.8839
X_1	45.939	124	.000	2.76133	2.6424	2.8803
X_21	31.569	124	.000	2.59680	2.4340	2.7596
X_22	56.774	124	.000	4.23600	4.0883	4.3837
X_23	57.630	124	.000	4.03200	3.8935	4.1705
X_24	33.231	124	.000	3.09200	2.9078	3.2762
X_25	24.027	124	.000	1.92000	1.7618	2.0782
X_26	49.105	124	.000	3.23200	3.1017	3.3623
X_27	58.505	124	.000	4.06667	3.9291	4.2042
X_28	58.217	124	.000	3.83467	3.7043	3.9650
X_29	33.377	124	.000	2.99733	2.8196	3.1751
X_2	68.832	124	.000	3.29701	3.2022	3.3918
X_31	62.134	124	.000	4.12640	3.9950	4.2578
X_32	60.505	124	.000	4.00200	3.8711	4.1329
X_33	61.202	124	.000	3.88533	3.7597	4.0110
X_34	56.969	124	.000	3.93600	3.7993	4.0727
X_3	70.715	124	.000	3.98743	3.8758	4.0990
X	81.129	124	.000	3.34859	3.2669	3.4303