

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سطيف 1 - فرحات عباس -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص: مالية، محاسبة وتدقيق

الأطروحة

مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية

الموضوع:

أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

- دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -

إشراف:

الأستاذ الدكتور: تيجاني بالريقي

إعداد الطالب:

قوادري عبلة

#### أعضاء لجنة المناقشة

أ.د عكي علواني عومر	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف -1	رئيسا
أ.د بالريقي تيجاني	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف -1	مشرفا ومقررا
أ.د رحال علي	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة -1	عضوا مناقشا
د. ولهي بوعلام	أستاذ محاضر - أ.	جامعة المسيلة	عضوا مناقشا
د. مهملي الوزناجي	أستاذ محاضر - أ.	جامعة سطيف -1	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2017/2018



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سطيف 1 - فرحات عباس -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تخصص: مالية، محاسبة وتدقيق

أطروحة

مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية

الموضوع:

أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

- دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -

إشراف:

الأستاذ الدكتور: تيجاني بالريقي

إعداد الطالب:

قوادري عبلة

#### أعضاء لجنة المناقشة

أ.د عكي علواني عومر	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف -1	رئيسا
أ.د بالريقي تيجاني	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف -1	مشرفا ومقررا
أ.د رحال علي	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة -1	عضوا مناقشا
د. ولهي بوعلام	أستاذ محاضر - أ.	جامعة المسيلة	عضوا مناقشا
د. مهملي الوزناجي	أستاذ محاضر - أ.	جامعة سطيف -1	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2017/2018



# الإهداء

إلى أبي الحنون رحمه الله وأسكنه فسيح جناته فقد كان القوة

الداعمة لي لإنهاء هذا العمل وسيظل مثلي الأعلى وقدوتي

إلى من ساندتني كثيرا أمي الحبيبة أطال الله عمرها

إلى زوجي العزيز الذي منحني كل الدعم

إلى إخوتي وأخواتي لتشجيعهم لي

إلى ولدي إياد وإدريس حفظهما الله

أهدي هذا العمل

عائلة

# شكر ونقد

"لَيْسَ أَوْزَعِيهِ أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ يَا رَبِّهِ أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالصَّالِحِينَ وَأَنْ أَعْمَلَ بِطَائِلِهَا بِرِضَاهُ  
وَأَبْجَلِهَا بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادَتِكَ يَا صَالِحِينَ"

يسعدني أن أقدم وافر الشكر وخالص التقدير والاحترام لكل من قدم لي يد العون في إنجاز هذا العمل،

وبخاصة:

الأستاذ المشرف الدكتور بالرقمي التيجاني، الذي شرفني بقبول الاشراف على هذه الأطروحة، لما بذله

معني من جهد والذي كان لنصائحه وتوجيهاته القيمة، الأثر الكبير في اخراج هذا العمل في صورته النهائية

ومن باب رد الفضل لأهل الفضل، أقدم شكري لكل الذين ساعدوني في إعداد هذا العمل من مختلف

ولايات الجزائر أساتذة كانوا أو مهنيين وأخص بالذكر الأستاذ عكي علواني عومر

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان لكل أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة موضوع هذه

الأطروحة، وحضورهم للمشاركة في إثراء جوانبها.

عبدالله

## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى المقارنة بين بدلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث أثرهما على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية، وهذا لأن القيمة الإعلامية (الإخبارية) للمعلومات المحاسبية تمثل قيمة ما تحتويه هذه المعلومات وجودتها من وجهة نظر مستخدميها. كما أن الدراسة تسعى إلى اكتشاف فيما إذا كانت البيئة المحاسبية الجزائرية جاهزة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

ولتحقيق هذه الأهداف واختبار الفرضيات الموضوعة تم تصميم استبيان يتناسب مع هذا الغرض وجّه لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين، وتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات. توصلت الدراسة إلى أن المحتوى الإعلامي للمعلومات المقاسة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية يتصف بالموثوقية العالية والقابلية للفهم؛ أما المحتوى الإعلامي للمعلومات المقاسة استناداً لأساس القيمة العادلة يتميز بالملاءمة لقرارات مستخدميها والقابلية للمقارنة؛ وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة الجزائرية غير جاهزة بعد لتطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي، وعليه فمجتمع الدراسة يفضل الاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية في القياس في ظل الظروف الحالية.

الكلمات المفتاحية: التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، المحتوى الإعلامي للمعلومات، خصائص المعلومات المحاسبية، البيئة المحاسبية الجزائرية.

## Abstract

*The aim of this study is to compare between the two alternatives of the historical cost accounting measurement and the fair value in terms of their impact on informational content of accounting information, this is because the informational value (informational) of the accounting information represents the value of the content and quality of information according to its users' viewpoints. The study also tends to discover whether the Algerian accounting environment is ready to implement fair value accounting.*

*To achieve these objectives and test the hypotheses, a questionnaire that targets Algerian accountants and accounting experts, is designed to fit this purpose. The findings, based on the analysis of the questionnaire results and hypothesis testing, show that the informational content of accounting information measured on the basis of the historical cost is characterized by high reliability and understandability. Whereas the informational content of accounting information measured on the basis of fair value is characterized by fitting its users' decisions and comparability. Meanwhile, this study shows that there are obstacles and challenges that make the Algerian environment non-ready yet to implement fair value as an alternative to accounting measurement. Therefore, the study suggests it's better to continue to use the historical cost under the current circumstances.*

**Key Words:** *The Historical cost, fair value, the informational content of accounting information, the quality of accounting information, Algerian accounting environment.*

العلم

الفرق

أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

- دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -



## الفهرس العام

الصفحة	المحتويات
أ-ل	المقدمة
43-1	الفصل الأول: القياس المحاسبي وبدائله في ظل التغيرات المحاسبية المعاصرة
2	تمهيد
3	I. الإطار المفاهيمي لعملية القياس المحاسبي
20	II. الجوانب المختلفة للقياس المحاسبي
32	III. بدائل القياس المحاسبية وأسباب تعددها
43	خلاصة الفصل
94-44	الفصل الثاني: القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبررات التحول
45	تمهيد
46	I. التكلفة التاريخية ومبررات التخلي عن استخدامها
58	II. القيمة العادلة (المفهوم والأهداف وشروط التطبيق)
71	III. القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية
84	IV. القيمة العادلة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية رقم IFRS 13
94	خلاصة الفصل
156-95	الفصل الثالث: أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية
96	تمهيد
97	I. المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية
130	II. المقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية
147	III. مساهمة القيمة العادلة في تحقيق متطلبات حوكمة المؤسسات وعلاقتها بالمحاسبة الابداعية والتهرب الضريبي
156	خلاصة الفصل
233-157	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
158	تمهيد
159	I. واقع تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية
170	II. الدراسة التطبيقية
233	خلاصة الفصل
241-234	الخاتمة

276-242	الملاحق
292-278	قائمة المراجع
294	فهرس الجداول والأشكال
294	فهرس الجداول
297	فهرس الأشكال
300	قائمة الملاحق
302	قائمة المختصرات
304	فهرس المحتويات

# المقترح العلمي



أثر حدائق القياس المحاسبية على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

- دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -

## المقدمة

### تمهيد

تعتبر المحاسبة نشاطا خدميا تتمثل مهمتها الأساسية في قياس العناصر المختلفة المكونة للقوائم المالية، التي تحتوي على معلومات مفيدة لتلبية حاجيات مختلف المستخدمين لها. ونظرا للتطورات السريعة في شتى المجالات ظهرت مشاكل عديدة استلزمت إيجاد حلول لها. من هنا بدأت الجهود تنصب على وضع أسس وقواعد لمهنة المحاسبة نتج عنها ما أصبح يعرف بمعايير المحاسبة الدولية، وتوالى بعد ذلك صدور المعايير المختلفة تبعا لحاجة مستخدمي القوائم المالية وهذا ما أدى إلى خلق العديد من بدائل القياس المحاسبي، وما نتج عنه من صعوبة اختيار الأساس والطريقة المناسبة والأكثر ملاءمة لإشباع حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

ففي الوقت الذي تعدّ فيه القوائم المالية وفقا لأساس التكلفة التاريخية، الذي وجهت له عدّة انتقادات بسبب حقيقة أنّ العملة غير ثابتة القيمة، وأن الاستمرار في تطبيق هذا الأساس في القياس سيؤدي إلى التضليل في الأرقام المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسات. حيث يرى البعض مدى أهمية أخذ تقلّبات الأسعار في الحسبان عند إعداد القوائم المالية وهذا ما اتجهت إليه المعايير المحاسبية الدولية التي اعتبرت أن القياس على أساس القيمة العادلة هو القاعدة وأنّ القياس على أساس التكلفة التاريخية هو الاستثناء، في حين اتجه البعض الآخر إلى ضرورة التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.

واستجابة لهذه التغيّرات المحاسبية الحاصلة في العالم اتجهت الجزائر نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي والذي جاء ببدائل قياس جديدة، فالمشكل المطروح في الوقت الراهن لا يكمن في تعدّد بدائل القياس المحاسبي بل في كيفية المفاضلة والاختيار من بين البدائل المتاحة البديل الأمثل الذي يحقق درجة عالية من مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية لمستخدميها.

### 1. الإشكالية

تمثل التقارير المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي، وطبقًا لخاصية الملاءمة من خصائص جودة المعلومات المحاسبية يجب أن تحقّق المعلومات المحاسبية المنشورة الهدف منها، وذلك بتوفير معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات. ولأنّ كل عملية محاسبية يمكن معالجتها بالعديد من البدائل المحاسبية التي تلقى القبول العام سواء من الناحية العلمية أو العملية واختيار بديل محاسبي معين سيؤدي إلى معلومات محاسبية ذات محتوى إعلامي يختلف عن المحتوى الإعلامي لمعلومات محاسبية ناتجة عن استخدام بديل محاسبي آخر لنفس العملية أو الحدث الاقتصادي. وفي ظلّ التوجه الجديد للفكر المحاسبي المستند على أساس القيمة

العادلة بدل أساس التكلفة التاريخية، حيث ركزت المعايير المحاسبية الدولية عليه بشكل واسع، وفي ظلّ توجّه الجزائر نحو هذه المعايير بتبنيها للنظام المحاسبي المالي، نطرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما أثر تبديلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظلّ تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية؟

تتعاظم أهمية هذه الإشكالية في ظلّ توقّف جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية على فعالية ونجاعة بدائل القياس المحاسبي، وعلى هذا نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى أهمية عملية القياس المحاسبي بالنسبة للمحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية؟
- ماهو الدافع الأساسي من وراء تعدّد بدائل القياس المحاسبي بتوجّه المعايير المحاسبية الدولية نحو مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس؟
- إلى أي مدى يمكن أن يؤثر المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية بالانتقال من أساس التكلفة التاريخية إلى أساس القيمة العادلة؟
- ما مدى إمكانية تطبيق كلّ من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في البيئة الجزائرية؟

## 2.الفرضيات

لمعالجة الإشكالية الرئيسية والإجابة على مختلف الأسئلة المتعلقة بها، حدّدنا الفرضيات التالية كنقطة انطلاق لهذه الدراسة:

- الفرضية الأولى: استخدام التكلفة التاريخية في القياس يحقّق العدالة والصدق والجودة في المعلومات المحاسبية؛
- الفرضية الثانية: تتحقّق جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية بالاعتماد على القيمة العادلة في القياس؛
- الفرضية الثالثة: البيئة الجزائرية جاهزة لتطبيق القيمة العادلة حسب متطلبات النظام المحاسبي المالي كبديل محاسبي للقياس.

## 3.أهمية الدراسة

- تكتسي هذه الدراسة أهمية كبيرة نظرا لحدائثة الموضوع، حيث نلاحظ تعدّد بدائل القياس المحاسبي وصعوبة الاختيار المناسب من بين هذه البدائل المتاحة، ففي الوقت الحالي ازداد الاهتمام بالقيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية في ظلّ عدم ثبات وحدة القياس وهي النقود؛

- كما تبرز أهمية البحث في هذا الموضوع في معرفة مدى جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية. خاصة مع تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية.

#### 4. أهداف الدراسة

ترمي هذه الدراسة للإجابة على التساؤلات المتضمنة في الإشكالية بالإضافة إلى:

- التعرف على مشاكل القياس المستند على التكلفة التاريخية وأسباب التوجه الدولي القاضي بالاستغناء عنها؛
- تسليط الضوء على طبيعة ومفهوم القيمة العادلة والخصائص النوعية التي من الممكن أن تضيفها للمعلومة المحاسبية؛
- التعرف على الآثار الناجمة عن استخدام كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في حالة تطبيقهما؛
- توضيح متى تقدم كل من الطريقتين محتوى إعلاميا أفضل، ومدى إمكانية تطبيقهما في البيئة الجزائرية من وجهة نظر الأطراف الفاعلة في الحقل المحاسبي الجزائري.

#### 5. أسباب اختيار الموضوع

تبرز أسباب اختيار الموضوع من خلال عدة اعتبارات أهمها:

- النظام المحاسبي المالي جاء لمعالجة أوجه القصور التي كانت في المخطط المحاسبي الوطني، ومن بينها الاعتماد على نموذج التكلفة التاريخية، ومن هنا أردنا الاطلاع على كيفية معالجة هذا القصور من خلال تبني مفهوم القيمة العادلة (القيمة الحقيقية)؛
- أهمية موضوع المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدميها، مما يجعل إبراز أي من بدائل القياس أفضل وذو أهمية قصوى؛
- حداثة الموضوع سواء على المستوى المحلي.

#### 6. نموذج الدراسة

أولاً: متغيرات الدراسة

- أ- المتغيرات المستقلة: تتمثل في بدائل القياس المحاسبي: وتم التركيز على بديلين محاسبيين في القياس وهما:

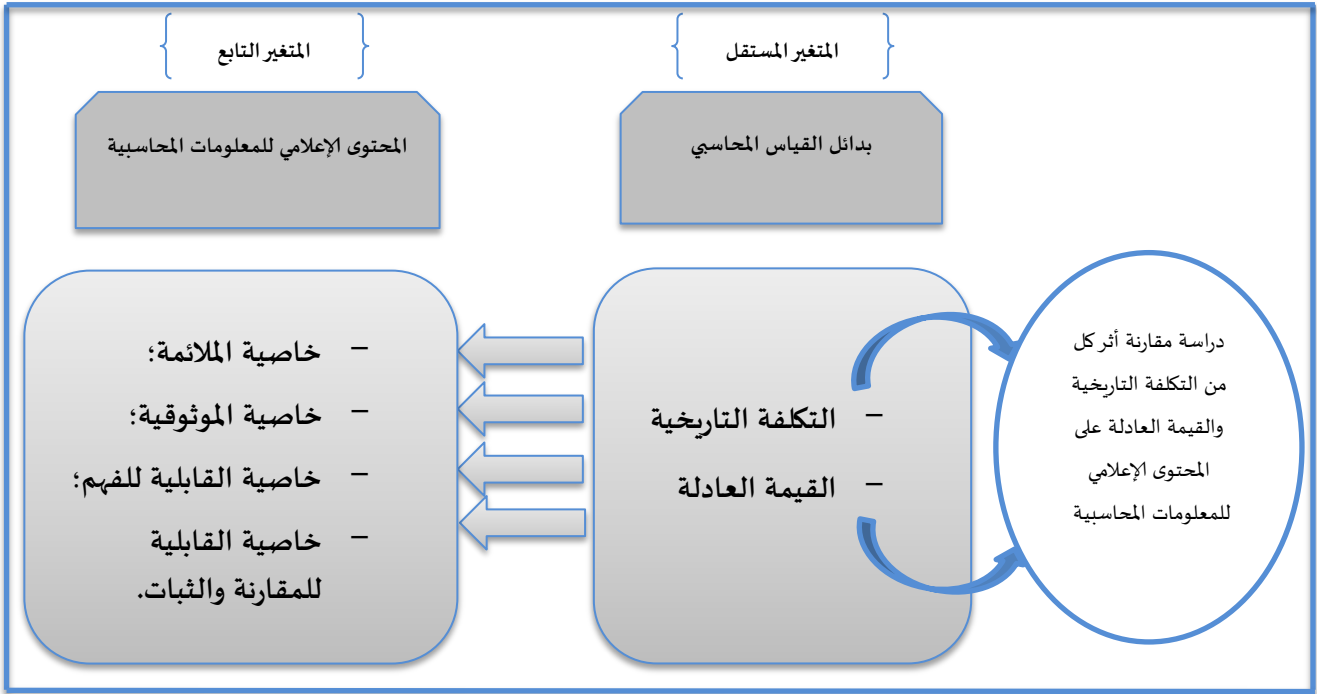
- التكلفة التاريخية

- القيمة العادلة

ب- المتغير التابع: يتمثل في المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية ونقصد به قيمة ونوعية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستعملها والتي تندرج في مدى توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهي:

- خاصية الملاءمة؛
- خاصية الموثوقية؛
- خاصية القابلية للفهم؛
- خاصية القابلية للمقارنة والثبات.

### الشكل رقم 1: نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على متغيرات الدراسة

### 7. تحديد إطار الدراسة

للتحكم في منهجية البحث العلمي و الوصول إلى أهم الاستنتاجات حول الموضوع كان لابد من وضع بعض الحدود التي تنتهي عندها هذه الدراسة وهي:

- الحدود الزمنية: تتحدد فترة الدراسة الميدانية من سبتمبر 2015 إلى ديسمبر 2016 ؛
- الحدود المكانية: الجزائر؛
- تقتصر الدراسة في الجانب الميداني على فئتي محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر؛
- تتحدد بدائل القياس المحاسبي المعتمدة على كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة.

- وواجهنا خلال إعداد هذه الدراسة بعض الصعوبات والمحددات كان أهمها:
- صعوبة استرداد استبيانات الدراسة الموزعة لعدة أسباب خاصة التباعد الجغرافي للمستجوبين حيث استغرق توزيعها واستردادها مدة معتبرة من الزمن؛
  - نقص المراجع التي تتحدث عن معايير القيمة العادلة وأساليب تبني هذه المعايير خاصة في الدول النامية والتي لا تتوفر على أسواق نشطة؛
  - عدم وجود صفة الالزامية لتطبيق القيمة العادلة في الجزائر ولا حتى شروحات تتعلق بها، وهذا ما يزيد من عدم اهتمام مهنيي الحقل المحاسبي في الجزائر بتنمية معارفهم وتطوير قدراتهم لفهم المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام والقيمة العادلة بشكل خاص.

## 8. المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفروض التي تتضمنها سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي استنادا إلى طبيعة الموضوع وذلك بمراجعة ما جاء في الفقه المحاسبي من كتب وأبحاث ومقالات منشورة في المجلات العلمية المحكمة والمداخلات القيمة في الملتقيات العلمية، بالإضافة إلى مختلف المواقع الالكترونية الرسمية وذات المصدقية العالية بخصوص موضوع الدراسة، للوقوف على مفاهيم متغيرات الدراسة وتلخيصها وتحليلها، هذا في الجانب النظري؛ والذي سيساعدنا في الحصول على البيانات اللازمة لتصميم قائمة الاستبيان التي استخدمت كأداة للدراسة في الجانب الميداني، حيث سيتم جمع البيانات ووصفها، ومن ثم تحليلها وتفسيرها للحكم على فرضيات الدراسة وسنستخدم برنامج **SPSS .V 23** : كما ستتم الاستعانة بالمنهج المقارن بهدف تحديد الاختلافات بين بدلي القياس التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على أساس مدى توفيرهما للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

## 9. الدراسات السابقة

في حدود علم الطالبة فإن الدراسات السابقة التي تقترب من إشكالية البحث التي سيتم تناولها هي:

أ- الدراسات العربية:

- دراسة سالم عبد الله حلس ويوسف محمود جربوع بعنوان (2006): تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنها، مصر، السنة 26، العدد الأول. ومن بين أهداف هذه الدراسة التعرف على أثر التضخم في صدق وعدالة القوائم المالية المعدة والمنشورة في فلسطين، ومن بين ما توصلت له أن الاستمرار في تطبيق أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم سوف يؤدي



إلى التضييل في عرض القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي؛ وخلصت أيضا إلى أن احتساب الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية في ظل ظروف ارتفاع الأسعار يؤدي إلى تضخم الدخل وزيادة حجم الضرائب عليه، وتوزيع أرباح وهمية على المساهمين؛ كما توصلت أيضا إلى أن عدم اخذ التضخم في الحسبان يؤدي إلى عدم المحافظة على رأس المال المستثمر سليما في الشركة:

- دراسة عزو خليف عزيز (2006): "المحتوى الإعلامي للقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي الموحد" رسالة ماجستير في منشورة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب. هدفت الدراسة إلى تقييم المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المعدة في ضوء معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال مدى ملاءمتها لحاجات مستخدمي المعلومات، وانعكاس الملاءمة على قيمة تلك المعلومات، وقد اعتمدت الدراسة على استبيان موجه إلى مكاتب الاستشارة المالية، ومفتشي الحسابات، ومحاسبي المنشآت. وقد توصلت الدراسة إلى أن نواحي القصور التي تعاني منها القوائم المالية وفق النظام المحاسبي الموحد، تعود لهدف النظام ذاته الذي ركز بشكل اساسي على خدمة عملية إعداد الحسابات الاقتصادية، وتنفيذ الخطط الاقتصادية دون التركيز على المعلومات المحاسبية التي تثير اهتمام فئات مختلفة من مستخدمي المعلومات؛ وتوصلت الدراسة إلى أن عملية الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية بشكل إيجابي على المضمون الإعلامي للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية.

- دراسة حواس صلاح (2008): " التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية" أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، حيث هدفت الدراسة إلى تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات المحاسبية المتبعة على المستوى الدولي، ومن ثم تحليل وتقييم انعكاساتها على وضعية المعلومات التي توفرها البيانات المحاسبية المنشورة للمتعاملين في أسواق المال الدولية. وقد كانت أهم نتائجها أن الاعتماد في إعداد القوائم المالية على معلومات محاسبية ملاءمة التي تتأثر بالفروض والمبادئ المحاسبية، منها مبدأ التكلفة التاريخية الذي يتجاهل التغيرات في الأسعار التي تحدث من فترة لأخرى، وحالات التضخم التي لا تكاد يفلت منها اقتصاد دولة، و من غير الملائم أن تعمل السياسات المحاسبية و القائمين عليها بمعزل عن التطورات الاقتصادية المهمة، وانعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية و مدى ملاءمتها لاتخاذ القرارات، والذي كان من الواجب إعطاؤه إلى القيمة العادلة -التي تأخذ بالحسبان اثر التضخم و التغير في الأسعار- مزيدا من الاهتمام لتحل محل التكلفة التاريخية إذ أنه من المتوقع أن يؤدي استخدامها دورا جوهريا في الارتقاء بالإبلاغ المالي والمحتوى الإعلامي للتقارير المالية وتوفير المعلومات المحاسبية ذات الجودة الملاءمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الناجعة؛

- دراسة رضا إبراهيم صالح (2009) تحت عنوان: "أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية" مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني. هدفت هذه الدراسة للبحث في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وما يقابلها من معايير مصرية والموجهة نحو القيمة العادلة، وأثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات المدرجة في قطاع الخدمات المالية والبنوك في البورصة المصرية في ضوء الأزمة المالية العالمية. وخلصت الدراسة إلى أن معايير التقارير المالية الموجهة نحو القيمة العادلة ذات أهمية متميزة عن معايير المحاسبة التقليدية، من وجهة نظر المديرين الماليين والمراجعين الداخليين والخارجيين في الشركات المدرجة في قطاع الخدمات المالية والبنوك في البورصة المصرية وأن تطبيق معايير التقارير المالية الموجهة نحو القيمة العادلة يؤثر بشكل إيجابي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في البورصة المصرية؛ كما توصلت أيضا إلى أنه لمعايير القيمة العادلة أثر جيد على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ولكن بشرط توافر الأسواق المالية الفاعلة، وتوافر القوانين والتشريعات التي تساهم في ضبط أخلاقيات إدارة الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة وتوافر الكوادر المهنية المؤهلة للتعامل مع القيمة العادلة:

- دراسة ابراهيم يعقوب اسماعيل عثمان (2016): "أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية- دراسة تطبيقية وميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية"، أطروحة دكتوراه الفلسفة غير منشورة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا. تمثلت مشكلة الدراسة في البحث عن العلاقة بين القياس والإفصاح والمراجعة على أساس القيمة العادلة وجودة المعلومات المحاسبية في الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج منها: استخدام الاسعار الجارية في سوق نشط في قياس القيمة العادلة يزيد من ملاءمة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية؛ بينما استخدام الاسعار الجارية في سوق غير نشط في قياس القيمة العادلة لا يحقق خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية. كما توصلت الدراسة إلى أن إفصاح الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية عن الطرق والافتراضات التي استخدمتها الإدارة في قياس القيمة العادلة يزيد من ملاءمة المعلومات المحاسبية؛ وتوصلت أيضا إلى أن فحص المراجع للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في قياس القيمة العادلة ومدى مناسبة هذه الافتراضات يزيد ملاءمة المعلومات المحاسبية وبالتالي جودة هذه المعلومات.

## ب- الدراسات الأجنبية:

- دراسة **(2001) Dietrich Harris and Muller**: "موثوقية تقدير القيمة العادلة للاستثمارات العقارية"

The reliability of investment property fair value estimates, **Journal of Accounting and Economics**, Volume 30, Issue 2, Pages 123-242.

حيث هدفت هذه الدراسة لفحص موثوقية تقديرات القيمة العادلة للاستثمارات العقارية المسجلة محاسبيا في الشركات البريطانية بمقارنتها بأسعار البيع المتحققة لاحقا (الفعلية)، والبحث فيما إذا كان هناك تلاعب إداري في تقدير القيمة العادلة للاستثمارات العقارية، واختبار العلاقة بين موثوقية تقديرات القيمة العادلة ووجود مقيم داخلي أو خارجي من جهة، وسمعة مدقق الحسابات الخارجي من جهة أخرى، وقد تم اجراء الدراسة على جميع المنشآت التي تعمل في الاستثمار العقاري في بريطانيا، وقد توصلت الدراسة إلى أن تقديرات القيمة العادلة كانت أقل تحيزا وأكثر دقة من استخدام أرقام التكلفة التاريخية؛ كما توصلت أيضا إلى أن تقديرات القيمة العادلة التي كانت تتم من مقدر خارجي أكثر دقة من تلك المقدر من مقدر داخلي، وعليه كان من بين توصيات الدراسة استخدام القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية لتفادي عيوب التقييم بالتكلفة التاريخية والاستعانة في ذلك بالمقشرين الخارجيين وشركات التدقيق ذات السمعة العالية.

- دراسة **(2003) Thomas J. Carroll et al** "موثوقية معلومات القيمة العادلة مقابل

التكلفة التاريخية: للسندات المالية التي تملكها صناديق الاستثمار المشتركة والمغلقة"

The Reliability of Fair Value versus Historical Cost Information: Evidence from Closed-End Mutual Funds, **Journal of Accounting Auditing and Finance**, Vol. 18, No. 1.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى إجراء مقارنة ما بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة للسندات التي تملكها صناديق الاستثمار المشتركة والمغلقة لعدد محدود من المساهمين والتي تستخدم القيمة العادلة عند إعداد قوائمها المالية، والبحث فيما إذا كانت القيمة العادلة للسندات تقدم معلومات أكثر موثوقية وملاءمة من التكلفة التاريخية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن القيمة العادلة للسندات المالية تقدم معلومات ذات موثوقية للمستثمرين، كما ان لها قوة تفسيرية أكبر مما إذا كانت مقيمة بالتكلفة التاريخية.

- دراسة **Dan bolt and Rees (2004)** "اختبار محاسبة القيمة العادلة في ظل الظروف الاستثنائية"

**Test of fair value accounting under extreme condition** document  
disponible sur le lien:

[http://ibrarian.net/navon/paper/A\\_Test\\_of\\_Fair\\_Value\\_Accounting\\_Under\\_Extreme\\_Con.pdf?paperid=743884](http://ibrarian.net/navon/paper/A_Test_of_Fair_Value_Accounting_Under_Extreme_Con.pdf?paperid=743884) le: 20/03/2016.

هدفت الدراسة إلى اختبار ملاءمة القيمة العادلة على نوعين من الشركات في المملكة المتحدة وهما شركات العقارات وشركات الاستثمار، وقد قامت الدراسة على الفرضيات التالية: محاسبة القيمة العادلة تقوم بتقديم معلومات أكثر ملاءمة مما تقدمه التكلفة التاريخية وهذا الأمر سيكون أكثر وضوحاً في الشركات الاستثمارية أكثر منه الشركات العقارية؛ إن متغيرات الدخل سوف تكون غير مؤثرة عند حساب قيمة حقوق الملكية بالاعتماد على القيمة العادلة في شركات الاستثمار، وأقل تأثيراً في شركات العقارات. وبلغت عينة الدراسة 446 شركة عقارات و 915 شركة استثمار، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أن تطبيق القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية تكون أكثر ملاءمة من تلك المقدمة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP وذلك بالنسبة لكلا النوعين من الشركات لكنها تكون أكثر ملاءمة في شركات الاستثمار؛ وتوصلت أيضاً إلى أن متغيرات الدخل لها تأثير قوي عند التقييم بالقيمة العادلة عند وجود أخبار جيدة حول نشاط الشركات بينما لا تكون كذلك عند وجود أخبار سيئة.

- دراسة: **Tan Hancock et al (2004)**: "محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية: بين المنظور الأسترالي والسنغافوري"

**Fair value accounting for financial instruments: Australian versus Singaporean preparer perspective**, Paper Submission for the Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand Conference Alice Springs, Australia 4 - 6 July 2004

هدفت هذه الدراسة إلى فحص وجهات نظر المؤسسات المالية في كل من أستراليا وسنغافورة، حول نموذج القيمة العادلة المقترح دولياً (أي قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة والاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة كإيرادات أو مصروفات في قائمة الدخل)، حيث تمحورت الإشكالية الرئيسية حول مدى تأييد المؤسسات المالية في كل من أستراليا وسنغافورة لمحاسبة القيمة العادلة في معالجة كل الأدوات المالية. وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها: وجود حيادية في دعم تطبيق محاسبة القيمة العادلة لجميع الأدوات المالية، البنوك في أستراليا أظهرت معارضة أكبر من سنغافورة في حين أن الاتحاديات الائتمانية في أستراليا هي الأكثر تأييداً لمحاسبة القيمة

العادلة؛ كما توصلت أيضا إلى أنه يوجد إتفاق عام بأن محاسبة القيمة العادلة تحسن من ملاءمة المعلومات التي تقدمها وتعزز من قابليتها للمقارنة، وفي نفس الوقت كانوا محايدين بشأن موثوقيتها.

## 10. مساهمة الدراسة

بالرغم من تعدد الدراسات السابقة التي تناولت موضوع القيمة العادلة من جوانب مختلفة فإن هذه الدراسة تأتي كمحاولة جادة لتدارك بعض الجوانب التي تم إغفالها في الدراسات السابقة أو التي لم يفصل فيها بوجه كاف، على سبيل المثال نجد أن غالبية الدراسات السابقة ركزت فقط على خاصيتي الملاءمة والموثوقية كما أيدت الاتجاه لتطبيق محاسبة القيمة العادلة على الأصول والالتزامات المالية، بينما تستهدف هذه الدراسة المقارنة بين بدلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث أثرهما على الخصائص النوعية المتمثلة في الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة والثبات والقابلية للفهم. كما أن معظم الدراسات ارتبطت بمحاسبة القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية للأدوات المالية أما دراستنا ستتطرق للقيمة العادلة وفق كل المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية وسنركز في ذلك على المعيار الحديث الخاص بقياس القيمة العادلة IFRS13 خاصة وأن غالبية الدراسات السابقة كانت قبل إصدار هذا المعيار.

كما تختلف دراستنا عن بعض الدراسات الأجنبية السابقة في كون هذه الأخيرة أجريت في بيئات مختلفة عن البيئة الجزائرية التي تعتبر من الاقتصاديات الناشئة، كونها لا تتوفر على المقومات الاقتصادية والقانونية والثقافية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام ومعايير القيمة العادلة بشكل خاص، في ظل ركود بورصة الجزائر، حيث سنحاول من خلال هذه الدراسة التطرق لواقع البيئة الجزائرية وإمكانية تطبيق القيمة العادلة فيها، وأهم المعوقات التي تعترض تطبيقها، وأي بديل محاسبي أنسب للتطبيق في البيئة الجزائرية هل القيمة العادلة أم التكلفة التاريخية.

## 11. هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية المتعلقة بها سنقوم بتقسيم هذه الدراسة إلى مقدمة أربعة فصول وخاتمة على النحو التالي:

### الفصل الأول: سيتناول القياس المحاسبي وبدائله في ظل التغيرات المحاسبية المعاصرة

يحتوي على ثلاثة محاور، سنخصص المحور الأول للإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي في حين سنخصص المحور الثاني للجوانب المختلفة للقياس المحاسبي حيث سيتم فيه التطرق لمتطلبات وقيود القياس المحاسبي أشكاله ومصادر تحيزه، أما المحور الثالث فسيهتم بدائل القياس المحاسبي وأسباب تعددها.

## الفصل الثاني: القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبررات التحول

ينقسم هذا الفصل إلى أربعة محاور وستتناول في المحور الأول: التكلفة التاريخية ومبررات التخلي عن استخدامها، كما سنتناول في المحور الثاني: مفهوم القيمة العادلة أهدافها وشروط تطبيقها، أما في المحور الثالث فسنحدث عن القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية، وأخيرا سيتضمن المحور الرابع: القيمة العادلة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية IFRS13.

## الفصل الثالث: أثر القيمة العادلة والتكلفة التاريخية على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

يتناول في المحور الأول: المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية حيث سنتطرق فيه لمفهوم المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية، وكذا مفهوم المعلومات وخصائصها النوعية، كما سنتناول في المحور الثاني مقارنة بين أثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية، أما في المحور الثالث والأخير فسننتظر لعلاقة القيمة العادلة بحوكمة الشركات والمحاسبة الابتكارية.

## الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية

سنخصص المحور الأول من الدراسة التطبيقية لدراسة واقع البيئة الجزائرية، من جهة خصائصها ومميزاتها، أساليب التقييم التي تطرق لها النظام المحاسبي المالي والصعوبات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، ثم سننتقل لإجراء دراسة استقصائية بالاعتماد على أداة الاستبيان، حيث سنتناول هذه الدراسة من خلال ثلاثة محاور أولا سنوضح الأداة المستخدمة والمنهجية المتبعة في الدراسة، ثم سنقوم بتحليل وتفسير نتائج الدراسة، ثم تحليل واختبار فرضيات الدراسة.

وفي الأخير سنخلص للخاتمة والتي ستتضمن ملخصا للدراسة. الإجابة على الإشكالية ونتائج اختبار الفرضيات، وكذا أهم النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة.

# الفصل الأول

القياس المتأسبغ وببأنه

في ظل التغيرات

المتأسبغة المعاصرة

أثر جدائل القياس المحاسبية على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

- دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -

## الفصل الأول: القياس المحاسبي وبدائله في ظل التغيرات المحاسبية المعاصرة

تمهيد

يعد القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية للمحاسبة والمحاسبين وظيفتان هما القياس والإفصاح، وتعد الأولى الوظيفة المهمة والأساسية وتتوقف عليها الوظيفة الثانية، ويعتبر كذلك القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة وذلك لأهميته في السير نحو التوافق المحاسبي، وينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية. وعرض هذه القوائم المالية لمعلومات ذات مصداقية وشفافية. حيث يعتبر القياس عملية جوهرية لإبراز العلاقات بين الخصائص والبنود المراد قياسها ويتطلب ذلك اختيار وحدة قياس مناسبة، وحيث أن المحاسبة تهتم فقط بالعمليات التي يمكن التعبير عنها في شكل نقدي، فإن النقود تعتبر وحدة القياس المحاسبية للتعبير عما تتضمنه القوائم المالية من بنود.

وقد عرفت عملية القياس في المحاسبة العديد من التطورات، سواء على مستوى المفاهيم أو على مستوى الطرق والأساليب والمداخل المتاحة، إلا أنها مازالت تعرف بعض المشاكل والنقائص، خاصة من ناحية تعدد بدائل القياس المحاسبي واختلاف النتائج المحصل عليها من طريقة لأخرى، حيث أصبح واضحاً على المستويين الفكري والتطبيقي وجود العديد من البدائل المحاسبية. وهذا التعدد هو محصلة عدة عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية وتكنولوجية واكبت التطور المهني. فالمشكلة لم تعد في تعدد البدائل المحاسبية وإنما في كيفية الاختيار والمفاضلة بينها هذا ما يطرح عدة مشاكل من حيث أخطاء القياس والتوقيت من جهة واختلاف درجة الموضوعية لهذه البدائل وإمكانية التحقق منها من جهة أخرى، وأهم شيء هو درجة تمثيل كل بديل من هذه البدائل للواقع الاقتصادي للمؤسسة من خلال المعلومات المحاسبية المتحصل عليها والتي ينبغي أن تكون مفيدة وغير مضللة لمستخدميها وذلك من خلال تميزها بالملاءمة والموثوقية لمساعدتهم في اتخاذ قرارات صائبة.

ونظراً لتأثير القياس المحاسبي في المحاسبة ومخرجاتها سنتطرق في هذا الفصل إلى المحاور التالية:

- I. الإطار المفاهيمي لعملية القياس المحاسبي؛
- II. الجوانب المختلفة للقياس المحاسبي؛
- III. بدائل القياس المحاسبي وأسباب تعددها.



## I. الإطار المفاهيمي لعملية القياس المحاسبي

قبل التطرق للقياس المحاسبي يجب التعرف أولاً على القياس بشكل عام أصوله الكلاسيكية والحديثة وتوسعه من قياس للخواص الطبيعية كالطول، الوزن، الحجم إلى الخواص المعنوية كالذكاء ومعنويات العمال... وبذلك توسع نطاق عملية القياس فلم يعد مقتصرًا على العلوم الطبيعية بل تعدى ذلك ليشمل العلوم الاجتماعية، لذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى:

- مراحل تطور مفهوم القياس وأركانه؛
- مفهوم عملية القياس المحاسبي والمفاهيم المرتبطة به؛
- الإجراءات المتبعة في عملية القياس المحاسبي؛
- أساليب ونظم القياس المحاسبي؛
- مضمون القياس المحاسبي .

### 1. مراحل تطور مفهوم القياس وأركانه

#### 1.1. مراحل تطور مفهوم القياس

لقد تطور مفهوم القياس عبر مرحلتين، اتسمت المرحلة الأولى بظهور النظرية الكلاسيكية للقياس أما المرحلة الثانية والتي تطور فيها مفهوم القياس بشكل واضح وكبير هي مرحلة ظهور النظرية الحديثة للقياس وسنشرح كل من المرحلتين وكيف تطور هذا المفهوم كما يلي:

#### 1.1.1. النظرية الكلاسيكية للقياس

عند بحث المقومات العلمية للقياس المحاسبي لا بد من الرجوع لأصولها فالنظرية الكلاسيكية للقياس ترجع أصولها التاريخية إلى عالم الفيزياء Galileo الذي وضع حجر الأساس لعملية القياس في مجال العلوم الطبيعية وقد حدد المقومات العلمية لعملية القياس بشكل عام في عنصرين هما: نظام عددي وقواعد حسابية. لكن Helmholtz أضاف في مؤلف له عام 1887 عنصرًا ثالثًا لهذه المقومات وذلك عندما اشترط أن تتماشى هذه العملية مع قاعدة الإضافة الرياضية، وعلى هذا النهج سار أيضا Campell<sup>1</sup>.

ويشار أنه أول من وضع تعريفًا عمليًا لعملية القياس هو Campell إذ يقول "يعبر عن القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد مطر (2004)، التأصيل العلمي للممارسة المهنية المحاسبية، ط1، عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، ص111.

<sup>2</sup> Campell Norman R (1957), *Fandations of science*, dover Publications, p258.

وحسب الشيرازي فإن التعريف العام للقياس يعني مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقاً لقواعد معينة.<sup>1</sup>

كما أن الانسان مارس القياس منذ آلاف السنين، ولكنه في العصور المتأخرة قام بتحليل ذي معنى لما يقوم به. فكان القياس في أول مراحلها يتم من خلال تقييم ومقابلة الأرقام (الأعداد) بالأشياء، وهذا ما أدى إلى ظهور استعمال النظام العددي مثل تعداد البشر، الماشية، ثم توسع النظام العددي تدريجياً لمواجهة نمو الحاجات والحرف، وأصبح القياس في وقت قريب نظاماً حديثاً مستقلاً.<sup>2</sup>

وعليه حسب النظرية الكلاسيكية للقياس فإن هذا الأخير يقتصر فقط على الخواص الطبيعية الملموسة فقط كالطول، الحجم والوزن... بينما الخواص المعنوية أي الغير ملموسة فهي غير قابلة للقياس كمعنويات العمل، مستوى الذكاء... كونها لا تخضع لقاعدة الإضافة الطبيعية.

### 2.1.1. النظرية الحديثة للقياس

بقيت المفاهيم السابقة المتعلقة بعملية القياس سائدة إلى غاية عام 1946 حيث تم إصدار مؤلف لـ Steven تبني فيه مفاهيم جديدة كانت بمثابة الأساس للنظرية الحديثة. ولعل من أهم الإضافات التي أضافها Steven إلى نظرية القياس، هي نجاحه في دحض أهم دعامة تقوم عليها النظرية الكلاسيكية، وهو شرط تمتع الخواص محل القياس بخاصية الإضافة الطبيعية أو التجريبية التي تمسك بها Campell، إذ استبدل Steven هذا المفهوم بمفهوم آخر هو قابلية عملية القياس لإجراء مقابلة أو اقتران بين عنصر معين هو الخاصية محل القياس بعنصر آخر في مجال آخر هو عدد أساسي يمثل المحتوى الكمي للخاصية محل القياس، وذلك دون ضرورة تمتع الخاصية محل القياس بخاصية الإضافة الطبيعية.<sup>3</sup>

ومنه فإن هذا المؤلف لـ Steven قد أحدث ثورة كبيرة في نظرية القياس لأنه أصبح يشمل الخواص المعنوية أيضاً، وبهذا فإنه أعطى للقياس مجالاً أوسع إذ امتد إلى العلوم الاجتماعية، بعد أن كان محصوراً على العلوم الطبيعية فقط.

### 2.1.2. أركان عملية القياس

بصفة عامة تقوم عملية القياس على أربعة أركان أساسية وهي:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عباس مهدي الشيرازي (1990)، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ص 62.

<sup>2</sup> Mustapha F. Abdel-Magid (1979), **Towards A Better Understanding of the Role of Measurement in Accounting**, the accounting review, vol, liv, NO 2, Published by American Accounting association, P 346.

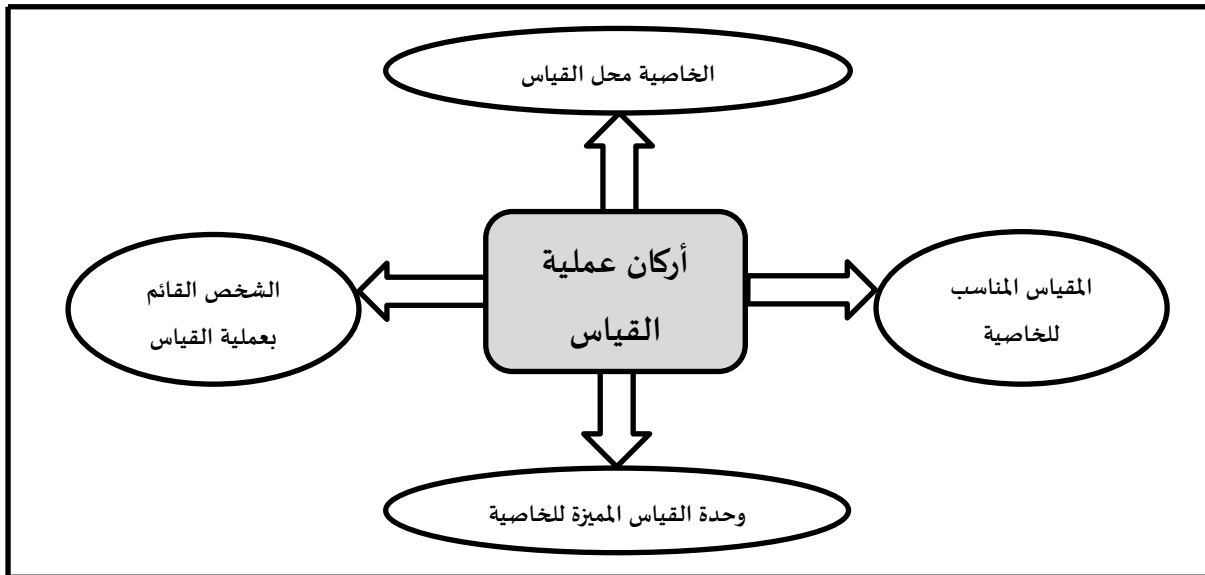
<sup>3</sup> محمد مطر (2004)، مرجع سابق، ص 112.

<sup>4</sup> راجع: المرجع السابق، ص 116.

- الخاصية محل القياس: تنصب عملية القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشكل معين. مثلا في المشروع الاقتصادي نجد التعدد النقدي للمبيعات أو الربح مثلا، الطاقة الانتاجية للمشروع، معدل دوران المخزون...؛
- مقياس مناسب للخاصية محل القياس: يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس. فإذا أخذنا خاصية التعدد النقدي فالمقياس المستخدم لها هو وحدة النقد، أما خاصية الطاقة الانتاجية فالمقياس المناسب لها هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة خلال ساعة أو عدد ساعات العمل المباشرة؛
- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم لابد من تحديد نوع وحدة القياس. مثلا إذا كانت قيمة محل المشروع هي محل للقياس، ونوع المقياس هو وحدة النقد كذلك يجب تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، هل هي دينار أو دولار...؛
- الشخص القائم بعملية القياس: يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها خاصة في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية. فالمحاسب هو الذي يقوم بعملية القياس المحاسبية وهو يلعب دورا أساسيا في تحديد مسار وأساليب وكذلك نتائج عملية القياس المحاسبية.

والشكل التالي يوضح هذه الأركان باختصار:

الشكل رقم 2: أركان عملية القياس



المصدر: محمد مطر (2004). التأصيل العلمي للممارسة المهنية المحاسبية، ط1، عمان، الأردن، دار وائل للنشر

والتوزيع، ص.114

## 2. مفهوم عملية القياس المحاسبي والمفاهيم المرتبطة به

يهدف من خلال هذا العنصر التعريف بعملية القياس المحاسبي من خلال عرض مجموعة من التعاريف التي تطرقت له، وفي الأخير سنستخلص تعريفا شاملا ومبسطا له، كما سنستعرض بعض المفاهيم المرتبطة بالقياس المحاسبي والتي لها علاقة مباشرة به، وذلك كما يلي:

### 1.2. مفهوم عملية القياس المحاسبي

يعتبر القياس عنصرا أساسيا من عناصر البحث العلمي فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج، ومن ناحية أخرى ففي المجال المحاسبي كغيره من المجالات يعد القياس أمرا بالغ الأهمية حيث أن كثيرا من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة وعليه قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات لعملية القياس، وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل، إلا أنها تتفق في المضمون، لذا سنذكر بعض هذه التعاريف كالتالي:

- أشار الشيرازي إلى أن القياس المحاسبي يعتبر أحد وظائف المحاسبة الأساسية، ونتيجة له تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي.<sup>1</sup>
- القياس هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا للقواعد، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار، ووحدة القياس المحاسبي هي الوحدة النقدية.<sup>2</sup>
- يوضح هذا التعريف أن القياس يعتمد على أساليب القياس العددية (كمية)، حيث لا يصلح استخدام الأساليب غير الكمية كأساليب الوصفية والترتيبية في تحديد أرقام عددية للظواهر والأحداث المحاسبية محل القياس.
- ويضيف الكاتب هندريكسون تعريفا مكملًا للتعريف السابق حيث يشير أنه من الناحية التقليدية قصد بالقياس المحاسبي تحديد القيم العددية للأشياء أو الأحداث الخاصة بالمنشأة، وقد حددت هذه القيم العددية بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع، (مثل مجموع قيمة الأصول) أو التجزئة حينما تتطلب أيهما ظروف معينة.<sup>3</sup>
- وعرفه Belkaoui تعريفا مشابها لهندريكسون حيث اعتبر أن القياس في المحاسبة تقليديا، يتطلب تحديد (تعيين) قيم رقمية للأشياء أو الأحداث أو سماتها بطريقة تضمن جمعا (إضافة)

<sup>1</sup> عباس مهدي الشيرازي (1990)، مرجع سابق، ص 62.

<sup>2</sup> ريتشارد شرويدرو وآخرون (2010)، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي أحمد كاجيبي وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ص 185.

<sup>3</sup> إلدون س هندريكسن (2008)، النظرية المحاسبية، ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد، الطبعة الرابعة، الاسكندرية، مصر، ص 130.

سهلا للبيانات، وكذلك الحصول على تفاصيل للبيانات وبطريقة سهلة." وأضاف أنه عندما يكون القياس غير دقيق فيمكن توفير معلومات غير رقمية (غير مالية) في ملاحظات هامشية.<sup>1</sup>

- ويعرف أيضا القياس المحاسبي بأنه: " تحديد القيم وتبويبها إلى حساب معين "<sup>2</sup>.
- كما يشير كذلك إلى " تحديد المبلغ المرحل لأصل أو التزام مالي ما في الميزانية العمومية للكيان "<sup>3</sup>.
- وتعتبر "عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي، عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين، هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي ، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، و ذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب "<sup>4</sup>.

- ونجد أن القياس في المحاسبة يتناول أموراً قابلة للتحديد النهائي وأموراً أخرى تخضع للتقدير الشخصي، بمعنى أن القياس المحاسبي خليط من تحديد وتقدير، ومن هنا فإنه يتسم بالتقريب في نتائجه نتيجة لوجود الجزء الخاضع للتقدير الشخصي.<sup>5</sup>

- وقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في عرضها لإطار إعداد القوائم المالية القياس بأنه "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية."<sup>6</sup>

من التعاريف السابقة يمكن استخلاص مفهوم مبسط للقياس المحاسبي على أنه تعيين رقم عددي كمي يعبر عن خصائص معينة للأشياء أو أحداث اقتصادية أخرى داخل الوحدة المحاسبية، وهذا عن طريق استخدام وحدة قياس تتمثل في النقود.

## 2.2. المفاهيم المرتبطة بالقياس المحاسبي

القياس المحاسبي يرتبط بالعديد من المفاهيم المحاسبية وسنتطرق فيما يلي لأهم هذه المفاهيم التي لها علاقة مباشرة بالقياس المحاسبي والشكل التالي يوضح هذه المفاهيم:

<sup>1</sup> Ahmed Riahi Belkaoui (2004), **Accounting Theory** , Fifth Edition, Copyright Thomson Learning, London, P 42.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حمّاد (2009)، دليل استخدام معايير المحاسبة الدولية، ج1، الدار الجامعية، مصر، ص8.

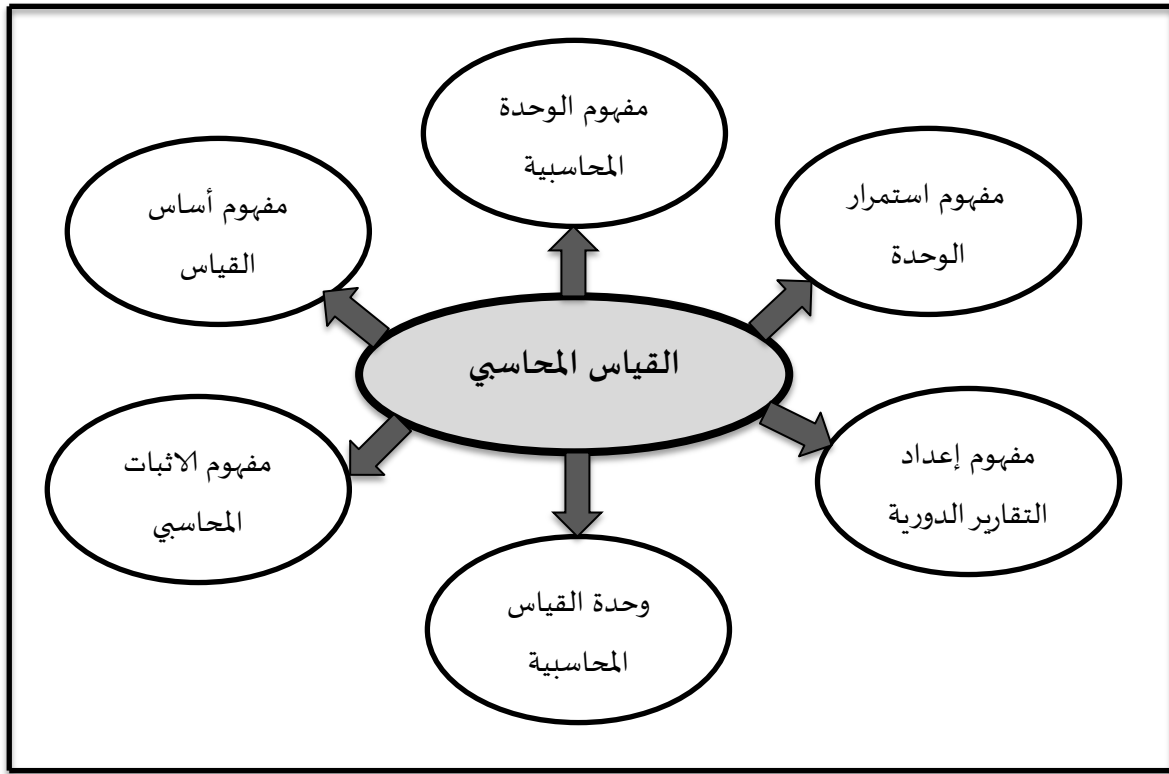
<sup>3</sup> طارق عبد العال حمّاد (2009)، دليل استخدام معايير المحاسبة الدولية، ج2، الدار الجامعية، مصر، ص181.

<sup>4</sup> وليد ناجي الحياي (2007)، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، ص100-101.

<sup>5</sup> محمود السيد الناعي (2002)، نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة العصرية، مصر، ص208.

<sup>6</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان (2007)، نظرية المحاسبة، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر، عمان، ص142.

الشكل رقم 3: أهم المفاهيم المرتبطة بالقياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبة

### 1.2.2. مفهوم الوحدة المحاسبية

إن الوحدة المحاسبية هي الحدود الطبيعية أو المكانية لمجال أداء وظيفة القياس المحاسبي، وأن ما يحدث من تغيرات في قيمة الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة المحاسبية نتيجة أداؤها لأنشطتها الاقتصادية يعتبر موضوعاً للقياس المحاسبي.<sup>1</sup>

فالوحدة الاقتصادية عند إنشائها واكتسابها الصفة القانونية تكون مستقلة، وملكيته منفصلة عن ملكية المساهمين، لذلك فإن عملية القياس المحاسبي ضرورية لإعداد القوائم المالية لتوضيح ملكية الوحدة الاقتصادية المنفصلة عن العمليات الشخصية للمالكين لها.

### 2.2.2. مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية

يعتبر هذا المفهوم من الفروض الأساسية في المحاسبة، حيث تعتمد أغلب الطرق المحاسبية على افتراض أن المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية مستمرة في أداء نشاطها، وأنه ليس هناك نية في الوقت الحاضر أو اتجاه لتصفيتها، ولا نقصد استمرارها إلى ما لا نهاية بل يتوقع في الوقت الحاضر أن تستمر

<sup>1</sup> تيجاني بالرقى (2006)، دراسة اثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، ص 100.

المؤسسة في أداء نشاطها بصورة تسمح بالوفاء بالتزاماتها القائمة والاستفادة من أصولها الحاضرة أي كحد أدنى يفترض أن تستمر المؤسسة لمدة أطول من عمر أي أصل تمتلكه وتمكنها من الوفاء بالتزاماتها.

ورغم الاعتراف باستمرار المؤسسة في نشاطها، إلا أنه لا يجب أن يفهم أن قياس النتائج من ربح وخسارة سوف يؤجل إلى أن ينقضي أجل المؤسسة، بل يجب تقسيم حياة أو عمل هذه الأخيرة إلى فترات تختلف من مؤسسة إلى أخرى، بقصد القيام بوظيفة القياس المحاسبي لتحديد المصاريف والإيرادات الخاصة بكل فترة بغرض تحديد نتائجها وإعداد القوائم المالية المتعلقة بها.

ولعل من الانتقادات التي وجهت إلى فرض الاستمرار هو مبدأ التكلفة التاريخية بحكم أنه يجد مبرره في هذا الفرض على اعتبار أن المؤسسة ليست في حالة تصفية لذلك فليس هناك ما يوجب بيع الأصول والتخلص منها وعليه فما من داع لتقييم الأصول بأسعارها الجارية لأنها ليست الأسعار المناسبة في هذه الحالة.

### 3.2.2. مفهوم إعداد التقارير الدورية

بما أن المؤسسة مستمرة في نشاطها فمن غير المعقول أن تترك المؤسسة الاقتصادية من دون محاسبة ودون أن تعرف مقدار ربحها أو خسارتها لحين وقت تصفيتها، لذا دعت الضرورة الملحة تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات دورية، للتمكن من قياس نتائج أعمالها وإعداد التقارير الدورية لتوفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات على المدى القصير.

ومن إيجابيات هذا المفهوم كذلك فإن إعداد التقارير المالية على فترات دورية منتظمة تمكن من مقارنة النتائج. بالإضافة إلى أن الكثير من القوانين تفرض الإفصاح الدوري عن مدى الوفاء بالتزامات من جهة وحساب الضريبة من جهة أخرى.

### 4.2.2. وحدة القياس المحاسبية

تعتمد المحاسبة على افتراض أن النقود هي الأساس العام المشترك للنشاط الاقتصادي على أساس أن وحدة النقود توفر أساساً ملائماً للقياس، والتحليل المحاسبي باعتبارها أفضل وسيلة للتعبير عن التغيرات في رأس المال، وعمليات تبادل السلع، والخدمات للأطراف ذات الصلة، ويقوم تطبيق هذا الافتراض على افتراض آخر أكثر شيوعاً هو أن البيانات الكمية تعد مفيدة في توصيل المعلومات الاقتصادية واتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

ومن المشاكل التي يطرحها هذا الفرض هو أن المحاسبة تهتم فقط بالعمليات التي يمكن التعبير عنها نقداً، بالإضافة إلى مشكلة ثبات قيمة وحدة القياس ذاتها، حيث أن ثباتها يعني تجاهل ظاهرة التغير

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي (2007)، نظرية المحاسبة، ج2، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ص20.

في الأسعار، وقد أخذت هذه المشكلة اهتمام العديد من الباحثين في الوقت الحالي، حيث إن كان يرى البعض تجاهل التغير في الأسعار عن طريق الاحتفاظ بمبدأ التكلفة التاريخية، يرى البعض الآخر ضرورة إظهار أثر التقلبات في الأسعار على المركز المالي والقوائم المالية الأخرى، حيث اتجهت المعايير المحاسبية الدولية إلى استخدام القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية لمعالجة هذه المشكلة.

## 5.2.2. مفهوم الإثبات المحاسبي

تقوم المحاسبة بقياس التغيرات في أصول المؤسسة وخصومها، وتحدث هذه التغيرات إما بفعل الأحداث الداخلية أو بفعل الأحداث الخارجية. إلا أنه يتعين أن تكون تلك الأحداث قابلة للإثبات في السجلات المحاسبية قبل قياس وتصنيف تأثيرها على المركز المالي للمؤسسة.

والإثبات في المحاسبة المالية هو عملية التسجيل الرسمي لمفردة معينة أو تضمين هذه المفردة في القوائم المالية باعتبارها أحد عناصر الأصول أو الخصوم أو المصروفات أو الإيرادات وما شابه ذلك. ويكون الإثبات عن طريق إعطاء بيان رقمي ووصفي لهذه المفردة مع بيان أثر هذا البيان الرقمي على الإجماليات في القوائم المالية.<sup>1</sup>

كما تجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد حدث اقتصادي يدخل ضمن المحاسبة دون وجود مستند إثبات، وذلك ضماناً للرقابة على الإثبات المحاسبي وإمكانية المراجعة.<sup>2</sup>

أ- الإثبات المحاسبي للأحداث الخارجية: تم تصنيف الأحداث الخارجية على الوجه الآتي<sup>3</sup>:

- عمليات أو أحداث تنطوي على تحويل أصول أو خصوم فيما بين الوحدة الاقتصادية والوحدات الأخرى؛
- كوارث، يترتب عليها انقضاء جبري غير متوقع لأصول المؤسسة؛
- ظروف مواتية (في صالح المؤسسة) تنطوي على مكاسب، وظروف غير مواتية (في غير صالح المؤسسة) تنطوي على خسائر، وقد تكون هذه المكاسب أو الخسائر جارية أو محتملة في المستقبل. ويتم الإثبات المحاسبي للأحداث الخارجية وفقاً للأسس وقواعد معينة فمثلاً لا يجوز إثبات المكاسب المحتملة حتى تقع الأحداث في المستقبل المؤيدة لوجود هذه المكاسب. كما يجب إثبات الخسائر المحتملة إذا كانت المعلومات المتاحة تدل على أنه من المتوقع وقوع حدث أو أكثر في المستقبل يؤكد أن أحد الأصول قد أصابه التلف، أو أن الوحدة الاقتصادية قد تحملت التزاماً شريطة إمكان تقدير الخسارة على أساس معقول.

<sup>1</sup> عباس مهدي الشيرازي (1990)، مرجع سابق، ص 274.

<sup>2</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان (2007)، مرجع سابق، ص 133.

<sup>3</sup> تيجاني بالرقى (2006)، مرجع سابق، ص 103.



## ب- الإثبات المحاسبي للأحداث الداخلية:

يقصد بالأحداث الداخلية الوقائع التي تحدث داخل المؤسسة وتؤثر على أصولها، وتشمل هذه الأحداث كافة الأنشطة التي تؤدي إلى تحويل الأصول والموارد الأخرى إلى منتجات - سواء كانت سلعا أو خدمات - والأنشطة التي تهدف إلى تظافر تلك الأصول لإنتاج سلع أو خدمات تزيد قيمتها عن قيمة الأصول والموارد التي استخدمت لإنتاجها، وبذلك تزداد المنفعة الاقتصادية لتلك الأصول، ولا يجوز إثبات قيمة المنفعة الاقتصادية التي تضاف إلى الأصول بسبب الأحداث الداخلية، حتى تتأكد هذه القيمة نتيجة معاملات تبادلية تالية لتلك الأحداث، إلا أنه يتعين إثبات تغيرات الأصول التي تنجم عن أحداث داخلية، وذلك بإعادة تجميع قيم الأصول المثبتة بالسجل المحاسبي بحيث تمثل أوضاع هذه الأصول بعد تحولها إلى منتجات وخدمات.<sup>1</sup>

## 6.2.2. مفهوم أساس القياس المحاسبي:

يختص مفهوم أساس القياس المحاسبي بتحديد الآثار النقدية للأحداث الخارجية والداخلية القابلة للإثبات المحاسبي، كما يحدد هذا المفهوم أساس القيمة التي يجب تسجيلها وإظهارها في التقارير المحاسبية نتيجة تلك الأحداث، ونظرا لأنه يستحيل الفصل بين مفردات الأصول والخصوم وبين التغيرات التي تطرأ على كل منها، فإن قياس الأصول والخصوم وقياس التغيرات التي تطرأ عليها ليس سوى وجهين لنفس المشكلة. ولذلك تمت صياغة مفهوم أساس القياس المحاسبي في صورة قاعدة لقياس الأصول والخصوم، إلا أن هذه القاعدة تصلح أيضا للتطبيق على قياس تغيرات الأصول والخصوم، سواء كانت هذه التغيرات قابلة للتصنيف كإيرادات ومصاريف، ومكاسب وخسائر أو تمثلت في أية تغيرات أخرى في المركز المالي للمؤسسة.<sup>2</sup>

## 3. الإجراءات المتبعة في عملية القياس المحاسبي

لتنفيذ عملية القياس المحاسبي ينبغي تتبع الإجراءات والخطوات التالية:

### 1.3. تحديد الخاصية محل القياس

وتتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الاقتصادي التاريخي الذي أثر على المركز المالي للمؤسسة كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة لهذه المؤسسة.

حيث أننا لا نضع للقياس الأشياء أو الظواهر ذاتها، ولا حتى جميع خواصها وخصائصها وإنما عادة ما يكون الاهتمام منحصرًا في خاصية معينة أو مجموعة معينة من الخواص ذات الصلة بالدراسة. فعملية

<sup>1</sup> تيجاني بالرقى (2006)، مرجع سابق، ص 104.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 105.

القياس بالنسبة للأصول مثلا ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها وإنما الخاصية التي يهتم المحاسب بقياسها فيما يتعلق بالأصول هي ما تحويه هذه الأصول من خدمات متوقعة (قيمتها).<sup>1</sup>

مثلا: المشكلة الحقيقية التي يواجهها المحاسب، والتي ستنعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس تتلخص في عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفاً أو تحديداً دقيقاً. لو طلب من عدة محاسبين قياس ربح المؤسسة فأولاً سيظهر خلاف بينهم حول مفهوم هذا الربح هل هو الربح بمفهومه المحاسبي أم بمفهومه الاقتصادي... وهذا الاختلاف بطبيعة الحال سينعكس على نتائج القياس.

### 2.3. تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة لعملية القياس

يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب، وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب لهذا الغرض هو مقياس اسمي، أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (أصلين مثلا) فالمقياس المناسب هو مقياس ترتيبي، وإذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث (قيمة كل من الأصلين مثلا) فحينئذ يستخدم مقياس نسبي. ولا يكفي تحديد نوع المقياس المناسب فقط فمثلا إذا كان هدف المحاسب قياس القيمة النقدية للمبيعات السنوية للمؤسسة فبالإضافة إلى تحديده نوع المقياس كمي مثلا بل يجب تحديد وحدة القياس دينار، دولار مثلا.<sup>2</sup>

والشرط الأساسي في تحديد وحدة القياس هو أنه يجب مراعاة أن تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة لكي تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة والتجميع ووحدة القياس في المحاسبة هي وحدة النقد التي يجري بها التعامل.

### 3.3. تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس

والذي يتوقف أسلوبه في تنفيذ عملية القياس المحاسبي على ما يلي:

- الهدف من عملية القياس

- الأفق الزمني لعملية القياس

في حالة كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبيا فقط، حينئذ لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب أو طريقة القياس المباشرة أو الأساسية، أما فيما عدا

<sup>1</sup> عباس مهدي الشيرازي (1990)، مرجع سابق، ص 63.

<sup>2</sup> وليد ناجي الحياي (2007)، مرجع سابق، ص 107-108.

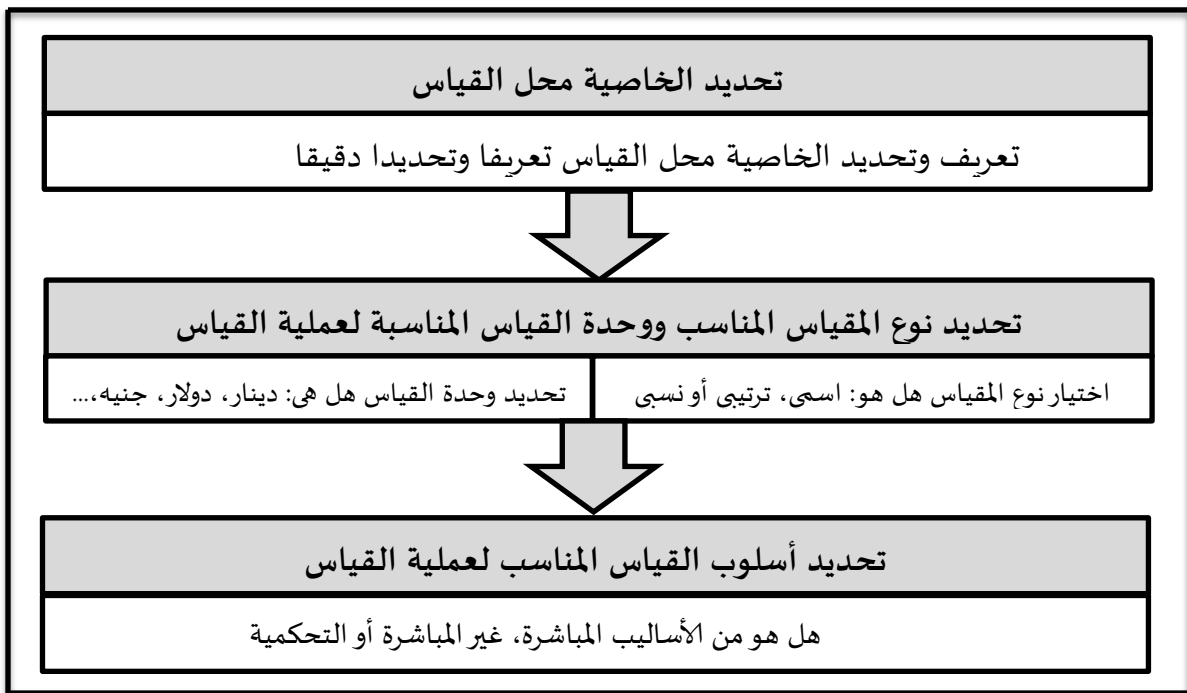
الإجراءات الإجرائية ————— القياس المحاسبي وبدائله في ظل التغيرات الحاسوبية المعاصرة

ذلك فيستخدم أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر والذي بموجبه تحدد قيم القياسات في إطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية.

أما إذا كانت عملية القياس منصبة على حدث تاريخي يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث من واقع مستند مثل (الفاتورة، سند صرف...)، في حين لو كانت هذه العملية منصبة على فرصة مستقبلية، حينئذ لابد من استخدام أساليب غير مباشرة في القياس تتخذ شكل التحليل ضمن ما يسمى بعملية التنبؤ.<sup>1</sup>

والشكل التالي ملخص للإجراءات السابقة الذكر:

#### الشكل رقم 4: الإجراءات المتبعة في عملية القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبة.

نلاحظ أن الخطوة الأخيرة تتمثل في تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس لذا سنتطرق في العنصر الموالي لأساليب القياس المحاسبية

<sup>1</sup> محمد مطر (2004)، مرجع سابق، 123.

#### 4. أساليب ونظم القياس المحاسبي

##### 1.4. أساليب القياس المحاسبي

في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس. ويمكن بوجه عام حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبية في ثلاثة هي:<sup>1</sup>

##### 1.1.4. أساليب القياس الأساسية أو المباشرة

باستخدام هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة، وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب المبنية أصلاً على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس.

و يتبع أسلوب القياس المباشر مثلاً في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المسجل على فاتورة الشراء، أما إذا تم تثمين أجزاء هذه الآلة كل على حدا تمهيداً لتحديد التكلفة الإجمالية لها، فحينئذ تقاس تكلفة هذه الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، لأنه في هذه الحالة لا بد للوصول إلى تكلفة الآلة كوحدة واحدة من خلال عملية الاحتساب التي تشمل كافة أثمان أجزاء الآلة في آن واحد. وتعتبر عملية التبويب المحاسبي من أكثر المجالات استخداماً لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساساً للتبويب كقياس بموجبه يبوب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة الثابتة أو مصروفاً في فئة المصروفات المتغيرة وهكذا.

##### 2.1.4. أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لا بد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة وذلك كما بينا سابقاً بالنسبة للآلة وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها، تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.

<sup>1</sup> راجع كل من:-

- وليد ناجي الحياي (2007)، مرجع سابق، ص 109-111.
- سالم عواد هادي الزوبيعي (2010)، تأثير قيود القياس المحاسبي في القوائم المالية وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ص 33-35.
- محمد مطر (2004)، مرجع سابق، ص 124-127.
- Ahmed Riahi BELKAOUI (2004), op.cit, P 43.

ومعظم القياسات في المحاسبة هي من نوع القياسات غير المباشرة، أي الناتجة من عمليات تحويل جبري معين. كما أن درجة التحويل هي التي تسمح بالتمييز بين ما هو قياس مباشر وغير مباشر<sup>1</sup>.

وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة ، تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة . بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبقة بعملية قياس مباشرة.

مثال على ذلك إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين، أو قياس النسبة بين قيمتهما، فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتهما، إلا باتباع أسلوب القياس غير المباشر، إذ بعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك وبأسلوب غير مباشر قيمتهما الإجمالية أو النسبة بين قيمتهما.

#### 3.1.4. أساليب القياس التحكيمية

ينحصر الفرق الرئيسي بينها وبين أساليب القياس الغير مباشرة في أن هذه الأخيرة تحكمها قواعد موضوعية بينما تفتقد أساليب القياس التحكيمية مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات، إلا أنهما يتشابهان من حيث الإجراءات.

وحسب "Ijiri" فإن أساليب القياس التحكيمية تكون في الظروف التالية:<sup>2</sup>

- عندما لا توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس: وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم محل القياس يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس.

- استنادا إلى ما سبق تزداد الفرص لاحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية، طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف.

وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فمثلاً في قياس قيمة أصل معين من أصول المؤسسة توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة ويؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدايل الأخرى. وأن اختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكيمية من قبل المحاسب إذ أن محاسبا معيناً قد يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته التاريخية، بينما محاسب آخر يختار تقييم هذا الأصل بناء على تكلفته الاستبدالية، في حين يقيم

<sup>1</sup> Ahmed Riahi Belkaoui (2004), op.cit, P 43.

<sup>2</sup> سالم عواد هادي الزوبعي (2010)، مرجع سابق، ص34.

محاسب ثالث نفس الأصل بناء لصافي قيمته الحالية . وتحت كل بديل من البدائل الثلاثة تختلف نتيجة القياس عنها ضمن البدائل الأخرى.

## 2.4. نظم القياس المحاسبي

تتعدد نظم القياس المحاسبي مع تعدد الطرق التي يتم بها تعيين (مطابقة) الأرقام لملاحظات عالم الواقع، ويمكن التمييز بين نظم القياس المحاسبي من خلال الخصائص المبينة في الجدول التالي:

### الجدول رقم 1: نظم القياس المحاسبي

اسم النظام	خصائص النظام	العملية التجريبية الأساسية
1- اسمي	لا ترتيب ولا مسافة ولا نقطة أصل.	تحديد تساوي الأشياء أو الخصائص.
2- ترتيبي	يوجد ترتيب ولكن لا يوجد تحديد مسافة أو نقطة أصل متميزة.	تحديد القيم الأكبر من والأقل من.
3- فترتي	يوجد ترتيب وتحديد للمسافة ولكن لا يوجد نقطة أصل متميزة.	تحديد تساوي الفترات أو الفروق الفاصلة بين الأشياء أو الخصائص.
4- نسبي	يوجد ترتيب ومسافة ونقطة أصل متميزة هي الصفر	تحديد تساوي النسب بين قيم الأشياء أو الخصائص.

المصدر: عباس مهدي الشيرازي (1990)، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت. ص65.

وستتناول خصائص كل من هذه الأنظمة بالشرح كما يلي:

### 1.2.4 نظم القياس الاسمية

تستخدم الأرقام في القياس الاسمي كأسماء لتمييز العناصر، وهذا بغرض تبويب وتصنيف المفردات وكمثال على ذلك دليل الحسابات للوحدة المحاسبية. والأرقام هنا تعكس الأشياء نفسها وليس سماتها. ويعد القياس الاسمي أقل نظم القياس قوة، حيث أنه لا يوفر معلومات عن ترتيب العناصر والمسافات القائمة بينها، كما أنه ليس له نقطة أصل حسابية وبالتالي لا يمكن إجراء أي عمليات رياضية على ناتج هذا النظام سوى عدد الحالات التي تنتهي إليها كل مجموعة، أي تحديد أي الفئات التي يوجد بها أكبر عدد من العناصر، ويمكن أن يستخدم لذلك المنوال كأحد مقاييس النزعة المركزية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عباس مهدي الشيرازي (1990)، مرجع سابق، ص66.

#### 2.2.4. نظم القياس الترتيبية

يستخدم هذا النظام الرموز للتدليل على الأسماء والتمييز بين العناصر، ويشمل هذا النظام خاصية الترتيب الطبيعي للعناصر إذا توافرت بيانات عن القيم الأكبر والقيم الأقل مثل:

$$أ > ب > ج \quad \text{أو} \quad 10 > 12 > 20 \quad \text{وهكذا}$$

وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام النظام لدى تبويب عناصر الميزانية الأصول مثلاً حسب درجة سيوله كل أصل بالنسبة للأصول الأخرى.

وهذا النظام يعتبر أكثر دلالة من النظام الاسمي فهو يشمل بالإضافة إلى خاصية الترتيب الطبيعي خاصية التمييز التي ترتبط بالنظام الإسمي، غير أنه لا يحدد ولا يشترط أن تتساوى الفروق أو الفواصل بين الأرقام، وبالتالي فهذا النظام يوفر لنا فقط ترتيب العناصر والتحليل الممكن إجراؤه هنا هو الوسيط كمقياس للزعة المركزية لأنه يختص بتحديد وضع كل عنصر بالنسبة للعناصر الأخرى في المجموعة.

#### 3.2.4. نظام القياس الفتري

في هذا النظام تستخدم الأرقام للدلالة على الفروق بين العناصر بدءاً من نقطة الصفر. ويقصد بنقطة الصفر هنا نقطة انعدام محتوى العنصر من الخاصية محل القياس، ويطلق عليه كذلك بالمقياس ذي الدرجات أو الفواصل المتساوية.

ويعتبر هذا العنصر أكثر قوة من نظام القياس الاسمي وكذا الترتيبى فهو يحتوي على قوة كل من النظامين بالإضافة إلى شموله على خاصية تساوي الفترات مثلاً قياس درجة الحرارة، وفي المحاسبة يمكن استخدام القياس الفتري للتعبير عن سلوك التكاليف شبه المتغيرة.

غير أن اختيار نقطة الأصل يكون على أساس تحكيمي بحت، وعليه هذه الخاصية التحكمية في اختيار نقطة الصفر تحد من استخدام خاصية النسب في القياس الفتري.<sup>1</sup>

#### 4.2.4. نظام القياس النسبي

المقياس النسبي يساعد في تحديد مساواة في النسب مع وجود سمة إضافية تتحدد بأصل أو بداية فريدة من نوعها، أي نقطة صفر طبيعية، فأى ابتعاد عنها لشيء واحد على الأقل فهو معروف أو محدد.<sup>2</sup> ويعتبر هذا النظام أقوى نظم القياس المتاحة لأنه يتمتع بخواص النظم السابقة بالإضافة إلى خاصية الصفر أو نقطة الأصل المطلقة، والشيء الوحيد التحكيمي (غير الطبيعي) فيه هو اختيار وحدة القياس، ونجد

<sup>1</sup> عباس مهدي الشيرازي (1990)، مرجع سابق، ص 67.

<sup>2</sup> Ahmed Riahi Belkaoui (2004), op.cit, P 44.

أن هذا النظام يمكننا من استخدام جميع الأساليب الإحصائية يبقى فقط التأكد وضمان ثبات وتجانس وحدة القياس.

## 5. مضمون القياس المحاسبي

يتضمن القياس المحاسبي جانبيين أساسيين هما تحديد الكميات والأسعار للتغيرات التي تحدث في الموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة نتيجة قيامها بنشاطها الاقتصادي، لذا سنتناول فيما يلي شقي القياس المحاسبي وهما:

### 1.5. تحديد الكميات

يقصد بتحديد الكميات عموماً عملية تحويل الكم المتصل المتمثل في امتدادات مكانية وزمانية للأشياء موضوع القياس إلى علامات مكانية وزمانية مصاغة في صورة عددية يطلق عليها الكم المنفصل. وعادة يتم قياس الكميات باستخدام وحدات متجانسة يتفق عليها كمعيار، وأياً كان نوع المقدار الكمي المراد قياسه فلا بد من مقارنة شيئين متجانسين على وجه ما، بحيث ينتج عن هذه المقارنة عدد يحدد النسبة بينهما ويمثل هذا العدد كمية المقدار المراد قياسه.<sup>1</sup>

### 2.5. تحديد الأسعار

يتضمن تحديد الأسعار التعبير عن الوحدة المستخدمة في تقييم الكميات بوحدة النقد، مع ملاحظة أنه يمكن أن يكون لنفس الكمية من السلع أو الخدمات قيمتين مختلفتين وذلك على النحو التالي:

### 1.2.5. وحدة قياس الأسعار

تعتبر النقود الوحدة الملائمة للقياس المحاسبي، نظراً لخصائصها كوسيط في عملية التبادل، مقياس للقيمة ومستودع لها، حيث كانت تحقق أحد أهم شروط التقييم، وهو ثبات وحدة النقد مما أدى إلى توفر خاصية التجانس، لكن مع مرور الوقت فقدت دلالتها ومصداقيتها في القوائم المالية نتيجة لتغيرات الأسعار.<sup>2</sup> وهذا ما أدى إلى تقييم بنود القوائم المالية بوحدهات تختلف من حيث قوتها الشرائية أي أن استخدام النقود كوسيلة للقياس نتج عنه عدم توفر خاصية التجانس في القوائم المالية وما ترتب عنه من أخطاء في نتائج القياس ما لم يتم تعديل قوتها الشرائية، وهذه المشاكل المتعلقة بوحدة النقد تظهر فقط في حالة عدم الاستقرار الاقتصادي وتغير الأسعار خاصة في حالة قياس أسعار السلع أو الخدمات طويلة الأجل.

<sup>1</sup> تيجاني بالرقى (2006)، مرجع سابق، ص 94.

<sup>2</sup> رضوان حلوة حنان (2003)، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، ط 1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص 52.



## 2.2.5. طرق القياس

إن المتبع للفكر المحاسبي يمكنه أن يلاحظ وجود بدائل عديدة للقياس المحاسبي وهذا التعدد يمثل محصلة لعدة عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية وتكنولوجية واكبت التطور المهني، ومن ثم يصعب تحديد سبب واحد لهذا التعدد وإن كان أهم الأسباب وراء ذلك هو المبادئ الحاسوبية المتعارف عليها، حيث تسمح بالعديد من المعالجات لنفس المشكلة الحاسوبية.<sup>1</sup>

حيث أن تعدد البدائل الحاسوبية ليس مشكلا لوحده بل أصبح التساؤل المطروح كيف يتم الاختيار من بين البدائل المتاحة من أجل تقديم أفضل محتوى إعلامي للمعلومات الحاسوبية؟ وهذا هو موضوع بحثنا.

---

<sup>1</sup> تيجاني بالرقى (2008)، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ع8، جامعة سطيف، ص63.

## II. الجوانب المختلفة للقياس المحاسبي

بعد تطرقنا لمفهوم عملية القياس بصفة عامة وعملية القياس المحاسبي بصفة خاصة، هذا الأخير الذي يرتبط بخواص وطبيعة المحاسبة، فهي تنتمي للعلوم الاجتماعية، ونلاحظ أن تحيز القياس يكون في العلوم الطبيعية وفي العلوم الاجتماعية على حد سواء غير أنه يكون ضئيلا وبالكاد تحديده في العلوم الطبيعية بالمقارنة مع العلوم الاجتماعية عامة، وفي مجال المحاسبة خاصة فإنه غالبا ما يكون كبيرا ومن الصعب قياسه، فالتطبيق العملي للمحاسبة والقياس المحاسبي يحتاج في كثير من الأحيان للاهتمام الشخصي للقائم به في اختيار وتطبيق العديد من البدائل المحاسبية المتاحة، بالإضافة إلى تأثير المبادئ والفروض المحاسبية كالاستمرارية وثبات وحدة النقد في دقة وموضوعية القياس المحاسبي، لذا سنتطرق في هذا المبحث للجوانب المختلفة للقياس المحاسبي كما يلي:

- متطلبات القياس المحاسبي
- قيود القياس المحاسبي
- مصادر تحيز القياس المحاسبي
- أشكال القياس المحاسبي

### 1. متطلبات القياس المحاسبي

ومن المتطلبات الأساسية الواجب توافرها في القياس المحاسبي هي:

#### 1.1. الصلاحية للغرض المستهدف منها

أي أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم للمعلومات تبينا شديدا، فإن الأمر يقتضي افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من يستفيدون عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح و إظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي؛

#### 2.1. القابلية للتحقق منها

يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات و الإجراءات المدونة، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات

الإبلاغ الإيجابي ————— القياس المحاسبي وبدائله في ظل التغيرات المحاسبية المعاصرة

ومطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوفر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من الخصائص التي تجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات؛

### 3.1. الالتزام بالموضوعية

تعني الموضوعية في التطبيق والممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصي بقدر الإمكان، والاستناد على مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية، و الموضوعية بهذا المفهوم هي توأم التحقق ووجهه الآخر؛

### 4.1. القابلية للقياس الكمي

جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار للقياس الوحيد الذي يتم اتباعه في إعداد التقارير والقوائم المالية، و كان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية استخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها، والمعلومات الناتجة عنها، وذلك بسبب اختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها. ولما كان الالتزام بالقياس النقدي يؤدي في كثير من الأحيان إلى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة، ويمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى وتكون في العادة بيانات ومعلومات لازمة لإيضاح وعلاج التشوهات الناتجة عن الاعتماد على المقياس النقدي دون غيره، فإن هذا المعيار قد امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية، إلى التعامل في كل البيانات التي يمكن قياسها كميا، و إنتاج كل المعلومات التي يمكن قياسها كميا، بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقديا. ورغم ذلك ما زالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على المقياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية.

### 2. قيود القياس المحاسبي

لقد أوضحت كثير من كتابات المحاسبين ضرورة الأخذ في الاعتبار بعض القيود التي لا يمكن للمحاسبة تجاوزها بسبب طبيعة البيئة أو نقص أدوات القياس الكافية لوصف الخصائص المراد قياسها وهذا ما يؤثر على دقة ومدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات.

ويقول هندريكسون "يجب أن يوجه القياس في المحاسبة إلى تقديم معلومات ملاءمة لمستخدمين معينين، ومع ذلك تفرض البيانات المتاحة والخصائص البيئية المعينة قيودا على دقة المقاييس ومدى الثقة فيها". ويضيف "لا يمكن أن يتخلص المحاسبون من قيود القياس المحاسبي إما لأنها تحدث بسبب طبيعة البيئة أو بسبب نقص أدوات القياس المحاسبي الكافية. ولكن عدم القدرة على إعداد مقاييس موثوق بها تستخدم لقياس الخصائص المعينة التي يظن بأنها ملاءمة، يرجع إلى نقص أساليب القياس الموثوقة وعدم القدرة على إيجاد إجراءات قياس كافية لوصف الخصائص التي يتم قياسها".<sup>1</sup>

<sup>1</sup> إلدون س هندريكسن (2008)، مرجع سابق، ص 132-133.

وتتلخص هذه القيود فيما يلي:

## 1.2. عدم التأكد

إن عدم التأكد يعتبر من القيود الهامة التي تؤثر على جودة عملية القياس المحاسبية كونها تتعلق بأحداث مستقبلية ما يجعل المعلومات غير موثوقة لأنها غير مؤكدة.

يعرف عدم التأكد بأنه "انحراف القيم الفعلية عن القيم المتوقعة"، ويعرفه البعض بأنه "عدم امتلاك صانعي القرارات معلومات كافية عن العوامل البيئية ذات العلاقة بالمشكلة وأنهم عاجزون عن التنبؤ بالمتغيرات الخارجية"<sup>1</sup>.

ويقول الشيرازي أنه في حالة عدم التأكد فإن توقعاتنا عن التدفقات النقدية المستقبلية لا تتطابق في أغلب الأحيان مع ما يتحقق بالفعل. أي أن قياسنا للقيمة والدخل سوف يتوقف على اللحظة الزمنية التي يتم فيها القياس.<sup>2</sup>

ومن التعاريف السابقة نصل إلى حقيقة أن عدم التأكد مرتبط بالمستقبل أي يرتبط دائما بالفترة أو الفترات اللاحقة من حياة الشركة، والمستقبل دائما يشوبه الغموض وحالة من عدم التأكد وعليه فإن قياس قيمة هذه الأحداث المستقبلية سيتم بطريقة غير موضوعية فلو قام اثنان بقياس نفس الحدث سيتوصلان إلى نتائج مختلفة.

ويشير هندريكسون إلى أن عدم التأكد في المحاسبة ينبع من مصدرين:

### 1.1.2. أثر استمرارية المؤسسة وتخصيص المصروفات للفترة القادمة

- يؤكد هندريكسون أن المعلومات المحاسبية عموما ترتبط بالوحدات التي يتوقع أن يستمر وجودها في المستقبل، ونظرا لأن التخصيص يتم تباعا بين الفترات الماضية والمستقبلية فإنه يجب إعداد الافتراضات الخاصة بمنطق عمليات التخصيص وعلى أساس التوقعات المرتبطة بالمستقبل. ومع أن بعضا من هذه التوقعات الخاصة بالتخصيص قد تثبت صحتها في المستقبل، فإن كثيرا من عمليات التخصيص لا يمكن تحقيقها أبدا بدرجة كاملة.<sup>3</sup>

- إن فرض الاستمرارية يؤدي إلى توزيع العديد من العناصر على الفترات الحالية والمستقبلية، كمثال توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عدد فترات العمر الإنتاجي لها، وهنا يجب القيام بمجموعة من القواعد والفروض لإيضاح منطق هذا التوزيع. وهذا ما ينعكس على نتيجة المؤسسة فهذه

<sup>1</sup> سالم عواد هادي الزوبعي (2010)، مرجع سابق، ص 44.

<sup>2</sup> عباس مهدي الشيرازي (1990)، مرجع سابق، ص 455.

<sup>3</sup> إلدون س هندريكسن (2008)، مرجع سابق، ص 132.

المصاريف هي غير حقيقية أي لا تمثل حقيقة مصاريف السنة التي حملت بها وعليه فإن رقم الربح أو الخسارة الناتج عن عملية مقابلة الإيرادات بالمصاريف هو رقم غير دقيق.

## 2.1.2. أثر التعبير عن الثروة بمقادير نقدية مستقبلية غير مؤكدة

- المقاييس المحاسبية تقدم تعبيراً نقدياً عن الثروة، كما أنها تأخذ في الاعتبار مقادير نقدية مستقبلية غير مؤكدة. وعليه يجب إعداد التنبؤات والتقديرات بدرجة عالية من الدقة، وتعديل التقديرات الماضية عندما تتوفر تقديرات جديدة ممكنة.<sup>1</sup>

وفي هذا الصدد يمكن إدراج مثال تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية هذا المبدأ الذي لقي انتقادات عديدة بحكم أن تطبيقه يؤدي إلى ابتعاد القيم عن الواقع الفعلي لها، وهنا نجد أن القيمة العادلة قد قلصت هذه الفجوة.

## 2.2. الموضوعية والقابلية للتحقق

القياس الموضوعي من شأنه تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية فكلما زادت الموضوعية زادت إمكانية الاعتماد على المقاييس والمعلومات المتحصل عليها.

فبالإضافة إلى أن الموضوعية تمثل ضرورة منهجية للبحث العلمي في المحاسبة، فإنها تمثل ضرورة عملية تقتضيها طبيعة المحاسبة ذاتها، حيث يستفيد من القياس المحاسبي مجموعة كبيرة من القراء الذين ينتمون إلى فئات مختلفة تختلف مصالحها أو تتعارض. دون موضوعية القياس، فإن مصالح بعض المستفيدين قد تتعرض للخطر.<sup>2</sup>

ومبدأ الموضوعية في المحاسبة هو المقدمة الضرورية لكل قياس كمي، فالقياس المحاسبي الذي لا يبلي شرط الموضوعية هو قياس لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.<sup>3</sup> لذلك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة ويمكن حصر المعاني الأساسية لموضوعية القياس في الجدول التالي:

<sup>1</sup> إلدون س هندريكسن (2008)، مرجع سابق، ص 134.

<sup>2</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان (2007)، مرجع سابق، ص 371.

<sup>3</sup> تيجاني بالريقي (2006)، مرجع سابق، ص 96.

الجدول رقم 2: شروط ومعاني القياس الموضوعي

معاني القياس الموضوعي	التفصيل
لا يعتمد على شخصية القائم بالقياس	يجب أن يكون القياس مستقلا ومنفصلا عن الشخص القائم به، أي استبعاد كافة احتمالات الاجتهاد الشخصي من قبل المحاسب.
يتوافر دليل اثبات يمكن التحقق منه	هنا التركيز يكون على دليل الإثبات وليس على القياس نفسه، وعليه هنا يجب الانتباه إلى أنه يمكن أن يكون دليل الإثبات الذي تم اختياره فعلا قابلا للتحقق منه إلا أن اختياره عن غيره من الأدلة يعتبر عملا غير موضوعي.
يمكن التوصل إليه من قبل أي محاسب آخر	أي إذا قام محاسبان أو أكثر بعملية القياس باستخدام ذات الطرق، التي تعتمد على نفس الأدلة فمن المرجح أنهم سيصلون إلى نفس النتائج. حيث يمكن التحقق والتثبت من القياس بواسطة شخص آخر.
لا يختلف عليه المحاسبون كثيرا	أي أنه ذلك القياس الذي يتصف بقدر ضئيل من التشتت في القياسات أي أنها تقريبا خالية من التحيز. والقياس الأقل تشتتا يكون أكثر قابلية للتحقق.

المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال ما سبق يتضح بأن القياس المحاسبي كثيرا ما يعتمد على شخصية القائم به وهو المحاسب، هذا الأخير الذي يضطر في كثير من الأحيان إلى التقدير والاجتهاد الشخصي، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإنه يمكن أن يكون دليل الإثبات الذي تم اختياره فعلا قابلا للتحقق منه إلا أن اختياره عن غيره من الأدلة يعتبر عملا غير موضوعي مثلا التكلفة التاريخية يمكن التحقق منها من خلال فاتورة الشراء لكن هذا الدليل هو غير موضوعي في حالة تغير الأسعار إذ كان من الأفضل استخدام القيمة العادلة، ومن ناحية أخرى كذلك فإن ضرورة توافر إجماع بين المحاسبين للتحقق الموضوعية، غير أنه في الواقع نجد أنه لا يتوفر مثل هذا الإجماع إذ أن القائم بالقياس هو فرد وعليه يعكس اجتهاده وخبرته ومستوى كفاءته، لذا فإن نتائج الأعمال يمكن أن تختلف حسب طبيعة الشخص القائم بها.

## 3.2. وحدة النقد كأساس للقياس

تعتمد المحاسبة على افتراض أن النقود هي الأساس العام والمشارك للنشاط الاقتصادي على أساس أن وحدة النقود توفر أساساً ملائماً للقياس والتحليل المحاسبي باعتبارها أفضل وسيلة للتعبير عن التغيرات في رأس المال وعمليات تبادل السلع والخدمات للأطراف ذات الصلة.<sup>1</sup>

إن أغلب المعلومات المحاسبية تقاس بوحدة النقد، ولكن كما يقول هندريكسون أن للوحدة النقدية حدودها كوسيلة لتوصيل المعلومات، ولعل أكثر هذه الحدود خطورة تغير قيمة وحدة النقود على مدار الزمن.<sup>2</sup>

يتفق الباحثون على اعتبار القوة الشرائية لوحدة النقد دالة للتغير الحادث في المستوى العام للأسعار، مع الأخذ في عين الاعتبار أنه بينما تتجه القوة الشرائية لوحدة النقد نحو الانخفاض في فترات التضخم الاقتصادي، فإنها تتجه نحو الارتفاع في فترات الانكماش الاقتصادي، ومفهوم تغير القوة الشرائية لوحدة النقد يناقض مفهوم ثبات وحدة النقد والذي يعتبر من الافتراضات الأساسية للمحاسبة.<sup>3</sup>

بناء عليه فإن وحدة النقد لا تمثل قيماً من قيود القياس المحاسبي في حالة الاستقرار الاقتصادي، غير أن الأمر يختلف في حالة عدم الاستقرار الاقتصادي سواء في حالة تضخم اقتصادي أو انكماش اقتصادي ففي كلتا الحالتين السابقتين تتغير قيمة وحدة النقد المستعملة في القياس. ولو افترضنا ثباتها في حالتي التضخم والانكماش فإن هذا سيؤثر على المعلومات المحاسبية المقاسة حيث تصبح البيانات القياسات المحاسبية في القوائم المالية غير متجانسة وبالتالي غير قابلة للتجميع الرياضي، أي كأننا نجمع أصناف مختلفة من الفاكهة في سلة واحدة. وهذا ما يؤدي إلى عدم إمكانية إجراء المقارنات الإحصائية.

وإذا رجعنا إلى مفاهيم الدين الإسلامي الحنيف، نظر إلى مشكلة تغير قيمة وحدة النقد منذ أكثر من 1400 سنة وقدم لها حلاً، حيث إن الزكاة لا تفرض على التكلفة التاريخية لموجودات (ثروة) المسلم بل تفرض على القيمة الجارية لها.

## 4.2. الحيطة والحذر (التحفظ)

أطلق Sterling على مبدأ التحفظ اسم المبدأ الأكثر تأثيراً في التقييم المحاسبي، وبعبارة بسيطة يقتضي هذا المبدأ بأنه في حالة الشك، يتم اختيار البديل المحاسبي الذي يرجح أن لا يبالغ في الأصول والدخل.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي (2007)، مرجع سابق، ص 20.

<sup>2</sup> إيدون س هندريكسن (2008)، مرجع سابق، ص 140.

<sup>3</sup> محمد مطر (2004)، مرجع سابق، ص 156.

<sup>4</sup> ريتشارد شرويدرو آخرون (2010)، مرجع سابق، ص 198.

وقد نشأ هذا المبدأ بفعل حوادث الإفلاس المتلاحقة التي واكبت الأزمة الاقتصادية في الثلاثينات من القرن الماضي، بحيث صارت إدارة المؤسسة الاقتصادية تحاول إظهار مراكزها المالية بصورة أحسن من الواقع محاولة منها لدرء الإفلاس عنها عن طريق التضليل والتدليس، ولهذا كان رد فعل المحاسب هو استعمال مبدأ الحيطة والحذر حرصاً على حماية نفسه من المسؤولية في المستقبل.<sup>1</sup>

حيث يقوم هذا المبدأ على فكرة أخذ جميع التكاليف أو الأعباء أو الخسائر المتوقعة في الحسبان عند تحديد الأرباح والمركز المالي، مع عدم أخذ الإيرادات أو الأرباح المتوقعة في الحسبان إلا إذا تحققت فعلاً.<sup>2</sup> مما دفع المحاسبين عند الاختيار بين بديلين محاسبين أو أكثر إلى اختيار البديل الذي يكون أثره أقل إيجابية على حقوق الملاك والمساهمين، وذلك خشية توزيع أرباح صورية تضر بمصلحة الغير. أي أن مبدأ الحيطة والحذر يعتمد على اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات والقيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ إعداد القوائم المالية، وعليه فإن التحفظ يصاحبه ميل للتشاؤم أكثر من التفاؤل في إعداد القوائم المالية.

لكن حسب هندريكسون فإن مفهوم التحفظ لا يعتبر مسلمة محاسبية ولا يجب أن يكون واحداً من القيود، ولكن تطبيقه يفرض قيوداً على عرض البيانات التي قد تكون بدونها موثوقاً بها أو ملاءمة.<sup>3</sup> ويواجه مبدأ الحيطة والحذر انتقادات عديدة منها:

- يوضح Littleton و Paton بأن: "المبلغ الذي يخفض به الدخل في سنة معينة من خلال تطبيق التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل مقارنة مع استخدام التكلفة فهو في الحقيقة يضاف إلى الدخل في الفترة اللاحقة."<sup>4</sup> وعليه فإن مبدأ الحيطة والحذر يظهر تناقضاً ذاتياً أحياناً، فالزيادة في الأرباح يناقض مبدأ الحيطة والحذر.
- الموقف المتشائم لمبدأ الحيطة والحذر يتناقض مع فرض الدورية المحاسبية، فهو يعتمد على استعمال القيم الأدنى للأصول والقيم الأعلى للخصوم وكذلك عدم إثبات الأرباح غير المحققة بالبيع بعد، سوف يضر بمصلحة المساهمين، فهو ينقص أرباح جيل من المساهمين في دورة معينة لصالح جيل آخر في الدورات المتعاقبة؛<sup>5</sup>

<sup>1</sup> تيجاني بالرتي (2006)، مرجع سابق، ص 98.

<sup>2</sup> صالح عبد الرحمان المحمود (2004)، انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية، مجلة الإقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، م 18، ع 2، المملكة العربية السعودية، ص 218.

<sup>3</sup> إلدون س هندريكسن (2008)، مرجع سابق، ص 140.

<sup>4</sup> سالم عواد هادي الزوبيعي (2010)، مرجع سابق، ص 55.

<sup>5</sup> تيجاني بالرتي (2006)، مرجع سابق، ص 99.



- التحفظ في القوائم المالية يتعرض للتقلب لأنه يعتمد على سياسة المؤسسة، وعلى شخصية المحاسب حيث يمكن أن يتغير ميول الشركة باتجاه تحليل أكثر تفاؤلاً فعلى سبيل المثال لا يتم تسجيل الخسائر المحتملة، أو أن الخسائر المحتملة الناجمة عن دعاوي قضائية يمكن أن تبطل؛
- إذا تعارض مبدأ الحيطة والحذر مع أي من المبادئ المحاسبية فإنه هو الذي سيهيمن؛
- يؤدي مبدأ الحيطة والحذر إلى تحيز في المعلومات المحاسبية فهو يتعارض مع التمثيل الصادق والحيادية وإمكانية المقارنة.

## 5.2. أخطاء القياس

يحتاج القياس المحاسبي إلى إجراءات وأساليب وأسس وتتم هذه العملية في ضوء قواعد القياس المحاسبي، وحسب إمكانات وخبرة القائم بعملية القياس المحاسبي، ويمكن أن يصاحب هذه العملية أخطاء. ولا بد من وجود سبب يؤدي إلى حصول هذه الأخطاء، وقد حدد Kam السبب بعمليات القياس التي تحصل عندما تتعدد عمليات القياس إلى مجموعة عمليات فمثلاً: عندما يقوم المحاسبون بقياس الدخل الذي يحتوي على عدد من العمليات وغالباً ما تفسر هذه العمليات بشكل مختلف عندها يحصل الخطأ<sup>1</sup>. ولعل من القيود التي تجعل القياس المحاسبي يبتعد عن تقديم معلومات ملاءمة وموثوقة هو على سبيل المثال تعدد طرق تسعير المخزون، وكذا بدائل تقييم الأصول الغير متداولة في ظل تغير قيمة النقود، وعلى هذا الأساس فإن التقييم بالتكلفة التاريخية يكون غير ملائم للقياس المحاسبي ويجعل هذا الأخير بعيداً عن الواقع الفعلي، وبالتالي يتم إحداث ضرر بمستخدمي المعلومات المحاسبية وقراراتهم الاستثمارية.

## 6.2. الأهمية النسبية

يقصد بهذا المبدأ أن يعطي المحاسب تركيزاً أكبر للعناصر الهامة، وفي الواقع فالأهمية النسبية تخضع بدرجة كبيرة للتقدير الشخصي بحيث تختلف من محاسب لآخر، وقد يتم الإفصاح عن بنود قد يراها المحاسب هامة نسبياً ولا يفصح عن بنود أخرى، مما قد يؤدي إلى تغليب مصلحة فئة دون غيرها بما يتنافى مع الموضوعية<sup>2</sup>.

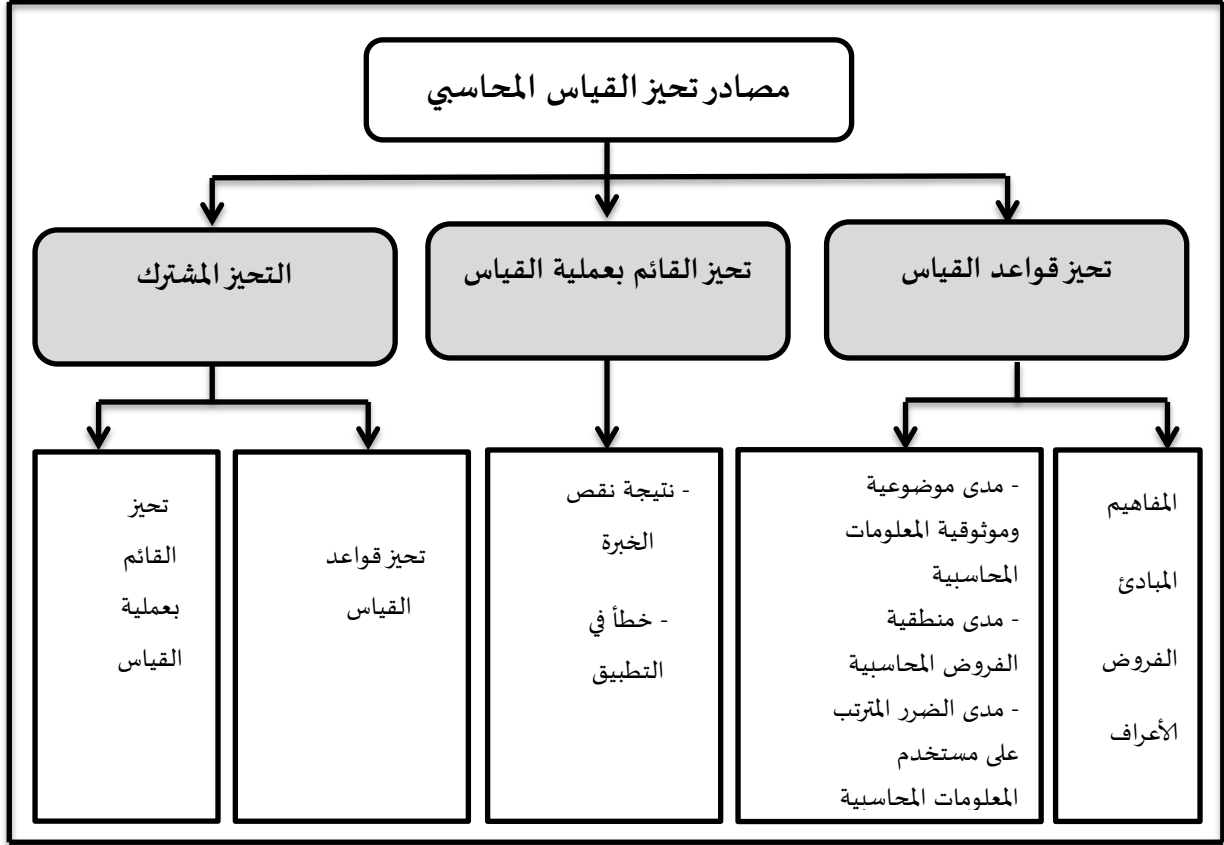
وعليه فمبدأ الأهمية النسبية يمكن أن يؤثر في جودة مخرجات نظام القياس المحاسبي فكما سبق ذكره هو مبدأ يعتمد على التقدير الشخصي يعني أنه مرتبط بمستوى كفاءة وخبرة القائم بعملية القياس، هذا من جهة ومن جهة أخرى فالظروف التي أدت بالحكم على عنصر ما أنه غير هام نسبياً قد تتغير، ويصبح أثر هذا العنصر هام وعدم قياسه والإفصاح عنه في القوائم المالية سيؤدي إلى تضليل مستخدميها.

<sup>1</sup> سالم عواد هادي الزوبيعي (2010)، مرجع سابق، ص 59.

<sup>2</sup> صالح عبد الرحمن المحمود (2004)، مرجع سابق ص 218.

### 3. مصادر تحيز القياس المحاسبي

للقياس المحاسبي مصادر عديدة تم تقسيمها إلى ثلاثة أقسام موضحة في الشكل الموالي:  
الشكل رقم 5: مصادر تحيز القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبة

وفيما يلي شرح للمصادر المبينة في الشكل:

#### 1.3. تحيز قواعد القياس المحاسبي

إذا افترضنا الحيادية التامة للشخص القائم بعملية القياس وهو المحاسب، فيكون مصدر التحيز هو نظام القياس نفسه، والمرتبطة بأسبابه بوجه عام بمجموعة المفاهيم والمبادئ والفروض والأعراف التي تحكم عملية القياس المحاسبي مثل: مبدأ التكلفة التاريخية، فرض ثبات وحدة النقد...، وهذا ما يظهر جليا في فترات التضخم الحاد إذ يتم تجاهل التغيرات في الأسعار ما ينجم عنه أرباح وخسائر غير حقيقية بسبب مقابلة إيرادات حقيقية بمصاريف تاريخية وعليه هل الضرائب فرضت على الربح أم على رأس المال؟، وهذا ما يحدث ضررا على مستخدمي المعلومات المحاسبية الذين يبنون عليها قراراتهم الاستثمارية. لذا يجب التركيز والتشديد على مدى موثوقية وموضوعية المعلومات المحاسبية المعتمدة على التكلفة التاريخية، وكذلك مدى منطقية الفروض المعتمدة كفرض ثبات وحدة القياس.

### 2.3. تحيز القائم بعملية القياس

على افتراض أن نظام القياس المعتمد يتمتع بالحيادية في نشوء هذا النوع من التحيز، وعليه فإن هذا المصدر من مصادر التحيز يرتبط أساساً بالقائم بعملية القياس، وهو المحاسب، والذي يستخدم نظام وقواعد القياس بطريقة خاطئة أو مبالغ فيها نتيجة ضعف الخبرة أو خطأ في التطبيق هذا ما يؤدي إلى نشوء تحيز في القياس.

مثلاً: لو تم تكليف مجموعة من المحاسبين بحساب قسط الإهلاك الثابت لنوع معين من الأصول، وفي الأخير وجدنا فرقا في النتائج المتوصل إليها، فإن ذلك الفرق يمكن أن يكون ناجماً عن خطأ في تقدير العمر الإنتاجي للأصل، أو في القيمة المحاسبية المتبقية للأصل على سبيل المثال، وليس إلى قاعدة القياس.

### 3.3. التحيز المشترك

وهو التحيز الذي يساهم فيه كلا المصدرين السابقين، أي قواعد القياس والقائم بعملية القياس معاً، بمعنى أن درجة الموضوعية تكون ناقصة سواء من ناحية نظام القياس المحاسبي أو من ناحية القائم بعملية القياس، وعليه فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف آثاره على المعلومات المحاسبية بفضل التحيز المضاعف الذي يسببه المحاسب بسوء استخدامه لهذه القاعدة.

مثلاً: تحيز القياس المحاسبي المرافق لاستخدام مبدأ أو سياسة الحيطة و الحذر، فهذا المبدأ هو بمثابة قاعدة من قواعد القياس المحاسبي، يتمسك به المحاسبون ويؤدي بوجه عام إلى تخفيض قيم الأصول المقاسة، وكذلك في قيم صافي الربح السنوي، لكن استخدام هذا المبدأ من قبل محاسبين مختلفين في درجات تحفظهم يؤدي إلى اختلاف في قيم تحيز القياس الذي يصيب البيانات المحاسبية التاريخية.

وفي الواقع العملي من الصعب تحديد المسؤول عن التحيز في القياس هل هو نظام القياس نفسه أو الشخص القائم بعملية القياس؟ لذا فغالبا ما يكون التحيز ناتجا عن أسباب عديدة مصدرها المحاسب ونظام القياس معاً.

### 4. أشكال تحيز القياس المحاسبي

مثلاً تتعدد مصادر تحيز القياس المحاسبي تتعدد كذلك الأشكال التي يظهر بها هذا التحيز، وتجدر الإشارة أن شكل تحيز القياس يتحدد وفقاً للاعتبارات التالية: وجهة نظر المحاسب ووجهة نظر مستخدم المعلومات المحاسبية وكذلك أغراض استخدامها، مثلاً نجد أن شكل تحيز القياس المحاسبي يختلف في حالة إذا كان هدف المحاسب استخدام هذه القياسات في إعداد تقرير مالي خارجي عنه أو في حالة استخدامها في إعداد تقرير مالي داخلي. وعموماً يمكن حصر أشكال التحيز المحتمل ظهوره في جميع مراحل عملية القياس المحاسبية في ثلاثة هي كما يلي:

#### 1.4. تحيز الموضوعية

ينشأ هذا التحيز نتيجة لنقص موضوعية القائم بالقياس أو نقص موضوعية قاعدة القياس أو نتيجة نقص موضوعية الاثنين معا أي التحيز المشترك كما سبق ذكره في مصادر تحيز القياس، ونقول أن هناك تحيز موضوعية إذا ارتبط ذلك بدرجة الدقة، وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزا بوجود فرق أو خلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس.

ويكون تحيز الموضوعية منعدما في حالة تمتع كل من المحاسب وهو القائم بعملية القياس، وكذا نظام القياس نفسه بالموضوعية التامة، وهذا الأمر من الصعب تحقيقه نظرا لطبيعة كل من الركنين.

#### 2.4. تحيز المواءمة (الملاءمة)

يتخذ التحيز المحاسبي شكل تحيز المواءمة عندما لاتفي القياسات المحاسبية باحتياجات مستخدم هذه القياسات عند استخدامها في غرض معين. ويقاس تحيز المواءمة بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس، وكلما زادت استفادته من البيانات كلما نقص تحيز المواءمة والعكس بالعكس. وعموما يمكن القول وبشكل عام أن أكثر مراحل عملية القياس عرضة لنشوء تحيز المواءمة هي مرحلة تحليل البيانات المحاسبية أو معالجتها لأن المعلومات المحاسبية وهي مخرجات هذه المرحلة تكون في هذه المرحلة شديدة الحساسية من زاوية تأثيرها برغبات مستخدمي هذه البيانات.<sup>1</sup>

تمتع القياسات المحاسبية بالموضوعية لا يعني بالضرورة مواءمتها، فمثلا تقديم تكلفة الأصل التاريخية للمدير المكلف باتخاذ قرار بشأن استبدال هذا الأصل هنا تعتبر هذه المعلومة غير مواءمة لمتخذ القرار بالرغم من تمتعها بالموضوعية كونها مستندة على فاتورة الشراء.

وينتفي تحيز المواءمة من الناحية النظرية في حالة نجح المحاسب في توفير مخرجات القياس التي يطلبها مستخدم البيانات بالضبط وبالشكل المناسب وفي الوقت المناسب.

#### 3.4. تحيز الموثوقية أو المعولية على القياس

يعتبر تحيز المعولية على القياس المحاسبي بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة، وفي مجالها التاريخي والمستقبلي. وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية المعول عليها في عملية التنبؤ.<sup>2</sup>

تنشأ أسباب تحيز الموثوقية إما عن خطأ في القياسات الأساسية، وفي هذه الحالة ترتبط أسبابه بتحيز الموضوعية. وإما عن خطأ في مرحلة المعالجة أو التشغيل وفي هذه الحالة ترتبط أسبابه بتحيز المواءمة،

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي (2007)، مرجع سابق، ص 143.

<sup>2</sup> محمد مطر (2004)، مرجع سابق، ص 144.

الفصل الرابع: القياس المحاسبي وبدائله في ظل التغيرات الحاسوبية المعاصرة

كما يمكن أن ترتبط أسبابه أيضا بالمرحلتين معا بمعنى أن تحيزا في موضوعية القياس المحاسبي وتحيزا في الموائمة سينشأ عنهما تحيزا في الموثوقية على القياس.

كما أن هناك شكلا آخر من أشكال التحيز قد يصيب القياسات المحاسبية ولكن مصدره هو مستخدم القياسات المحاسبية، ويطلق على هذا التحيز الأخير تحيز متخذ القرار.

### III. بدائل القياس المحاسبية وأسباب تعددها

من أهم مشاكل القياس المحاسبي تعدد البدائل المحاسبية المتاحة أمام القائم بعملية القياس، وعلى الرغم من تعدد الأسباب التي ساهمت في هذه المشكلة، غير أن البعض يرى أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي أهم أسباب تعدد المعايير المحاسبية والبدائل المحاسبية على حد سواء، لاسيما أنها تسمح بمعالجات عديدة لنفس المشكلة المحاسبية، باعتبار أن المعايير المحاسبية تعتبر ترجمة للمبادئ المحاسبية في التطبيق العملي، والمعايير المحاسبية بدورها تتيح العديد من المعالجات البديلة في التطبيق العملي، وعليه سنتطرق في هذا المبحث للبدائل المحاسبية وأسباب تعددها من خلال العناصر التالية:

- بدائل القياس المحاسبي وأسس تطبيق بديل محاسبي معين وشروط تغييره؛
- أسباب تعدد بدائل القياس المحاسبي وموقف الفكر المحاسبي من هذا التعدد.

#### 1. بدائل القياس المحاسبي وأسس تطبيق بديل محاسبي معين وشروط تغييره

##### 1.1. تعريف بدائل القياس المحاسبي

إن بدائل القياس المحاسبي هي مجموعة من الطرق والقواعد المتاحة أمام إدارة الوحدة الاقتصادية.<sup>1</sup> كما تعرف بأنها: " مبادئ وأسس وقواعد وممارسات محددة تطبقها المنشأة عند إعداد وعرض القوائم المالية"<sup>2</sup>؛ وعليه تعبر البدائل المحاسبية عن طرق المعالجة التي تتم على البيانات المحاسبية.<sup>3</sup> وعرفها عباس مهدي الشيرازي بأنها: "مجموعة أدوات التطبيق التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية ويقصد بأدوات التطبيق العملي تلك القواعد والأسس والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث في مجال محدد"<sup>4</sup>. من خلال التعاريف السابقة والتي من الواضح أنها متفقة مع بعضها يمكن القول أن: البدائل المحاسبية هي الوسيلة التي تستخدمها المؤسسة لمعالجة الأحداث والعمليات المتعلقة بها، من أجل الوصول إلى معلومات مالية يتم عرضها في القوائم المالية.

<sup>1</sup> تيجاني بالرقى (2005)، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 5، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، ص 83.

<sup>2</sup> IAS 8 — Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors, sur le lien:

<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8Le: 20/07/2014Le: 20/07/2014>

<sup>3</sup> خالد جمال الجعارات (2008)، معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS 2007، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 183.

<sup>4</sup> عباس مهدي الشيرازي (1990)، مرجع سابق، ص: 101.

## 2.1. أمثلة عن بدائل القياس المحاسبي

سنذكر في الجدول الموالي أمثلة لبعض المعايير المحاسبية وبعض السياسات البديلة لها:

الجدول رقم 3: أمثلة لبعض المعايير المحاسبية وبعض السياسات البديلة لها

المعيار المحاسبي		بدائل التطبيق	
المخزون	أ- تقييم مخزون الانتاج	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ الوارد أولا صادر أولا</li> <li>▪ الوارد أخيرا صادر أولا</li> <li>▪ المتوسط المتحرك</li> <li>▪ سعر الشراء مضاف إليه نسبة من الربح المتوقع</li> <li>▪ سعر الشراء</li> <li>▪ التكلفة أو السوق أيهما أقل</li> </ul>	
	ب- تقييم المخزون من المستلزمات	<table border="1"> <tr> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ الوارد أولا صادر أولا</li> <li>▪ الوارد بأعلى الأسعار يصرف أولا</li> <li>▪ المتوسط الحسابي البسيط</li> <li>▪ الوارد مستقبلا يصرف أولا</li> <li>▪ تكلفة الوحدات القابلة للتمييز العيني</li> <li>▪ آخر سعر الشراء</li> <li>▪ سعر السوق المتضخم</li> </ul> </td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ الوارد أولا صادر أولا</li> <li>▪ المخزون السلعي الثابت</li> <li>▪ المتوسط المتحرك</li> <li>▪ التكلفة المباشرة</li> <li>▪ المتوسط الزمني</li> <li>▪ التكلفة النمطية</li> <li>▪ سعر السوق الحاضر</li> </ul> </td> </tr> </table>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ الوارد أولا صادر أولا</li> <li>▪ الوارد بأعلى الأسعار يصرف أولا</li> <li>▪ المتوسط الحسابي البسيط</li> <li>▪ الوارد مستقبلا يصرف أولا</li> <li>▪ تكلفة الوحدات القابلة للتمييز العيني</li> <li>▪ آخر سعر الشراء</li> <li>▪ سعر السوق المتضخم</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ الوارد أولا صادر أولا</li> <li>▪ الوارد بأعلى الأسعار يصرف أولا</li> <li>▪ المتوسط الحسابي البسيط</li> <li>▪ الوارد مستقبلا يصرف أولا</li> <li>▪ تكلفة الوحدات القابلة للتمييز العيني</li> <li>▪ آخر سعر الشراء</li> <li>▪ سعر السوق المتضخم</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ الوارد أولا صادر أولا</li> <li>▪ المخزون السلعي الثابت</li> <li>▪ المتوسط المتحرك</li> <li>▪ التكلفة المباشرة</li> <li>▪ المتوسط الزمني</li> <li>▪ التكلفة النمطية</li> <li>▪ سعر السوق الحاضر</li> </ul>		
الإهلاك: حساب الإهلاك		<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ طريقة القسط الثابت</li> <li>▪ طريقة القسط المتناقص</li> <li>▪ طريقة القسط المتزايد</li> <li>▪ القيمة المتوقعة لخدمات الأصل</li> <li>▪ إعادة التقدير</li> </ul>	
تكاليف الاقتراض		<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ اعتبارها مصاريف رأسمالية</li> <li>▪ اعتبارها مصاريف إيرادية</li> </ul>	
المحاسبة عن عقود الإنشاءات		<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ طريقة نسبة الإتمام</li> <li>▪ طريقة العقد التام</li> </ul>	
تقييم الأصول الثابتة		<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ التكلفة التاريخية</li> <li>▪ التكلفة الجارية</li> <li>▪ القيمة الحالية</li> </ul>	

المصدر: تيجاني بالرقى (2005)، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 5، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، ص 84.

ومعلوم أن القياس يعتبر من المشاكل المحاسبية القديمة المتجددة، حيث أن المبادئ المحاسبية ساهمت في تعدد بدائل القياس المحاسبي حيث أن التطبيق العملي لها يتيح العديد من الطرق، وبعد ظهور المعايير المحاسبية أقيمت على العديد من البدائل والسياسات المحاسبية،

وهذا لأن المعايير ما هي إلا ترجمة للمبادئ في التطبيق العملي، وليس من السهولة بمكان التخلص من المشاكل المتعلقة بالقياس حيث أن بدائل القياس المتعددة لا يوجد منها إلا بديل واحد يتمتع بالقبول العام هو بديل التكلفة التاريخية، وهو بحد ذاته يعتبر أحد الانتقادات الرئيسية التي توجه للمحاسبة لأنه يبني على افتراض عدم تغير التكلفة التي تم إثباتها عند اقتناء الأصل وغض النظر عن أي تقلبات تحدث في أسعار مثل هذه الأصول، ومن بدائل القياس التي أقرتها معايير التقارير المالية الدولية ifrs البدائل التالية:<sup>1</sup>

- التكلفة التاريخية: وتعني إثبات الأصل بتكلفته عند شرائه وصرف النظر عن أي تغيرات في قيمته؛
- التكلفة الجارية: وتعني إثبات العنصر بتكلفته عند التقرير عنه من خلال القوائم المالية، أي بالسعر الجاري للبند في تاريخ إعداد القوائم المالية؛
- وبموجب هذا الأساس تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما يعادلها، والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل، أو ما يماثله في الوقت الحاضر. كما تسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقدية، أو ما يعادلها المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.
- صافي القيمة البيعية NSP Net Selling Price وورد هذا البديل في المعيار الدولي IAS 36 المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول.
- نعني بصافي القيمة البيعية ( سعر الخروج الجاري) لأصل ما أي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حالياً إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحاً منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع؛
- صافي القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد) NRV Net Realizable Value: وورد هذا البديل في المعيار المحاسبي الدولي IAS2 المتعلق بالمخزون، وتعني إثبات الأصل بالقيمة البيعية ناقص منها التكاليف البيعية المتوقعة.
- وحسبها تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، وتقيد الالتزامات بقيمة سدادها أي المبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط؛<sup>2</sup>

<sup>1</sup> راجع

- خالد جمال الجعارات (2008)، مرجع سابق، ص 27-30.

<sup>2</sup> سالم عواد هادي الزوبعي (2010)، مرجع سابق، ص 41.



- القيمة في الاستخدام Value in Use: وورد هذا البديل في المعيار الدولي IAS36 المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول.

وتعني القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الاستخدام المستمر للأصل وعند التخلص منه في نهاية عمره الإنتاجي:

- القيمة العادلة Faire Value: ووردت في معظم المعايير المحاسبية الدولية مثل المعيار المحاسبي IAS 16 المتعلق بالممتلكات، المنشآت والمعدات، والمعيار المحاسبي الدولي IAS 39 المتعلق بتحقيق وقياس الأدوات المالية، والمعيار المحاسبي الدولي IAS 37 المتعلق بالمخصصات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة وغيرها من المعايير، كما تم تخصيص معيار محاسبي خاص بهذه الطريقة وهو IFRS13 القياس بالقيمة العادلة الصادر في سنة 2012؛

وورد أكثر من تعريف لها في المعايير المحاسبية والتعريف الغالب لها هو: "القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن يتبادل به أصل أو يطفأ به التزام، بين طرفين راغبين في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت وراضين وعلى دراية تامة بموضوع الصفقة، وفي ظروف سوق المنافسة التامة، وتحدد على أساس طبيعة الأصل، وهي القيمة السوقية بالنسبة للمنتجات التي لديها سوق نشطة؛ والقيمة التي يعطيها الخبراء بالنسبة للمنتجات التي ليس لديها سوق نشطة؛<sup>1</sup>

- التكلفة المطفأة Amortized Cost: وقد وردت في المعيار المحاسبي الدولي IAS 39 المتعلق بالاعتراف بالأدوات المالية وقياسها.

ونعني بالتكلفة المطفأة تكلفة الإقتناء معدلة بإطفاء خصم أو علاوة الإصدار؛

- القيمة القابلة للاسترداد Recoverable Amount: وقد وردت في المعيار الدولي IAS 36 المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول.

ونعني بها القيمة العادلة ناقص منها مصروفات البيع أو القيمة في الاستخدام أيهما أعلى.

### 3.1. أسس تطبيق بديل محاسبي معين وشروط تغييره

#### 1.3.1. أسس اختيار وتطبيق البدائل المحاسبية

يعتبر إرساء السياسة المحاسبية عملية صعبة، نظرا للتعقيدات في البيئة الاقتصادية والاجتماعية التي يجب أن تعمل فيها، وتُقدم النظريات المحاسبية بعض الإرشادات في هذا الصدد، ومع ذلك لم تصبح أي منها قادرة على تقديم دليل كامل على أن بديلا واحدا يعتبر سائدا على ما عداه.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Bernard Raffournier (2006), **Les normes comptables internationales (IFRS/IAS)**, 3 ème éd, éd Economica, Paris, P:508.

<sup>2</sup> إلدون هندركسن (2008)، مرجع سابق، ص:208.

ومن الممارسة المحاسبية فقد تجمع لدى المحاسبين عبر التاريخ رصيد ضخم من أدوات التطبيق العملي، ونتيجة لهذا نجد اختلافا كبيرا في تطبيق السياسات المحاسبية بين المنشآت. ونظرا لتوفر بدائل عديدة أمام المؤسسة فيجب أن تحكمها ضوابط عند اختيارها بديلا معيناً من بين البدائل المتاحة.

#### أ- ضوابط تحديد السياسة المحاسبية حسب الشيرازي هي:

- من ناحية يجب مراعاة خاصية التجانس والثبات في اتباع نفس البديل المحاسبي فيما بين الفترات المحاسبية المختلفة، وذلك لغرض:<sup>1</sup>

• الاعتماد عليها في عقد المقارنات الزمانية؛

• زيادة قدرة التنبؤ؛

• ضرورة الإفصاح عن أي تغيير في السياسة المحاسبية المنتهجة من طرف الوحدة المحاسبية.

- ومن ناحية أخرى نجد مجموعة من العوامل التي تحكم اختيار الطريقة المحاسبية التي تتبعها المؤسسة وهي:<sup>2</sup>

• الحيلة والحذر: فهذه الخاصية تمثل الاتجاه التقليدي للمحاسبة عند المفاضلة بين البدائل المحاسبية، حيث يتم إتباع السياسات الأكثر تحفظاً؛

• الأهمية النسبية: الأخذ بهذا المبدأ عند اختيار السياسة المحاسبية هو تطبيق لمبدأ اقتصاديات المعلومات، حيث من غير المعقول أن يتم اختيار السياسة المحاسبية دون مراعاة لتكاليف تطبيقها، أو أن نفترض دائماً أن العائد من المعلومات المحاسبية يزيد عن تكاليف إنتاج وتوصيل هذه المعلومات؛

• الجوهر قبل الشكل: يتطلب اختيار القواعد المحاسبية التي تتفق مع الجوهر وليس الشكل القانوني أو التنظيمي، مثل عملية الاندماج والإيجار للأصول الثابتة.

ب- أسس اختيار السياسات المحاسبية حسب المعيار الدولي **IAS8**: وهي كما يلي:

- عندما يرتبط معيار أو تفسير بمعاملة ما أو حدث أو ظرف ما، فإن السياسة المطبقة على ذلك البند يجب تحديدها وفقاً لما ورد في المعيار أو التفسير، مع الأخذ بعين الاعتبار أي إرشاد تنفيذي صادر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية مناسب لذلك المعيار أو التفسير؛

<sup>1</sup> عباس مهدي الشيرازي (1990)، مرجع سابق، ص 100-103.

<sup>2</sup> المصدر نفسه.

- في حالة غياب معيار دولي محدد بشأن معاملة ما، فإن الإدارة تلجأ إلى استخدام حكمها لتطوير وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى الوصول لمعلومات تكون ملائمة لاحتياجات صناعة القرار الاقتصادي للمستخدمين، وتكون موثوقة. ولإصدار الحكم يجب أن تراعى قابلية الترتيب كالتالي:

• المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير والتفسيرات التي تتعامل مع مسائل مماثلة وذات العلاقة؛

• التعاريف والمعايير الخاصة بالاعتراف والقياس للأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف التي تضمنها الإطار التصوري؛

• وبشرط أن لا تتعارض مع ما سبق، يجوز للإدارة أيضا النظر في:

✓ الإصدارات الحالية عن هيئات أخرى واضحة لمعايير المحاسبة والتي لها إطار مفاهيمي مماثل؛

✓ الأدبيات المحاسبية الأخرى وممارسات الصناعة المقبولة.

- اتساق السياسات والطرق: أي استخدام نفس السياسة المحاسبية بين فترة وأخرى، وهذا من أجل إمكانية المقارنة بين المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية. حيث أن غياب الاتساق أو الثبات في السياسة المحاسبية يؤدي حتما إلى عدم قابلية القوائم المالية \_ التي أعدت على أسس مختلفة \_ للمقارنة. يعتبر الاتساق شرطا أساسيا إلا إذا تطلب أحد المعايير عكس ذلك. مثلا إلغاء طريقة LIFO الوارد أخيرا صادر أولا فهنا على المنشأة التي تتبع هذه الطريقة في حساب تكلفة المخزون، عليها التحول منها إلى طريقة أخرى مناسبة تنص عليها المعايير.

### 2.3.1. شروط تغيير بديل محاسبي معين حسب المعايير المحاسبية الدولية :

تكمّن فائدة المعلومات في مدى إمكانية الاعتماد عليها عند إجراء المقارنات الزمانية. ومنه فإن ثبات واتساق السياسة المحاسبية أمر ضروري، ومساعد على التنبؤ. غير أنه من ناحية أخرى يعتبر أمرا مستحيلا، وهذا نظرا للتغيرات الحاصلة في البيئة الحالية التي تنشط فيها المؤسسة. ولهذا تطرق المعيار المحاسبي الدولي الثامن إلى الحالات التي يجوز فيها للمنشأة تغيير سياسة ما وهي:

أ- الحالة الأولى: أن يكون التغيير ضروريا بموجب المعايير المحاسبية الدولية ويطلق عليه مصطلح "التغيير الإلزامي". فمثلا IAS2 ألغى أسلوب LIFO وأعطى بدائل أخرى، فالإلزامي على كل منشأة تطبق LIFO تغيير سياستها إلى واحدة من البدائل الأخرى التي نص عليها المعيار؛

ب- الحالة الثانية: ينتج عن تغيير السياسة المحاسبية التزويد بمعلومات موثوقة، وأكثر ملاءمة عن آثار المعاملات والأحداث، على الوضع المالي للمنشأة أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية، ويكون هذا التغيير "تغييرا اختياريا" لأن كلا البديلين مسموح بهما في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

القياس المحاسبي وبدائله في ظل التغيرات المحاسبية المعاصرة  
ونظرا لأن التغيير في البدائل المحاسبية يؤدي إلى استحالة المقارنة بين الفترات وعليه نص المعيار IAS8 على أنه:

في حالة تغيير في السياسات المحاسبية عند التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير جديد فإنه<sup>1</sup>:

- ينبغي اتباع أي أحكام انتقالية محددة في المعيار أو التفسير؛
- في حالة عدم وجود أحكام انتقالية محددة، ينبغي تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي.
- تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي: لتحقيق الاتساق الذي يؤدي إلى قابلية القوائم المالية للمقارنة يجب إعادة تصوير القوائم المالية المعروضة بأثر رجعي، وفقا للسياسة المحاسبية الجديدة. ويعني التطبيق بأثر رجعي وكأن السياسة الجديدة طبقت دائما ما لم يكن ذلك غير ممكن عمليا.

#### • القيود على التطبيق بأثر رجعي:

- ✓ إذا كان من غير الممكن عمليا تحديد التأثيرات الخاصة بالفترة أو الأثر التراكمي للتغيير لفترة سابقة معروضة أو أكثر فيجب على المنشأة تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة، للقيم الدفترية للأصول والالتزامات في بداية الفترة الأولى التي يعتبر التطبيق بأثر رجعي فيها عمليا، ويجب أن تقوم بتعديل متطابق للرصيد الافتتاحي لكل بند من بنود حقوق الملكية قد تأثر في تلك الفترة.<sup>2</sup> أي أنه في حالة استحالة تحديد آثار هذا التغيير في السياسة على فترات سابقة، فإن المؤسسة تطبق السياسة الجديدة ابتداء من الفترة التي يعتبر تطبيق الأثر الرجعي فيها عمليا. كما يجب إظهار آثار السياسة على بنود حقوق الملكية.
  - ✓ عندما لا يكون ممكنا تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كل الفترات السابقة، فيجب على المنشأة تعديل معلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة مستقبلا، من أول تاريخ يكون فيه ذلك عمليا.<sup>3</sup>
- ومنه نستنتج، أنه يمكن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة، حتى ولو كان غير ممكن عمليا تطبيق السياسة بأثر رجعي عن أي فترة سابقة.

<sup>1</sup> هيني فان جريونينج (2006)، معايير التقارير المالية الدولية - دليل التطبيق، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، ص: 71.

<sup>2</sup> خالد جمال الجعارات (2008)، مرجع سابق، ص: 188.

<sup>3</sup> <http://www.iasplus.com>, le: 20/01/2014.

### 1.3.3. الإفصاح المتعلق بالتغيرات في السياسات المحاسبية

نص معيار المحاسبة الدولي IAS8 على الإفصاحات التي يجب أن تكون واردة في التقرير المالي، علاوة على إعداد القوائم المالية بأثر رجعي. وهذا لمعرفة انعكاسات وأثار التغيير في البدائل المحاسبية في الفترة التي حدث فيها التغيير دون إلزامية تكرار هذه الإفصاحات في الفترات اللاحقة لفترة التغيير حيث يكفي الإفصاح عنها في سنة التغيير فقط. وحسب نوعية التغيير في السياسة المحاسبية يتم تحديد كيفية الإفصاح إن كان تغييراً إلزامياً أو اختيارياً كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم 4 : الإفصاح المتعلق بالتغيير في البدائل المحاسبية

الإفصاحات المتعلقة بالتغيير الاختياري	الإفصاحات المتعلقة بالتغيير الإلزامي
- الأسباب التي تجعل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة ينتج عنه معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة.	- عنوان المعيار أو التفسير الذي سبب التغيير؛ - وصف الأحكام الانتقالية بما في ذلك تلك التي قد يكون لها أثر في الفترات المستقبلية.
<p>- طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛</p> <p>- قيم التعديلات للفترة الحالية ولكل فترة سابقة معروضة إلى المدى الذي يكون فيه ذلك عملياً:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• لكل بند رئيس قد تأثر في القوائم المالية؛</li> <li>• لعائد السهم الأساسي والمخفض (عند تطبيق المنشأة للمعيار IAS30)؛</li> </ul> <p>- مقدار التعديل المتعلق بالفترات السابقة للفترة المعروضة إلى المدى الذي يكون فيه عملياً؛</p> <p>- الإفصاح عن وصف وتفسير كيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير عملي.</p>	

المصدر: خالد جمال الجعارات (2008)، معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS 2007 ، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص: 189.

بالإضافة إلى هذا الإفصاح إذا تم إصدار معيار محاسبي، ولم يبدأ بعد تطبيقه وسريانه، وإذا لم تقم المنشأة بتطبيقه، يجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة وعن المعلومات المؤكدة أو التقديرية. هناك تغييرات لا تعتبر تغييرات في السياسة وهي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في الأردن (2008)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات كما هو مصادق عليها في 01 يناير 2008، ملف إلكتروني تم تحميله من: <http://www.ascqsociety.org>. تم الإطلاع عليه في 2011/04/28، ص: 1013.

- تطبيق سياسة محاسبية لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف في الجوهر، عن تلك التي كانت تحدث سابقا؛

- تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات، أحداث وظروف أخرى لم تحدث مسبقا أو كانت غير ذي أهمية نسبية.

## 2. موقف الفكر المحاسبي من تعدد بدائل القياس المحاسبي وأسباب هذا التعدد:

### 1.2. موقف الفكر المحاسبي من تعدد بدائل القياس المحاسبي

لعل من الأسباب الرئيسية لتعدد بدائل القياس المحاسبي هي المبادئ المحاسبية التي ساهمت في ذلك بشكل كبير من خلال ما طرحه من معالجات ممكنة لنفس العنصر، غير أننا لا نهمل التشريعات والمنظمات المهنية التي رسخت هذه التعددية في الطرق والبدايل المحاسبية، ورغم أن هذه المشكلة أصبحت حقيقة لا يمكن إنكارها، ويسعى العديد من الباحثين لحلها أو التقليل منها، غير أننا نجد أن المفكرين المحاسبين اختلفوا في نظرهم لتعدد البدائل المحاسبية بين مؤيد ومعارض لها، وسوف نتطرق لأراء كل طرف فيما يلي:

حسب وجهة نظر معارضي تعدد البدائل المحاسبية فإن هذا التعدد يعتبر أمرا خطيرا، ويخلف أثارا سلبية على القياس المحاسبي وعلى المستخدمين للمعلومات المحاسبية، في حين يرى مؤيدو تعدد البدائل أن فكرة التعددية في الطرق المحاسبية حقيقة لا يمكن إنكارها ولم تعد هذه هي المشكلة بل أن المشكل المطروح حاليا هو كيفية الاختيار بين هذه البدائل المتاحة ويعتمد أنصار كل فريق على عدد من المبررات سندرجها في الجدول الموالي:

الجدول رقم 5: مبررات كل من معارضي ومؤيدي تعدد البدائل المحاسبية

مبررات معارضي تعدد البدائل المحاسبية	مبررات مؤيدي تعدد البدائل المحاسبية
تتيح اختيارات متعددة الأمر الذي يضعف الثقة في المعلومات المحاسبية وعليه يصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛	إن الاعتماد على بديل محاسبي واحد يضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات، وبالتالي تكون مخرجاتها أقل فائدة للمستخدمين؛
تفقد المعلومات المحاسبية خاصية القابلية للمقارنة، سواء على مستوى الوحدة نفسها أو مع الوحدات الأخرى؛	اختيار البديل المناسب من عدة بدائل والثبات عليه، سيمكن من المقارنة، وأي تغيير ضروري يجب الإفصاح عنه للحفاظ على الثقة في المعلومات؛
تسمح للمؤسسة باختيار البدائل التي تحقق مصالحها وترفع مركزها، دون مراعاة لمصالح الأطراف الأخرى؛	صعوبة تحديد بدائل معينة تصلح لكل زمان ومكان، لذلك التعددية ضرورية لتحقيق الملاءمة لكل حالة؛
تسمح للإدارة باختيار البدائل التي تحقق أهدافها حتى لو أثرت سلبا على المؤسسة والقوائم المالية المصدرة؛	تعدد البدائل المحاسبية أصبح حقيقة مسلما بها، ويجد القبول من قبل الكثير من الأكاديميين والمهنيين، وأن فكرة الغاء التعددية تجد دعما قليلا لتأييدها؛
إن الإعتماد على بديل واحد فقط سيكون مفيدا للمؤسسة حيث يمكنها من عملية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم أغراض القرارات الاقتصادية على المستوى الكلي؛	لقد اتضح فشل النظم الموحدة مقارنة بالنظم المرنة في مجال خدمة العديد من الاحتياجات لاتخاذ القرارات؛
إن التوحيد المحاسبي سيكون له أثر إيجابي من حيث قدرته على توجيه جهود الباحثين للبحث عن وسائل جديدة تزيد منفعة المعلومات المحاسبية.	فكرة التوحيد ذاتها تؤثر سلبا على مستوى البحث والتطبيق المحاسبي، بإبعاد الباحثين عن مواكبة التطورات الخاصة في العلوم الأخرى ذات الصلة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

تيجاني بالرقى (2005)، موقف المنهج المعياري و المنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ع5، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر، ص84-86.

## 2.2. أسباب تعدد البدائل المحاسبية

رغم التطور الكبير للمحاسبة في الآونة الأخيرة إلا أن النظرية المحاسبية مازالت تعاني من إشكالية تعدد البدائل المحاسبية وتنوعها، وبالتبعية اختلاف نتائجها. فمن حيث المبدأ يوجد العديد منها في تضارب، ومن حيث القاعدة نجد العديد من القواعد المتعارضة، ومن حيث الوسيلة نجد العديد من الوسائل المختلفة، ومن حيث النتيجة نجد العديد من النتائج عديمة المعنى. وهو ما أدى لجدل محاسبي أعطيت فيه مشكلة اختلاف الأنظمة المحاسبية حذا وافرا من البحث والتصور. وترجع أسباب تعدد البدائل المحاسبية إلى العديد من العوامل يمكن حصرها فيما يلي:

- تعتبر المحاسبة أداة لخدمة العديد من المستخدمين والمستخدمين لمخرجاتها المتمثلة في القوائم المالية واختلاف وتعدد هؤلاء المستخدمين يساهم في اختلاف وتعدد حاجاتهم إن لم نقل تضاربها في بعض الأحيان، وعليه فالوحدة المحاسبية لغرض إشباع حاجاتهم المتنوعة تلجأ لاتباع طرق وبدائل مختلفة؛
- إن ظهور الاتجاه المعياري كاتجاه جديد للتنظير يبحث عن أفضل الطرق المحاسبية الواجبة التطبيق، وقد كان لاختلاف تصور المهنيين والأكاديميين لمعيار الأفضلية دور في تعدد السياسات المحاسبية؛
- تنص المعايير المحاسبية الدولية على الكثير من البدائل المحاسبية: حيث تنص الكثير من المعايير على وجود بديل مرجعي و بديل أو بدائل أخرى ولا توجد قيود أو حدود لتطبق بديلا معينا ممّا يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق، فالمشكلة تكمن في البدائل التي ترتبط بمعالجة البيانات المحاسبية، والتي تؤدي إلى نتائج مختلفة مثل أساليب تقييم المخزون وفقا للمعيار الدولي للمحاسبة IAS 2 المتعلق بالمخزون، وأساليب الاهتلاك وفقا للمعيار الدولي للمحاسبة IAS 3، وغيرها من البدائل التي تتضمنها معايير أخرى؛
- تعتبر المبادئ المحاسبية من أهم أسباب تعدد البدائل المحاسبية حيث أن التطبيق العملي للمبادئ المحاسبية يضع أمام الوحدة المحاسبية العديد من البدائل الممكنة التطبيق؛
- تساهم بعض التشريعات في تعدد البدائل المحاسبية من خلال السياسات المحاسبية البديلة التي تسمح بتطبيقها.



## مُلخَصُ الفَصْلِ

من خلال هذا الفصل توصلنا إلى أن تعدد البدائل المحاسبية يعتبر من الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة، حيث يؤدي ذلك إلى اختلاف في الأرقام والنتائج المحاسبية، ولعل المنظرين وواضعي المعايير في مهنة المحاسبة يسعون جادين إلى تقليل هذه البدائل لتوحيد طرق المعالجة من ناحية، وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية من ناحية أخرى، حيث يتم تعديل بعض المعايير من وقت لآخر بغرض تقليص البدائل التي يتيحها فعلى سبيل المثال تم تعديل المعيار المحاسبي الدولي المتعلق بالمخزون IAS2 بإلغاء أسلوب الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO) من أساليب تقييم المخزون؛ كما تم تعويض المعيار IAS22 بالمعيار IFRS3 والمتعلق باندماج الأعمال، وألغيت فيه طريقة المصالح المشتركة من طرق المحاسبة عن اندماج الأعمال، كما ركزت المعايير المحاسبية الدولية على القيمة العادلة كأحد البدائل المحاسبية الهامة، والتي من شأنها حل مشكلة القياس المحاسبي، والتي من الممكن أن ترقى للقبول العام، ويكون منطقيا أكثر من بديل التكلفة التاريخية في ظل عدم استقرار النشاط الاقتصادي وتغير الأسعار، وعليه سيكون موضوع فصلنا الموالي: دراسة كل من البديلين المحاسبين السابقين: التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، من خلال التطرق لمفهومها ولمبررات تطبيق كل منهما وكذا الانتقادات الموجهة لهما، كما سنتطرق للقيمة العادلة بنوع من التفصيل.

# الفصل الثاني

القياس المتاسب المستند

على أساس القيمة العامة

ومبررات النكول

أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

- دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -

## البُصْرَةُ الْبَثَانِيَّةُ: القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبررات التحول

تمهيد

لقد استخدمت التكلفة التاريخية لعدة عقود كمبدأ سائد للقياس المحاسبي، إلى أن ظهر من يناهز بالتخلي عن هذا المبدأ من خلال كل من مجلس معايير المحاسبية الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية وذلك بإصدار وتعديل العديد من المعايير التي تركز في مضمونها على القيمة العادلة. حيث يشككون في سلامة مبدأ التكلفة التاريخية في ظل الظروف الاقتصادية التي تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم وما يصاحبها من تغير في القدرة الشرائية لوحدة النقد.

وعلى الرغم من الانتقادات الموجهة لأساس التكلفة التاريخية إلا أن البديل وهو القيمة العادلة تعرض بدوره لانتقادات عديدة، وقد ازداد الجدل في الآونة الأخيرة بين مؤيدي نموذج التكلفة التاريخية ومؤيدي نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس في المحاسبة، وذلك من خلال المقارنة بين أولويات الخصائص الواجب توافرها في المعلومات وخاصة الموثوقية والملاءمة. حيث أن مستخدمي البيانات والمعلومات المالية، يتوقعون أن تكون المعلومات المنشورة والمفصح عنها في القوائم المالية، متصفة بالصحة، والدقة، والموثوقية؛ حتى تكون ملاءمة لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة. ونظرًا لأن دقة وصحة المعلومات المالية، تتوقف على مدى صحة وملاءمة وموثوقية بدائل القياس التي استند عليها للوصول إلى هذه المعلومات. لذا سيتعرض هذا الفصل بالتحليل والمناقشة لمفهوم القيمة العادلة ومبررات التحول من مبدأ التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة والهدف من استخدام القيمة العادلة ومشكلات تطبيقها كالتالي:

- I. التكلفة التاريخية ومبررات التخلي عن استخدامها؛
- II. القيمة العادلة (المفهوم والأهداف وشروط التطبيق)؛
- III. القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية؛
- IV. القيمة العادلة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية IFRS13.

## I. التكلفة التاريخية ومبررات التخلي عن استخدامها

تعتبر التكلفة التاريخية من المبادئ التقليدية في المحاسبة، ومن أسس التقييم التي حظيت بالقبول لعدة عقود، حيث يتم الاعتماد عليها لإثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المنشأة والمتعاملين معها، ويعتبر هذا الإجراء صحيحاً في فترات استقرار الأسعار، لكن ظاهرة تغير الأسعار التي أصبحت ميزة للاقتصاديات الحديثة، جعلت هذا الإجراء عرضة للانتقادات، مما أدى إلى ظهور مؤيدين لاستخدام أساس التكلفة التاريخية ومعارضين لذلك، لذا سنتطرق في هذا المبحث لهذا المبدأ بنوع من التفصيل وهذا في العناصر التالية:

- مفهوم التكلفة التاريخية وكيفية حسابها:
- مبررات الاستمرار في استخدام أساس التكلفة التاريخية:
- مبررات التخلي عن استخدام أساس التكلفة التاريخية:
- الاستثناءات من أساس التكلفة التاريخية.

### 1. مفهوم التكلفة التاريخية وكيفية حسابها

#### 1.1. مفهوم التكلفة التاريخية

هناك العديد من التعاريف التي تطرقت للتكلفة التاريخية سواء كمبدأ أساسي للمحاسبة أو كبديل للقياس المحاسبي سنذكر بعضها منها فيما يلي:

- يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية أحد أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي في تقييم عناصر الأصول والخصوم. إذ بمقتضاه يتم تقييم كافة عناصر الموارد الاقتصادية، واستخداماتها، ومصادر تمويلها، وجميع المصروفات والإيرادات التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية.<sup>1</sup>
- وفقاً لنموذج التكلفة التاريخية يتم تقييم الأصول الثابتة بناء على السعر النقدي المدفوع للحصول على الأصل، مضافاً إليه جميع النفقات الضرورية واللازمة للوصول بالأصل إلى موقعه المخصص وحالته المطلوبة لبدء الإنتاج.<sup>2</sup>
- التكلفة التاريخية هي المبلغ الذي دفع أو ما يعادله للحصول على أصل أو موجود بتاريخ الحصول وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الأحيان مثل الضرائب

1 وليد ناجي الحياي (2007)، مرجع سابق، ص 69.

<sup>2</sup> Hendriksen .E , S .& Van Breda , M(2001), **Accounting Theory** , 5th ed . Mc Graw \_Hill , P.491

على الدخل بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.<sup>1</sup>

- مبدأ التكلفة التاريخية، يتمثل في النموذج الكلاسيكي للتوثيق المحاسبي، الذي يقوم على إثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المنشأة والمتعاملين معها، وتمثل التكلفة الفعلية الحقيقية والعادلة المتفق عليها بين الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة، وعادة ما تكون هذه التكلفة موثقة بمستندات ثبوتية، وهذا يوفر إمكانية التثبت والتحقق من بيانات التكلفة؛ الأمر الذي يوفر درجة عالية من الموضوعية، وإمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية؛ لاكتسابها درجة الموثوقية البعيدة عن الذاتية والتحيز الشخصي.<sup>2</sup>
- وقد عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها "المبالغ المقاسة بالوحدات النقدية، للنقد المتفق أو للممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأسمال المصدر، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع أو الخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها"<sup>3</sup>
- يطلق مصطلح محاسبة التكلفة التاريخية على المحاسبة المالية المبنية على التكلفة الأصلية والتي تتجاهل الزيادات الناتجة عن التضخم أو تقلبات الأسعار.<sup>4</sup>
- يركز مبدأ التكلفة التاريخية على تقييم الأملاك بقيمتها الأصلية (تكلفة شرائها أو إنتاجها) وليس على أساس قيمتها الحالية أو قيمة استبدالها دون الأخذ بعين الاعتبار تغيرات القدرة الشرائية. وينص على أنه في تاريخ دخولها إلى شركة المؤسسة، فإن العناصر المملوكة من طرف المؤسسة مقابل قيمة معينة يتم تسجيلها بتكلفة شرائها، والعناصر المملوكة بصفة مجانية فتسجل على أساس القيمة التي تباع بها، أما الأملاك المنتجة من طرف المؤسسة فتسجل على أساس قيمة إنتاجها.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> محمد طلال الججاوي وآخرون (2009)، أساسيات المعرفة المحاسبية، ط 1، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 356

<sup>2</sup> نعيم دهمش وعفاف اسحاق أبوزر (2006)، موثوقية وملاءمة استخدام القيمة العادلة وإمكانية تطبيقها، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي المهني السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين القيمة العادلة ومعايير الإبلاغ المالي، 2006/09/13، عمان الأردن، ص 04.

<sup>3</sup> رشيد بوكساني، نعيم دهمش و عفاف اسحق أبو زر (2004)، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي المهني لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

<sup>4</sup> طارق عبد العال حماد (2003)، المحاسبة عن القيمة العادلة، عين الشمس للنشر والتوزيع، القاهرة، ص 19.

<sup>5</sup> Gérard MELYON, Rendois NOGUERA(2001), **Comptabilité Générale**, Edition ESKA, Paris, p42

ومن خلال التعاريف السابقة يستخلص ما يلي:

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

## 2.1. احتساب التكلفة التاريخية

يدخل في احتساب تكلفة الأصل طويل الأجل كل ما ينفق نقداً أو عيناً أو ما يعادلها في سبيل الحصول عليه، سواء كان ذلك بواسطة الشراء أو الإنتاج الداخلي. ففي حالة الشراء تحسب التكلفة عن طريق احتساب كافة مصاريف الشراء وما يترتب عليها من نفقات ضرورية ولازمة، حتى يصبح الأصل ضمن ممتلكات الوحدة الاقتصادية. أما في حالة انتاج الأصل داخل المشروع فهنا تشمل تكلفة الأصل جميع النفقات الضرورية لإنتاجه حتى يصبح جاهزاً للاستخدام.<sup>1</sup>

يتم حساب التكلفة التاريخية للأصل كما يلي:

تكلفة شراء الأصل = سعر الأصل - الخصومات + مصاريف الشراء المرتبطة بالأصل لحين إعداده للاستخدام

تكلفة إنتاج الأصل = جميع النفقات الضرورية لإنتاجه حتى يصبح جاهزاً للاستخدام

- التكلفة التاريخية هي سعر الاستحواذ على أصل ما ناقص منه الخصومات وزائد جميع التكاليف الثانوية العادية اللازمة لوضع الأصل في حالة وموقع الاستخدام. ولذلك يلاحظ أن سعر التسجيل في الدفاتر غالباً ما يكون أعلى من سعر شراء الأصل، ومن أمثلة التكاليف الثانوية اللازمة لوضع الأصل في حالة الاستخدام: الضرائب، مصاريف النقل، مصاريف التركيب، والتأمين.<sup>2</sup>

ما يلاحظ على طريقة احتساب التكلفة التاريخية البساطة والوضوح فهي خالية من التعقيد ولا تحتاج لتقدير شخصي، كما أنها تستند على وثائق وأدلة ملموسة، فالتكلفة التاريخية للأصل تشمل كل المصاريف التي تعبر عن أحداث اقتصادية لجعل الأصل جاهزاً للاستخدام سواء تحصلت عليه المؤسسة عن طريق الشراء أو عن طريق الإنتاج.

<sup>1</sup> دونالد كيسو وجيري ويجانت (1995)، المحاسبة المتوسطة، ج 1، ترجمة: أحمد حامد حجاج وتقديم سلطان محمد السلطان، دار المريخ للنشر، الرياض، ص 70.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد (2003)، المحاسبة عن القيمة العادلة، مرجع سابق، ص 18.

## 2. مبررات الاستمرار في استخدام أساس التكلفة التاريخية

يستند أساس التكلفة التاريخية على مبررات عديدة منها:

### - الموضوعية في القياس:

التكلفة التاريخية تقدم معلومات موضوعية، قابلة للتحقق وخالية من التحيز والاستناد للآراء الشخصية، لأنها تبني على أحداث فعلية وليست افتراضية أو متوقعة، كما أن تغيرات الأسعار لا تمثل وفق مبدأ التحقق أساساً موضوعياً للإثبات المحاسبي، وتترك مجالاً واسعاً للتقدير الشخصي، لأن المؤسسة ليست طرفاً في تلك التغيرات ولم تشارك في حدوثها.<sup>1</sup>

التكلفة التاريخية تقلل إلى الحد الأدنى تأثير الحسابات بالآراء الشخصية للأشخاص الذين يعدونها.<sup>2</sup>

وهذا ما تتميز به التكلفة التاريخية وهو الموضوعية في القياس بحكم أنها تقوم على وقائع حدثت فعلاً وليست افتراضية مقاسة في تلك اللحظة - أي وقت حدوثها - ومؤيدة بالمستندات وبالتالي لا تكون عرضة للاختلافات في التقدير عند تدخل الحكم الشخصي.

### - فرض الاستمرارية:

والذي يقضي بأن المشروع في حالة استمرار بأعماله الاعتيادية خلال الفترة المنظورة والتي يجب أن لا تزيد عن ( 12 ) شهرًا من تاريخ التوقيع على الميزانية، وبالتالي لا تستخدم القيم الجارية للأصول إلا في حالة واحدة فقط هي في حالة التصفية.

يعتمد في تبرير التكلفة التاريخية على فرض الاستمرارية الذي يعتبر أن التكلفة التاريخية هي الأساس الملائم للتقييم وليست قيم التصفية.<sup>3</sup>

### - مبدأ التحقق:

والذي يقضي طبقاً لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر.

التكلفة محددة ويمكن التحقق منها وبمجرد تحديدها تظل ثابتة طالما بقي الأصل في الخدمة. فحتى يمكن الاعتماد على المعلومات المقدمة، يجب أن تعلم كل الأطراف الداخلية والخارجية أن المعلومات دقيقة ومستندة على حقائق. وعن طريق استخدام التكلفة كأساس لأمسك الدفاتر، يمكن للمحاسبين توفير بيانات موضوعية وقابلة للتحقق منها في تقاريرهم.<sup>4</sup>

### - القابلية للمقارنة والقياس:

<sup>1</sup> أمين السيد احمد لطفي (2005)، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ص 263.

<sup>2</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان (2007)، مرجع سابق، ص 373.

<sup>3</sup> أمين السيد احمد لطفي (2005)، مرجع سابق، ص 263.

<sup>4</sup> دونالد كيسو وجيري ويجانت (1995)، مرجع سابق، ص 78.

يتميز نموذج التكلفة التاريخية بالقابلية للمقارنة والقياس في ظل حالة من الثبات والاستقرار الاقتصادي.

- التكلفة التاريخية سهلة الفهم غير معقدة:

أن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية وهي غير قابلة للجدل أو التغيير لذلك استمر تطبيق هذا المبدأ لفترة طويلة من الوقت بل حتى في الوقت الحاضر نجد العديد من مؤيديه الذين يرون أنه الأساس السليم في القياس.

- كما يتفق كيسو وجيري مع ما سبق حيث اعتبروا أن استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول طويلة الأجل يرجع للأسباب التالية:<sup>1</sup>

• في تاريخ الاقتناء، فإن التكلفة تعكس القيمة العادلة؛

• التكلفة التاريخية تعكس صفقات فعلية وليست مفترضة ولذلك فإنها الأكثر مصداقية؛

• عند استخدام طرق أخرى لتقييم الأصل وينجم عنها مكاسب أو خسارة فيجب أن لا تؤخذ في الاعتبار مسبقاً لأن الأصل مازال في حيازة الوحدة الاقتصادية وإنما يجب الاعتراف بها عند بيع الأصل.

- بالإضافة إلى ما سبق فإن أساس التكلفة التاريخية يتلاءم مع كثير من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية على غرار فرض الاستمرارية ومبدأ القابلية للتحقق وهي:<sup>2</sup>

• مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات: والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الفترة فقط، وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية.

• مفهوم الثبات: حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار.

• الحيطة والحذر: حيث يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيمة متحفظة.

• فرض وحدة القياس النقدية: والذي يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش.

• مبدأ القياس الفعلي: والذي يقضي بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلاً طبقاً للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراض آخر.

<sup>1</sup> دونالد كيسو وجيري ويجانت (1995)، مرجع سابق، ص 453.

<sup>2</sup> عباس مهدي الشيرازي (1990)، مرجع سابق، ص 314:313.



### 3. مبررات التخلي عن استخدام أساس التكلفة التاريخية

تجدر الإشارة إلى أن التكلفة التاريخية لا يشك في صحتها لحظة الاكتساب أو التملك، و إنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئاً من الماضي، فبحكم تغير القوة الشرائية للنقود بتغير الظروف الاقتصادية من كساد وتضخم وغيرها أصبحت التكلفة التاريخية بعيدة عن القيمة الحالية بمرور الزمن. لهذا وجهت لمبدأ التكلفة التاريخية رغم مزاياها السابقة الذكر العديد من الانتقادات والاعتراضات على استخدامه، وخاصة في الفترات التي تتغير فيها الأسعار بصورة واضحة، مما ينجر عنه تقادم للتكلفة في فترة ارتفاع أو انخفاض الأسعار وعليه تصبح التكلفة الخاصة بالسنوات السابقة غير قابلة للمقارنة مع أرقام التكلفة الجارية.

وعليه أصبح أساس التكلفة التاريخية أكثر المبادئ المحاسبية إثارة للانتقاد سواء من قبل مستخدمي القوائم المالية أو من قبل المحاسبين أنفسهم، ولعله يمكن إجمال هذه الانتقادات حسب الموضوع أدناه:

- في حين يتسق مبدأ التكلفة التاريخية مع العديد من الفروض والمبادئ التي يتكون منها إطار نظرية المحاسبة كما سبق ذكره. نجد أن مبدأ التكلفة التاريخية لا يتسق مع مبدأ الإفصاح المحاسبي خاصة في ظل الاتجاهات التضخمية وما ينتج عنها من التغير في القوة الشرائية للنقود<sup>1</sup>.
- ينتج عن تطبيق نموذج التكلفة التاريخية التقليدي نوعين من الأخطاء المحاسبية:
  - أ- أخطاء في القياس:

- تنتج عن فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وبذلك يتجاهل النموذج التقليدي التغير في القوة الشرائية للنقود<sup>2</sup>؛
- يترتب على الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية تجاهل التغير في قيمة الوحدات النقدية الأصلية، حيث أن التطبيق السليم لهذا المبدأ يتطلب استخدام وحدات قياس متجانسة في إثبات كافة عناصر المركز المالي في الفترات المختلفة، ومن ناحية أخرى يلاحظ أن تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار سوف يجعل القيم الواردة في القوائم المالية غير قابلة للتجميع والتلخيص.

حيث تصبح وحدة القياس المستخدمة غير متجانسة بالنسبة للعمليات والفترات المالية بسبب التغير في قيمتها، خاصة في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار فإن العناصر المكونة لقائمة المركز المالي تصبح بعيدة كل البعد عن قيمها الجارية، وبالتالي فإن المحاسب يقوم بجمع وطرح قيم وأحداث وعمليات مالية كما لو كانت ذات قوة شرائية واحدة على الرغم من اختلاف قوتها

<sup>1</sup> صالح عبد الرحمان محمود (2004)، مرجع سابق، ص 211.

<sup>2</sup> رضوان حلوة حنان (2003)، مرجع سابق، ص 67-68.

الشرائية مثلما هو الحال في حالة طرح أو جمع عملتين مختلفتين كالدينار الجزائري مع التونسي مثلا دون إجراء عمليات التحويل، الأمر الذي يتسبب في عدم مصداقية القوائم المالية، حيث تصبح عاجزة عن تصوير الحقائق الاقتصادية وعن مقابلة احتياجات متخذي القرارات وخاصة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة وبالتالي على توفير نظرة مستقبلية لمسار الوحدة المحاسبية.

#### ب- أخطاء في التوقيت:

- تنتج عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة (تغيرات أسعار الدخول وأسعار الخروج الجارية) حتى يتم حدوث عملية تبادل فعلي مما يتيح الاستناد إلى دليل موضوعي.<sup>1</sup>
- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى قياس غير سليم للربح الدوري لسببين هما:

✓ اتضح من دراسة حالات عديدة عن طريق جهات متعددة أن الأرباح الظاهرة في القوائم المالية التقليدية تنخفض بمعدل كبير عن حالة قياس التكلفة بالأسعار الجارية، بمعنى أن جزءا من الأرباح يكون ربحاً وهمياً ناتجاً من مقابلة إيرادات مقاسة بالأسعار الجارية ببعض التكاليف المقاسة بالتكلفة التاريخية، وبالتالي يصبح رقم الربح مضللاً.<sup>2</sup>

✓ إن 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 (Periodicity). أي أن الربح الدوري الخاص بفترة محاسبية معينة سوف يعكس ناتج الأحداث الاقتصادية التي نشأت في فترات محاسبية سابقة ولم تتحقق إلا خلال هذه الفترة، كما أن هذا الربح لن يعكس نتائج أحداث الفترة الحالية بالكامل إذ أن ذلك الجزء من هذه الأحداث غير المحققة سوف يتم الاعتراف به في فترات محاسبية مقبلة.<sup>3</sup>

وهذا ناجم عن اتباع مبدأ التحقق حيث يؤدي إلى حدوث أخطاء في توقيت الإثبات (الاعتراف المحاسبي) بالتغيرات في القيمة، وبالتالي تكون نتائج الأعمال عبارة عن خليط من الدخل الخاص بالفترة المالية الحالية والدخل الذي تم اكتسابه حالياً والذي لم يتحقق في الفترات السابقة؛

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان (2003)، مرجع سابق، ص 67-68.

<sup>2</sup> مدحت فوزي عليان وادي (2006)، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية (دراسة تحليلية تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، ص 60.

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص 314-317.

- إن الإعتماد 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 في السجلات المحاسبية، ومن الأمثلة على ذلك شهرة المحل، والأصول البشرية، والمزايا الاحتكارية، ونظام المعلومات المتوفر لدى المنشأة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى.<sup>1</sup>
  - يهدم نموذج التكلفة التاريخية حقيقة جوهرية لأي نظرية لقياس القيمة وهي أن قيمة الشيء محددة بالزمن والظروف، وبالتالي أن قيمة أي أصل عبارة عن قيمة نقدية غير مستقرة بدرجة كبيرة.<sup>2</sup>
  - إن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي بمرور الوقت إلى أن قائمة المركز المالي تصبح عبارة عن توليفة من وحدات نقدية ذات قوة شرائية مختلفة لأن وحدة القياس المستخدمة تتغير قوتها الشرائية من فترة لأخرى، مما يترتب عليها أنها لا تعطي صورة صادقة وواضحة عن المركز المالي؛
  - إن القياس المحاسبي وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، وفي حالة الاستقرار الاقتصادي فقط؛
  - إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي مما يؤدي إلى عدة مشكلات أهمها:<sup>3</sup>
    - اتخاذ قرارات خاطئة سواء من قبل الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية بسبب ما تظهره من تحليلات غير صحيحة كالعائد على الاستثمار، وتسعير الانتاج، والتمويل وتحديد تكاليف الإنتاج؛
    - دفع ضرائب على أرباح صورية قد لا تكون متحققة؛
    - توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة فعلا؛
    - عجز الوحدة الاقتصادية على إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول الثابتة المستهلكة مما يؤدي إلى تراجع الطاقة الانتاجية للمؤسسة.
- تعقيبا على ما سبق نستخلص ما يلي:
- أن التكلفة التاريخية للأصل اعتبرت بمثابة تكلفة جارية عادلة في تاريخ الشراء.

<sup>1</sup> مدحت فوزي عليان وادي (2006)، مرجع سابق، ص 314-317.

<sup>2</sup> محمد نواف حمدان عابد (2006)، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الاصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية-دراسة تطبيقية-، رسالة ماجستير غير منشورة، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، ص 51.

<sup>3</sup> هوارى معراج وحديدي آدم (2011)، اشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والافصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية، ورقة بحث مقدمة في المنتدى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA يومي 13 و14 سبتمبر 2011. ص 8.

- إذا لم تكن هناك تغيرات في مستويات الأسعار بين تاريخ شراء الأصل وإعداد القوائم المالية لا يوجد هناك مبرر لتعديل القوائم المالية لأن مبدأ التكلفة التاريخية يكون فعالاً؛
- إن القوائم المالية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية في حالة عدم الاستقرار الاقتصادي لا تعطي قيمةً لبنود القوائم المالية تمثل بعدالة حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية.
- عدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية على مراعاة تغيرات الأسعار جعل هذه التغيرات أحد أبرز المشاكل البارزة التي تواجهها الأدبيات المحاسبية لانعكاساتها الواضحة على نتائج القياس والتقييم المحاسبي في الوحدات الاقتصادية .
- اتخذت مهنة المحاسبة في كثير من الدول، إجراءات معينة لمعالجة آثار التغير في القدرة الشرائية على الحسابات، إذ بذلت محاولات لوضع بعض القواعد والإجراءات التي تؤدي إلى أخذ التغيرات في الأسعار في الحسبان عند إعداد القوائم المالية. هذا يستدعي وجود نماذج محاسبية بديلة لنموذج التكلفة التاريخية.

وبالنظر للانتقادات المذكورة أعلاه فإن المحاسبة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لا تصلح لأن تكون أساساً مناسباً للقياس المحاسبي لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والتي تطلبها الأطراف المختلفة المستخدمة لها من هنا أصبح من الضروري البحث عن مقاييس أخرى بخلاف مبدأ التكلفة التاريخية.

#### 4.1.4 الاستثناءات من أساس التكلفة التاريخية

من أجل التخفيف من الانتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية ورغبة المحاسبين في زيادة فعالية التقارير المحاسبية فقد تم الخروج عن هذا المبدأ في كثير من الحالات وتم قبول تعديلات أو استثناءات في تطبيقه والتي منها:

#### 4.1.4.1 المدينون (العملاء)

تظهر أرصدة المدينين بالميزانية العمومية المبالغ المستحقة على العملاء والمنتظر أن يتم تحصيلها نقداً، ومن ثم تعد تقديرات في نهاية الفترة لمعرفة المردودات والمسموحات المتوقعة، بل أكثر من ذلك لا يتم تسجيل عملية البيع في بعض الأحيان حتى تنتهي الفترة التي يمكن للعميل أن يرد خلالها البضاعة، كذلك في حالة البيع بالتقسيط نجد أن رصيد المدينين الصافي في أي تاريخ يكون عبارة عن مجموع الأقساط غير المسددة حتى ذلك التاريخ ناقصاً منه الفوائد غير المكتسبة في ذلك التاريخ. كما أن مخصص الديون المشكوك فيها يظهر في الميزانية مطروحاً من رقم المدينين باعتباره مخصصاً من مخصصات التقييم.

وعلى ذلك يمكن القول أن أساس تقييم بند المدينين هو صافي القيمة المنتظر تحصيلها وليست التكلفة التاريخية.<sup>1</sup>

#### 2.4. المخزون السلعي

بالنسبة للمخزون السلعي آخر العام فالقاعدة العامة للتقويم هي قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، إلا أنه توجد حالات خاصة كثيرة تستدعي الخروج عن هذه القاعدة، ففي حالة وجود سوق شبه مؤكدة للمنتج والتكاليف اللازمة للتسويق يمكن قياسها تستخدم أسعار السوق للوصول إلى صافي القيمة البيعية كأساس لتقويم بضاعة آخر المدة، وبغض النظر عن كون هذه القيمة أكبر من التكلفة أو أقل منها، كذلك تستخدم أسعار السوق في حالة عدم إمكان تحديد التكلفة الفعلية للمخزون كما في حالة النشاط الزراعي أو صناعة وتعبئة اللحوم. وفي شركات المقاولات يتم استخدام نسبة الإنجاز حيث يجعل حساب المقاولات تحت التنفيذ مدينًا بالتكلفة المتراكمة حتى تاريخ القوائم المالية مضافًا إليه مقدار من الأرباح يتناسب مع ما تم إنجازه من المقاولات أو العقد.<sup>2</sup>

#### 3.4. أوراق القبض

يتم تقييم أوراق القبض بقيمتها الحالية في تاريخ إعداد القوائم المالية وذلك يتطلب الاعتراف دوريًا بإيرادات الفوائد الدائنة على تلك الأوراق. وبصفة عامة لا يمكن إهمال الفرق بين القيمة الإسمية والقيمة الحالية لأوراق القبض إلا إذا كانت آجالها قصيرة الأجل وتستحق خلال عام من تاريخ إعداد القوائم المالية.

#### 4.4. الاستثمارات قصيرة الأجل

بالنسبة للاستثمارات قصيرة الأجل فالقاعدة هي أن يكون التقويم على أساس إجمالي التكلفة أو إجمالي القيمة السوقية أيهما أقل، على أن يكون قياس إجمالي القيمة السوقية في تاريخ إعداد الميزانية، ويلاحظ هنا أن التحسن في أسعار السوق في الفترات المالية التالية يؤخذ في الحسبان ولكن بشرط ألا تزيد القيمة المعدلة عن التكلفة الأصلية، وأن التعديل بالنقص في رصيد حساب مخصص هبوط القيمة

<sup>1</sup> راجع:

- عباس مهدي الشيرازي (1990)، مرجع سابق، ص 317-320.
- يوسف محمود جربوع (2001)، أساس التكلفة التاريخية بين التأييد والانتقادات الموجهة إليها، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ع1، ص 1-4، ملف إلكتروني تم تحميله من الموقع: <http://www.ascasociety.org/magazine.aspx?page-key-magazine> يوم: 2012/04/15.
- أو يوسف محمود جربوع (2001)، التكلفة التاريخية للمخزون، ط1، مؤسسة الوراق للطباعة والتوزيع، عمان، الأردن، ص 220.
- سالم عبد الله حلس ويوسف محمود جربوع (2009)، تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة- دراسة تحليلية لأراء المراجعين القانونيين في فلسطين- الجامعة الإسلامية غزة، ص 16-19.

## البُصيرة الثاني ————— القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبررات التحول

السوقية يعتبر تغيراً في التقديرات المحاسبية للخسائر غير المحققة، إلا أن هناك استثناء لهذه القاعدة في حالة المشروعات التي تتعامل أساساً في الأوراق المالية مثل مؤسسات الاستثمار، وسماسة الأوراق المالية، والبنوك وشركات التأمين. ففي هذه الحالة تستخدم أسعار السوق كأساس لتقييم هذه الاستثمارات على أن يعالج الفرق بين القيمة السوقية والتكلفة الأصلية بمثابة أحد عناصر حقوق الملكية وليست من عناصر قائمة الدخل.

### 5.4. الاستثمارات طويلة الأجل

الأساس في التقييم بالنسبة للاستثمارات طويلة الأجل هو التكلفة إلا إذا كان هناك انخفاض جوهري في أسعار السوق فتعدل التكلفة بقيمة هذا الانخفاض، وتمثل القيمة المعدلة الأساس الجديد للتكلفة، وتظهر الخسائر ضمن عناصر قائمة الدخل، أما إذا كان الانخفاض في أسعار السوق انخفاضاً مؤقتاً فيمكن تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل كما هو الحال في الاستثمارات قصيرة الأجل ولكن مع اختلاف بسيط هو أن التعديلات على مخصص انخفاض القيمة السوقية يعالج كجزء من حقوق الملكية ويظهر مستقلاً في قائمة المركز المالي دون أن يؤثر على عناصر قائمة الدخل إلا أنه في حالة الاستثمار في أسهم تمثل حقوق الملكية حجم هذا الاستثمار من شأنه تحقيق سيطرة على إدارة الشركة (نسبة ملكية أكبر من 50 % أو تحقيق نوع من التأثير الفعال) (نسبة الملكية ما بين 20 % إلى 50 % مثلاً) فإن في مثل هذه الحالات يمكن الخروج على أساس التكلفة وتقييم الاستثمارات على أساس طريقة حقوق الملكية حيث تظهر الاستثمارات بالتكلفة المعدلة سنوياً بنصيب الشركة المستثمرة من أرباح وخسائر الشركة المستثمرة فيها والتوزيعات خلال الفترة.

### 6.4. الأصول الثابتة:

هناك حالات كثيرة في المحاسبة عن الأصول الثابتة تمثل خروجاً عن مبدأ التكلفة التاريخية فمثلاً في حالة الأصول المستهلكة دفترياً ولا زالت تعمل كطاقة إنتاجية مستقبلية، أو في حالة الانخفاض الدائم في قيمة الأصول الثابتة نتيجة للتقدم أو في حالة الأصول الحيوانية (التكاثر)، في مثل هذه الحالات يلزم إعادة تقييم الأصول الثابتة، فإنه كثيراً ما يحدث تغيير جوهري ودائم في قيمة هذه الأصول الأمر الذي يستدعي إعادة التقييم من وقت لآخر للاعتراف بالنقص الدائم أو الزيادة الدائمة في القيمة.

### 7.4. المبادلات غير النقدية:

القاعدة العامة هي أن الأصول غير النقدية موضع تبادل يجب إثباتها بما يعادل القيمة السوقية العادلة للأصل المتنازل عنه أو القيمة السوقية العادلة للأصل المتحصل عليه أيهما أكثر تحديداً، وإذا ظهر تعذر في تقدير القيمة الحقيقية العادلة لكلا الأصلين فيمكن الاعتماد على القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه (القديم) كأساس لإثبات حيازة الأصل الجديد ودون الاعتراف بأية مكاسب أو خسائر نتيجة عملية

## الفصل الثاني ————— القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبررات التحول

التبادل، والقيمة العادلة للأصل غير النقدي تقدر على أساس صافي القيمة البيعية أو ثمن الشراء لأصل مماثل حاليًا أو استخدام طريقة التقييم المباشر. كذلك في حالة تبادل أصول غير متشابهة من حيث الغرض من اقتنائها أو في حالة حصول المنشأة على فرق نقدي نتيجة التبادل للأصول المشابهة، فإنه في هذه الحالة يتم الاعتراف جزئيًا بأرباح وخسائر التبادل إذ أنه في هذه الحالة أن دورة اكتساب الربح من الأصل القديم قد اكتملت.

تعتبر التكلفة التاريخية من المبادئ التقليدية في المحاسبة، ومن أسس التقييم التي حظيت بالقبول لعدة عقود، حيث يتم الاعتماد عليها لتخصيص منافع الأصل على الدورات المستفيدة من خدماته بغرض مقابلة الإيرادات بالمصاريف لتحديد الدخل، ويعتبر هذا الإجراء صحيحًا في فترات استقرار الأسعار، لكن ظاهرة تغير الأسعار التي أصبحت ميزة الاقتصاديات الحديثة، جعلت هذا الإجراء عرضة للانتقادات، مما أدى إلى ظهور مؤيدين للاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية، ومعارضين لذلك من خلال استخدام أسس أخرى للتقييم. ومع أن التمسك بهذه التكلفة يوفر معلومات موضوعية إلا أنها تعتبر أقل ملاءمة لاتخاذ القرارات لأن قيمة الأصل قد تتغير متأثرة بحالات الانكماش أو التضخم وعليه تبقى هذه التكلفة قاصرة عن بيان حقيقة المركز المالي للوحدات الاقتصادية المختلفة التي تمتلك أصول متشابهة تم الحصول عليها في فترات محاسبية مختلفة. مما يستحيل معها عملية المقارنة في حالة بقاء قيم الأصول التاريخية دون تعديل، فالتكلفة التاريخية كأحد طرق عملية القياس المحاسبي لها آثار سلبية خلال فترة تغير الأسعار، إذ تؤدي إلى المغالاة في الدخل، يتبعه تخفيض غير مقصود لرأس المال، لأن الدخل المنتج تحت التكلفة التاريخية رقم مخادع وهذا تقوم الإدارة بتوزيع أرباح تتجاوز الدخل الحقيقي. وهنا نعرج على تعليق Sterling الذي يقول "إن التكلفة التاريخية ليست بعقيدة جوهرية أصيلة وإنما هي مشتقة من مبدأ الحيطة والحذر".<sup>1</sup>

وعليه ظهر نموذج القيمة العادلة كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية وهذا ما سنتطرق له في العنصر الموالي.

<sup>1</sup> سالم عواد هادي الزويبي (2010)، مرجع سابق، ص 47.

## II. القيمة العادلة (المفهوم والأهداف وشروط التطبيق)

بعد تزايد الانتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية وضعف ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات المالية المعدة على أساسه، بدأ التوجه نحو بديل محاسبي آخر يأخذ في الاعتبار التغيرات في الأسعار والظروف الاقتصادية فكان البديل هو القيمة العادلة، لذلك فإن المقاييس والإفصاحات التي تستند إلى نموذج القيمة العادلة أخذت في التوسع والانتشار بشكل متزايد في الفكر المحاسبي وفي التطبيق العملي، من خلال استخدام أساليب جديدة لتقدير وقياس بنود حسابات القوائم المالية، ومن ثم الإفصاح عنها. لذا سنتعرض في هذا العنصر بالتحليل والمناقشة لمفهوم القيمة العادلة ومبررات التحول من مبدأ التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة والهدف من استخدام القيمة العادلة ومشكلات تطبيقها في العناصر التالية:

- مفهوم القيمة العادلة وأهدافها؛
- التطور التاريخي لمحاسبة القيمة العادلة؛
- الأسباب الموجبة للتحول نحو تطبيق القيمة العادلة؛
- شروط تطبيق نموذج القيمة العادلة؛
- مزايا استخدام القيمة العادلة والانتقادات الموجهة لها.

### 1. مفهوم القيمة العادلة وأهدافها

#### 1.1. مفهوم القيمة العادلة

مما لا شك فيه أن مفهوم القيمة العادلة قد نقل النظرية المحاسبية التقليدية إلى آفاق وأطر جديدة، وأحدث تغييراً شاملاً في بنية البيانات المالية ومدلولاتها. وكان ذلك نتاجاً للتطورات الحاصلة على النظرية المحاسبية. وعليه تم التطرق في العديد من معايير المحاسبة الدولية للقيمة العادلة قبل أن يتم إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالقيمة العادلة وكيفية قياسها وهو معيار المحاسبة الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية رقم 13 تحت عنوان قياس القيمة العادلة في ماي 2011.

ولقد كان لمصطلح القيمة العادلة مكاناً في الفقه البريطاني قبل تبنيه من قبل الفكر الاقتصادي الأمريكي، إذ تعاملت معه المعايير البريطانية بعد أن أثاره الاقتصاديون في أكثر من مناسبة عندما تعلق الأمر بمناقشة التكلفة التاريخية للبيانات المالية كمبدأ من مبادئ المحاسبة ومدى تضليلها لقارئ البيانات المالية في أكثر من قطاع، فالمعروف أن التكلفة التاريخية للبيانات المالية لا تأخذ بالاعتبار التغيرات الهائلة الإيجابية



## الفصل الثاني - القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبهرات التحول

للموجودات المالية للمنشأة من ناحية ولا تسمح في نفس الوقت التشريعات لكثير من دول العالم من إضافة أدوات أو أصول ذات علاقة بعمر المنشأة من ناحية أخرى (الشهرة مثلاً).<sup>1</sup>

وعليه يجب أن نتطرق أولاً إلى تعريف القيمة العادلة والذي تناولته العديد من أدبيات المحاسبة كما يلي:

- القيمة العادلة هي: "المبلغ الذي يمكن بيع أصل ما، أو تحقيقه به، أو تحمله لتسوية التزام ما بين طرفين يرغبان في ذلك ولديهما معلومات وافية عن الشيء محل التبادل".<sup>2</sup>
- كما تعرف القيمة العادلة بأنها "المبلغ الذي يمكن أن يُتبادل به أصل ما بين مشتر وبائع يتوافر لدى كل منهما الدراية والرغبة في إتمام الصفقة وتتم الصفقة في إطار متوازن ( أي بين أطراف غير ذوي علاقة أو تبعية وتتم بين مشتر راغب و بائع راغب وكلاهما يعمل للحصول على أكبر منفعة لنفسه)".<sup>3</sup>
- ويعرف البعض القيمة السوقية العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين مشتر وبائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية.<sup>4</sup>
- القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة ورغبة في معاملة على أساس تجاري وفي سوق نشط.<sup>5</sup>
- كما تعرف القيمة العادلة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد في الجريدة الرسمية رقم 19، 2009/03/25 بالقيمة الحقيقية، والتي تتمثل في المبلغ الذي يمكن من أجله تبادل أصول أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.
- وتعرف وفقاً للمجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكية وحسب معيار SFAS 157 على أنها: "السعر الذي يتم تلقيه جراء بيع أحد الأصول أو المدفوع لنقل دين في معاملة بين الأطراف المتبادلة في السوق وذلك بتاريخ القياس"<sup>6</sup>

<sup>1</sup> محمد البشير (2006)، القيمة العادلة والتشريعات الأردنية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والتدقيق، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي المهني السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين القيمة العادلة ومعايير الإبلاغ المالي، 14، 2006/09/13، عمان الأردن، ص 01.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر علي (2004)، مبادئ المحاسبة المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ج 2، الدار الجامعية، مصر، ص 17

<sup>3</sup> طارق عبد العال حماد (2003)، موسوعة معايير المحاسبة الدولية ج 3: المحاسبة عن الاستثمارات، الدار الجامعية مصر، ص 601.

<sup>4</sup> طارق عبد العال حماد (2003)، المحاسبة عن القيمة العادلة، مرجع سابق، ص 11.

<sup>5</sup> محمد طلال الججاوي وآخرون (2009)، مرجع سابق، ص 356.

<sup>6</sup> Mark L. Zyla (2010), **Fair Value Measurements: Practical Guidance and Implementation**, ED WILEY, Canada, P 31

- هي "السعر الذي تتم وفقه المبادلة بين يد المشتري الذي لديه الرغبة والاستعداد للشراء وبائع تتوفر لديه أيضا الرغبة المطلقة بعيدا عن كل إكراه وضغوط. وكلا الطرفين لديهما معرفة معقولة من الوقائع وقدر من الإطلاع والقدرة والاستعداد للتعامل ضمن السوق النشط.<sup>1</sup>
- وفي ظل المعايير المحاسبية الدولية تعرف القيمة العادلة بأنها "القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو تسوية الالتزام بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادل حقيقية.<sup>2</sup> وقد وردت في معظم المعايير المحاسبية الدولية مثل المعيار المحاسبي IAS 16 المتعلق بالامتلاكات، المنشآت والمعدات، والمعيار المحاسبي الدولي IAS 39 المتعلق بتحقق وقياس الادوات المالية، والمعيار المحاسبي الدولي IAS 37 المتعلق بالمخصصات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة وغيرها من المعايير؛
- لكن التعريف السابق للقيمة العادلة في المعايير المحاسبية الدولية يلاحظ عليه أنه:<sup>3</sup>

- لا يحدد ما إذا كانت المنشأة تشتري أو تبيع الأصل؛
- ليس واضحا المعنى المقصود بالوفاء بالالتزام نظرا إلى أنه لا يشير إلى الدائن وإنما الأطراف المطلعة والراغبة؛
- لا يذكر بوضوح ما إذا كانت المبادلة أو التسوية تتم في تاريخ القياس أو تاريخ آخر.
- لذا جاء معيار قياس القيمة العادلة IFRS 13 بتعريف جديد منقح يتولى أمر أوجه القصور في التعريف القديم حيث عرف القيمة العادلة على أنها: "السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس"<sup>4</sup>.
- كما وضح المعيار الدولي المصطلحات التي وردت في تعريف القيمة العادلة كما يلي:

<sup>1</sup> James P. Catty (2012), **The Professional's Guide to Fair Value: The Future of Financial Reporting**, ED WILEY, Canada, p14.

<sup>2</sup> خالد جمال الجعارات (2008)، مرجع سابق، ص 69.

<sup>3</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء ب: الوثائق المرافقة، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية، عمان، الأردن، ص: ب 961.

<sup>4</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء أ: إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية، عمان، الأردن، ص: أ 491.

الجدول رقم 6: مفهوم المصطلحات الواردة في تعريف القيمة العادلة

المصطلح	المعنى
السعر	تعتبر القيمة العادلة السعر الذي سيتم استلامه لبيع الأصل أو الذي سيتم دفعه لنقل الالتزام في معاملة منظمة في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية (أي سعر البيع) بغض النظر عما إذا كان ذلك السعر ملحوظاً بشكل مباشر أو مقدراً باستخدام أسلوب تقييم آخر.
الأصل أو الالتزام	على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس مثل حالة الأصل وموقعه، وكذا القيود المفروضة على بيع الأصل واستخدامه إن وجدت. وقد يكون الأصل أو الالتزام إما مستقلاً (أداة مالية أو أصل غير مالي)، أو مجموعة أصول أو مجموعة التزامات أو مجموعة أصول والتزامات (وحدة توليد نقد أو مؤسسة أعمال).
المعاملة	تعني معاملة تبادل منظمة وافتراضية (أي ليس بيعاً حقيقياً أو معاملة قسرية أو بيعاً بسبب ضائقة مالية) حيث يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل ونقل الالتزام تتم في السوق الأصلي للأصل أو الالتزام أو في السوق الأكثر ربحاً في حالة غياب السوق الأصلي.
المشاركون في السوق	وهم البائعون والمشترون في السوق الأصلي أو السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الالتزام المستقلون عن بعضهم البعض وواسعي الاطلاع فيما يخص الأصل أو الالتزام وقادرون وراغبون بإبرام معاملة للأصل أو الالتزام. <sup>1</sup>

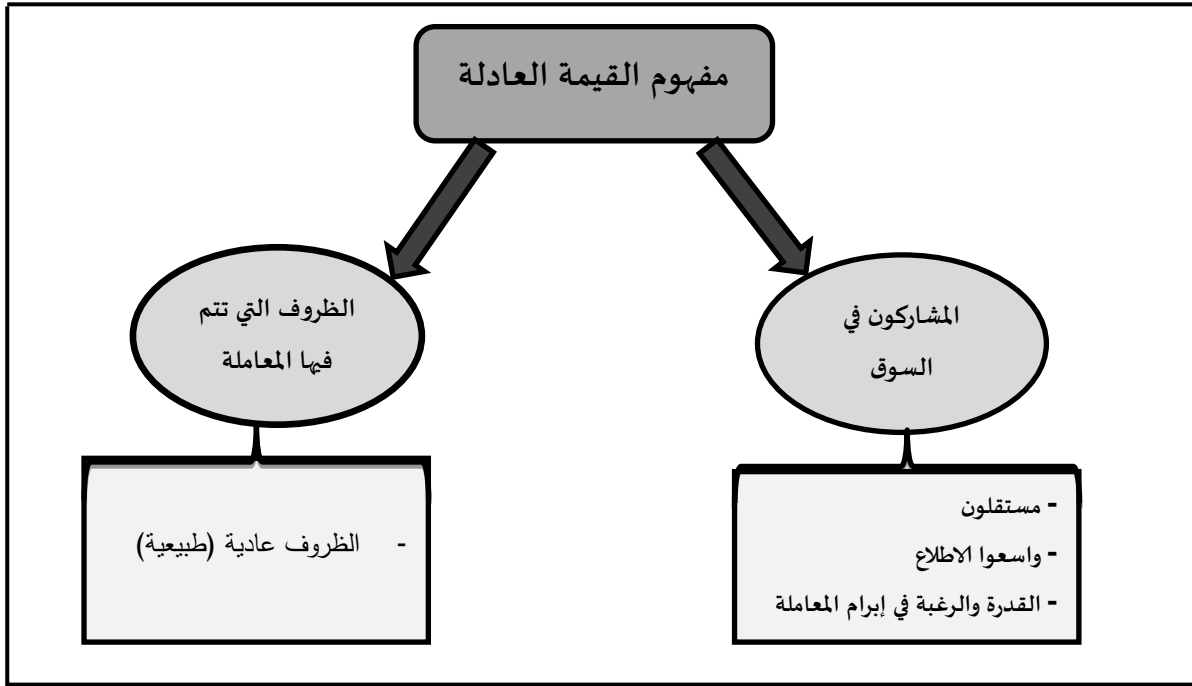
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء في المعيار ifrs13

ونستخلص من خلال العرض السابق لمفهوم القيمة العادلة أن القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع الأصل أو الذي سيتم دفعه لنقل الالتزام وفق معاملة منظمة بين أطراف مستقلين وواسعي الاطلاع بكل ما يخص الأصل أو الالتزام وقادرين وراغبين في إبرام هذه المعاملة في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية.

والشكل التالي يوضح لنا مفهوم القيمة العادلة:

<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء ب: الوثائق المرافقة، مرجع سابق، ص: ب966.

الشكل رقم 6: مفهوم القيمة العادلة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء في المعيار ifrs13

من الشكل يتضح أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على محورين رئيسيين: الأول يتعلق بالمشاركين في السوق، حيث يجب أن يكونوا مستقلين عن بعضهم البعض وواسعي الاطلاع فيما يخص الأصل أو الالتزام وقادرين وراغبين في إبرام المعاملة، أما الثاني فهو متعلق بالظروف التي تتم فيها المعاملة حيث يشترط أن تكون هذه الظروف طبيعية (عادية)، فالصفقات التي تتم مثلا في ظروف التصفية لا تعبر عن القيمة العادلة، لأن البائع في هذه الحالة يكون مجبرا على البيع، وكلما زاد الوقت للعثور على مشتر كلما زاد ابتعاد التقدير عن القيمة العادلة.

## 2.1. أهداف القيمة العادلة

- يهدف مفهوم القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة إلى القيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية، بحيث يعترف بالدخل إما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المنشأة أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمؤسسة وأن مفهوم القيمة العادلة يكون مبنيًا على أساس أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود، وبالتالي فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تتسلمه أو تدفعه المؤسسة في عملية اجبارية أو تصفية غير اختيارية أو مضطر للبيع.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ظاهر القشي (2007)، السياسة المتبعة في تصنيف الأوراق المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 39 في الشركات المساهمة الأردنية -دراسة ميدانية-، المجلة العربية للإدارة، مجلد 28، ع2، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، ص89.

- تمكين المؤسسة من قياس أدواتها المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات الداخلية من أجل<sup>1</sup>:

- صنع القرارات الاستثمارية والتجارية المختلفة؛
- إدارة وقياس المخاطر؛
- تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة.

- تحسين عملية التحليل المالي بتوفير نسب ومؤشرات تقيس الواقع الفعلي لأداء المؤسسة.<sup>2</sup>

ويمكن للطالبة إضافة الأهداف التالية:

- تقييم كفاءة الإدارة في توظيف الموارد الاقتصادية من خلال المعلومات التي توفرها؛
- توفير معلومات للدائنين لمعرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها؛
- يمكن القول أن الهدف الأساسي لاستخدام القيمة العادلة هو تحديد الوضع المالي الحقيقي للمؤسسات الاقتصادية وتعزيز الشفافية، لتمكن مستخدمي المعلومة من اتخاذ القرارات الملائمة وفي الوقت المناسب.

## 2. التطور التاريخي لمحاسبة القيمة العادلة

- ظهر مفهوم القيمة العادلة لأول مرة في أوائل العشرينات قبل وضع المعايير المحاسبية الإلزامية في فترة ما قبل الكساد العظيم (1929-1932)، حيث كان لدى الشركات حرية كبيرة في اختيار الممارسات والسياسات المحاسبية الخاصة بها. وقد تم استخدام "القيمة الحالية" أو "القيمة التقديرية" أو "القيمة السوقية" لتسجيل قيم الأصول والالتزامات باعتبارها "قيمة عادلة" لتلك الأصول والالتزامات<sup>3</sup>.

- وفي عام 1934 تم إنشاء "هيئة سوق الأوراق الأمريكية SEC" بهدف تحديد المعايير المقبولة من أجل إعداد القوائم المالية التي توفر المعلومات المالية المفيدة للمستثمرين والدائنين لاتخاذ القرارات. وقد كان اتجاهها يميل نحو التحفظ وقد ظهر هذا من خلال عدم تشجيعها لإعادة تقييم الأصول سواء بالزيادة أو بالنقصان.

- وفي الخمسينيات مارست SEC سلطتها التنفيذية ومنعت بشكل غير رسمي الإفصاح عن القيم المعاد تقييمها بالزيادة، وفي عام 1965 منع مجلس المبادئ المحاسبية APB بشكل رسمي في الرأي رقم 6

<sup>1</sup> إبراهيم عبد موسى السعيري وزيد عائد مردان (2012)، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الاداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، السنة 8، ع25، جامعة الكوفة، ص 230.

<sup>2</sup> نعيم دهمش وعفاف اسحاق أبوزر (2006)، مرجع سابق، ص 21.

<sup>3</sup> عمرو حسن ابراهيم (2011)، دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال قسم المحاسبة، جامعة حلوان، ص 04.

استخدام القيم المعاد تقييمها بالزيادة للممتلكات، المنشآت والمعدات. وفي السبعينيات والستينيات من القرن الماضي (1960-1970)، تحول تركيز مؤيدي التكلفة الجارية من الاعتراف والإفصاح نحو القياس. أخذين بعين الاعتبار النقد الموجه نحو إعادة التقييم بالزيادة العشوائي، وذلك باقتراح عدد من مقاييس مختلفة للتكلفة الجارية للأصول الثابتة، بما في ذلك تكلفة الاستبدال، والقيمة الخارجة (exit value)، وصافي القيمة الحالية، والقيمة السوقية.<sup>1</sup>

- ومع انخفاض القيم السوقية للكثير من الأوراق المالية خلال أزمة النفط (أكتوبر 1973-مارس 1974)، أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB نتيجة لذلك في ديسمبر 1975 المعيار رقم 12 بعنوان "المحاسبة عن بعض الأوراق المالية المتداولة في السوق"، وهو المعيار الذي يتطلب المحاسبة عن أسهم حقوق الملكية المتداولة (قصيرة الأجل) في السوق بالتكلفة أو القيمة العادلة أيهما أقل.

- وفي أواخر السبعينات وبداية الثمانينات ومع ارتفاع أسعار الفائدة بسبب ارتفاع معدل التضخم "اضطرت العديد من مؤسسات الادخار والإقراض لدفع سعر فائدة أعلى من الذي كانوا يحصلون عليه من قروض الرهن العقاري ذات معدل الفائدة الثابت. وبالتالي أظهرت أزمة مؤسسات الادخار والإقراض أنه في بعض الحالات، فإن "القيمة الحالية" لأصول مؤسسات الادخار والإقراض كانت أقل من قيمة التزاماتها، وبالتالي كانت هذه المؤسسات معسرة اقتصادياً، ومع ذلك، فإن هذه الخسائر لم تنعكس في قوائمها المالية بسبب استخدام نموذج محاسبة التكلفة التاريخية، بالإضافة إلى تأثير انخفاض الشفافية الذي يكتنف مدى قدرة هذه المؤسسات على سداد التزاماتها.<sup>2</sup>

يمكن القول أن أزمة مؤسسات الادخار والإقراض سمحت باكتشاف أن محاسبة التكلفة التاريخية كانت وراء حجب الخسائر الاقتصادية الكامنة، وسمحت للمؤسسات المالية المتعسرة اقتصادياً بأن تصبح غير ملحوظة، وهذا ما أدى إلى مطالبة العديد من المهتمين بالمحاسبة لاستخدام القيمة العادلة نظراً لأن استخدامها يسمح بمساعدة المنظمين والمستثمرين لاكتشاف المشاكل لدى هذه المؤسسات في وقت مبكر لإيجاد حلول لها.

- وفي أواخر الثمانينات وبداية التسعينات ومع التغيرات التي طرأت على العمل المصرفي وظهور الأدوات المالية زادت الحاجة لاستخدام القيمة العادلة في التنظيم المحاسبي. وهذا ما أدى بمجلس معايير المحاسبة المالية FASB لإصدار العديد من معايير المحاسبة الخاصة بالقياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة مثل المعيار رقم 107 الخاص بالإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية، والمعيار رقم 115 بعنوان "الإفصاح عن بعض الاستثمارات في أوراق الدين وحقوق الملكية، والمعيار رقم 133

<sup>1</sup> نعيم دهمش وعفاف اسحق أبوزر (2006)، مرجع سابق، ص 05.

<sup>2</sup> عمرو حسن ابراهيم (2011)، مرجع سابق، ص 07.

بعنوان "المحاسبة عن الأدوات المالية المشتقة وأنشطة التحوط"، والمعيار رقم 157 الذي اهتم بالقياس على أساس القيمة العادلة والذي قبل صدوره لم تكن كيفية قياس القيمة العادلة متناسقة ومحددة ومقننة في معيار محاسبي واحد، وهو ما أدى إلى إمكانية حدوث ممارسات متباينة حول قياس القيمة العادلة وفقا للمعايير المحاسبية المختلفة. وتم إصدار المعيار المحاسبي رقم 159 والذي تم من خلاله تعديل المعيار رقم 115 وتوسع في استخدام أساس القيمة العادلة.

- كما توجهت المعايير المحاسبية الدولية نحو تطبيق القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية بالتدرج حيث أجريت تعديلات على بعض المعايير المحاسبية الدولية كالمعيار IAS16 الخاص بالأصول الثابتة والمعيار IAS 38 الخاص بالأصول غير الملموسة ومعيار المحاسبي IAS32 و IAS39 الخاصين بالقياس والإفصاح المحاسبي عن الأدوات المالية، والمعيار IAS40 الخاص بالاستثمارات العقارية والمعيار IAS41 الخاص بالزراعة، وبموجب هذه المعايير أصبح القياس المحاسبي معتمدا بشكل أساسي على القيمة العادلة.

- وتم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 بعنوان "قياس القيمة العادلة"، حيث لم يكن للقيمة العادلة معيار خاص بها وإنما كانت بعض المعايير الدولية تتطرق لها بصورة محدودة، حيث يقوم هذا المعيار الدولي للقيمة العادلة بما يلي:

- تعريف القيمة العادلة؛
- تبين إطار لقياس القيمة العادلة في معيار دولي واحد؛
- يقتضي الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة.

### 3. الأسباب الموجبة للتحول نحو تطبيق القيمة العادلة

أنشأت مدرسة القيمة العادلة تصحيحا للخلل في مخرجات تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية في ظل ظروف التضخم.<sup>1</sup>

إن التغيرات الاقتصادية الحاصلة في الوقت الراهن خاصة ارتفاع الأسعار وتفاشي ظاهرة التضخم، من بين الأسباب التي أدت إلى ظهور طريقة تقييم جديدة والمتمثلة في القيمة العادلة، لكن لا يمكن القول أنها السبب الرئيسي لظهورها، وعليه سنوجز الأسباب والمبررات التي أدت إلى ظهور القيمة العادلة وتطبيقها فيما يلي:

<sup>1</sup> حواس صلاح (2008)، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص 110.

- النتائج السلبية المترتبة على افتراض ثبات وحدة النقد والمعروف أن الاقتصاد العالمي في الوقت الراهن هو اقتصاد تضخمي، ولهذا وحسب مجلس معايير المحاسبة الدولية فإن الهدف طويل المدى يتمثل في الاعتراف بالأصول والخصوم في القوائم المالية بقيمتها العادلة بدلا من التكلفة التاريخية.<sup>1</sup>
- إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك، وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي، الذي ينحرف قليلا أو كثيرا عن قيمته الحالية خاصة بعد انتشار ظاهرة التضخم واستفحالها في كل الاقتصاديات حيث لم يعد الأمر كما كان عليه. خاصة أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس بالاعتماد على هذا المبدأ أصبحت تفقد الكثير من صلاحيتها وقدرتها للإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.<sup>2</sup>
- أي أنه في ظل الاستقرار الاقتصادي لا توجد ضرورة لتطبيق القيمة العادلة لأن التكلفة التاريخية في هذه الحالة تعتبر قيمة عادلة. وإنما تظهر الحاجة للتحويل نحو القيمة العادلة في حالة عدم مسايرة التكلفة التاريخية للتغيرات الاقتصادية، حيث فشلت في توفير معلومات محاسبية تلي حاجات الأطراف العديدة المستخدمة لها.
- ولعل أهم الأسباب في اتباع معيار القيمة العادلة وهذا حسب مجمل الإصدارات المتنوعة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية هو النتائج السلبية المترتبة عن افتراض ثبات وحد النقد.<sup>3</sup> إذ يعد منهج القيم العادلة الأكثر إغراء للمهنيين وواضعي المعايير بصفته يعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة، ويعد المقياس الأفضل والأكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات، بينما تستند مرجعية التكلفة التاريخية في التقرير عن البيانات المالية إلى بيانات تكون موثوقة في البداية، لكنها تصبح أقل موثوقية مع مرور الوقت ولا تتوافر فيها خاصية الملاءمة لاتخاذ القرارات بعد فترة وقوع الحدث لأنها تكتفي بالإبلاغ عن السجل التاريخي للأصول والخصوم، دون أن تقدم معلومات حديثة عن قيمتها الحاضرة، كما أن استخدام القيمة العادلة في التقرير عن كل العمليات والأحداث الماضية والحاضرة باتباع منهج تقييمي يحسن من خاصية القابلية للمقارنة والثبات في اتباع النسق، في حين أن التكلفة التاريخية

<sup>1</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان (2000)، المحاسبة الدولية، الدار العلمية، عمان، ص 67.

<sup>2</sup> جميل حسن النجار (2013)، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، بدون صفحة. ملف إلكتروني تم تحميله من <http://platform.almanhal.com/Files/?ID=T2-41654-MLA0011371.pdf&pi=7> بتاريخ 2017/06/02.

<sup>3</sup> حسين القاضي ومأمون حمدان (2000)، مرجع سابق، ص 67.



تشتمل على سلسلة من التقييمات والفرضيات والمسلمات المختلفة، التي لا يمكن اجراء المقارنات بدرجة عالية من الدقة والثقة.<sup>1</sup>

من خلال ما سبق نستنتج أن مبررات التخلي عن استخدام التكلفة التاريخية من جهة والايجابيات التي يوفرها نموذج القيمة العادلة من جهة أخرى هي المبررات التي أدت إلى التحول نحو تطبيق القيمة العادلة، إلا أن السبب الأكثر تأثيراً هو ضرورة الاعتماد على نموذج محاسبي واحد يحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بحيث أن تطبيقه يوفر محتوى إعلامياً جيداً ومفيداً لمستخدمي المعلومات المحاسبية يمكنهم من معرفة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وبالتالي اتخاذ قراراتهم الاقتصادية بدقة وفعالية.

#### 4. شروط تطبيق القيمة العادلة

تتمثل شروط تطبيق القيمة العادلة فيما يلي:<sup>2</sup>

- توفر الأسواق المالية الجاهزة والفاعلة، حتى تتمكن المؤسسات من قياس القيمة العادلة بكفاءة وفعالية؛

- توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة؛

- توفر القوانين والتشريعات التي تساهم في ضبط أخلاقيات إدارة المؤسسات المطبقة لمعايير القيمة العادلة؛

كما يمكن للباحثة إضافة الشرطين التاليين:

➤ تعديل القوانين الضريبية بشكل يسمح بتطبيق القيمة العادلة؛

➤ والعمل على زيادة وعي أفراد المجتمع المالي ومختلف المستخدمين للمعلومات المحاسبية بمفهوم القيمة العادلة.

#### 5. مزايا استخدام القيمة العادلة والانتقادات الموجهة لها

##### 1.5 مزايا تطبيق القيمة العادلة

تهدف القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد القوائم المالية ومن مزاياها العديدة ما يلي:

- تعكس القيمة العادلة الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة؛

<sup>1</sup> كرار سليم عبد الزهرة وآخرون (2013)، قياس القيمة العادلة للأسهم العادية باستعمال نموذج مضاعفة الربحية -دراسة تطبيقية-، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة 9، ع 29، جامعة الكوفة، ص 195.

<sup>2</sup> Sing Ting Ying and Meng Soo Choon (2005) , **fair value accounting relevance, reliability and Progress in Malasia**, p4.

## الفصل الثاني - القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبررات التحول

- تأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي تطرأ على القوة الشرائية لوحدة النقد على عكس التكلفة التاريخية؛
- تساعد محاسبة القيمة العادلة في تحسين عملية التحليل المالي، وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة؛
- توفر القيمة العادلة أساساً أفضل للتنبؤ، حيث أنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية؛
- أساس القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة للمستثمرين لأغراض تقييم حقوق الملكية بالمقارنة بالتكلفة التاريخية؛
- توصلت دراسة لوندي 2002 إلى أن معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى توفيرها لأساس محايد لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة أموال المنشأة.<sup>1</sup>
- القياس على أساس القيمة العادلة يمكن المؤسسات من تخصيص مواردها بشكل أفضل ويسمح لها بالمحافظة عليها؛
- تمكن القيمة العادلة من المحافظة على رأس المال وحمايته من التآكل في حالة تطبيق التكلفة التاريخية نظراً لعدم اعتراف هذه الأخيرة بالانخفاض في قيمة الأصول.
- القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة لم يعد مقتصرًا على المعايير المحاسبية الدولية، بل أخذت به معظم معايير المحاسبة في الدول المتقدمة والنامية.<sup>2</sup> ولعل أبرز مثال في هذه الحالة هي الولايات المتحدة الأمريكية حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية التابع لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي العديد من المعايير التي تهتم بالقياس على أساس القيمة العادلة، كما نجد في هذا المجال أيضاً إنجلترا وأستراليا وكندا ومصر.

### 2.5. الانتقادات الموجبة للقيمة العادلة

- تعتبر محاسبة القيمة العادلة مثيرة للجدل بسبب ما يكتنفها من تعقيدات وغموض، حيث أن تطبيقها يعتبر أمراً صعباً لذلك وجهت لها انتقادات عديدة منها ما يلي:
- حداثة ظهورها وعدم إلمام الدول المتقدمة بها بشكل كامل.

<sup>1</sup> مصطفى راشد العبادي (2010)، مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس

والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن العشرين، جامعة سعود، ص36.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص37.

- إن الاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي واتباع أسس قياس متباينة. حيث تتعدد طرق وأساليب تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية، الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلباً مما هو في الحقيقة في ظل عدم وجود سوق نشط.
- تحيز القياس المحاسبي القائم على استخدام القيمة العادلة نظراً للجوء الإدارة إلى التقدير الذاتي للقيمة العادلة نتيجة عدم توفر أسواق للعديد من الأصول هذا من ناحية، وعدم توافر أدلة إثبات موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات من ناحية أخرى ووبالتالي تخوف المستثمرين من القوائم المالية المعدة وفقاً لتلك المعايير باعتبار أن الإدارة يمكن أن تتلاعب بها.
- عدم جدوى تطبيق المعايير الدولية (والتي تتضمن معايير القيمة العادلة) في دول العالم الثالث، لعدة أسباب من أهمها:<sup>1</sup>
  - عدم قدرة المؤسسات على تحمل تكاليف تطبيقها، وخصوصاً أن أكثر المؤسسات تعد من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وبالتالي فتحملها تكاليف إضافية قد يؤدي إلى إخراجها من المنافسة في الأسواق الداخلية والخارجية؛
  - استخدام معايير القيمة العادلة من قبل بعض الشركات في الدول شرق الآسيوية (هونغ كونغ، ماليزيا، سنغافورة وتايلاند) لم يحدث أي تغيير يذكر على مبدأ الشفافية في الإفصاح عن القوائم المالية لديها؛
  - أغلب المعايير الموضوعية تناسب ظروف وبيئة ومصالح الدول المتقدمة والتي تختلف تماماً عن ظروف ومصالح وبيئة دول العالم الثالث.
- تكمن المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها.
- صعوبة قياس القيمة العادلة لكثير من الأصول والاستثمارات طويلة الأجل، بسبب عدم توافر السوق النشطة من ناحية، وتعقد بعض المعالجات من ناحية أخرى.
- الحاجة إلى بذل جهود غير عادية وتحمل تكاليف وأعباء إضافية للتوصل إلى مقاييس حقيقية للقيمة العادلة، خاصة إذا ما تم الاستعانة بمستشارين أو خبراء خارجيين لتقدير القيمة العادلة، مما قد يؤدي إلى زيادة التكلفة عن المنفعة.

<sup>1</sup> حازم الخطيب وظاهر القشي (2004)، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن.

## الفصل الثاني - القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبررات التحول

- وجود تعارض واضح بين مبدأ الاستمرارية، وبين الحاجة إلى الحصول على القيم العادلة للأصول والالتزامات باستخدام سعر الخروج على وجه الخصوص.
- رفض التغيير حيث أن مفهوم القيمة العادلة يتعارض مع مبادئ وأسس محاسبية كالحيطة والحذر والتكلفة التاريخية.
- عدم القدرة على الحصول على القيمة العادلة للاستثمارات سواء المالية أو العقارية بسبب عدم وجود سعر في السوق لهذه الموجودات، أو أن السعر في السوق لا يعكس السعر العادل؛
- الاختلاف في تفسير بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة بالإضافة إلى تعقد بعضها وصعوبة فهمها؛
- عدم وجود كوادر بشرية مؤهلة لفهم وتطبيق مبادئ القيمة العادلة بشكل سليم؛
- عدم القدرة على توزيع أرباح غير متحققة أو زيادة رأس المال من خلال أرباح غير متحققة واختلاف وجهات النظر حول هذا الأمر؛
- إساءة استخدام المعالجات الواردة في معايير القيمة العادلة لإدارة الأرباح من قبل إدارات الشركات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> هيثم السعافين (2006)، مشاكل تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة الدولية ونظرة هيئات الرقابة الحكومية، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي المهني السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين القيمة العادلة ومعايير الإبلاغ المالي، 2006/09/13، عمان الأردن ، ص 6.

### III. القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية

لقد دعت الحاجة المتزايدة للمعلومات المالية الملائمة والتي تتميز بالشفافية والقابلية للمقارنة والفهم بالنسبة للمستخدمين، بالإضافة إلى تسارع التحديث والابتكار في مشروعات الأعمال والتطورات الجديدة في التوزيع الإلكتروني للمعلومات المالية والمحاسبية وكذا ارتفاع الأسعار وما انجر عنه من ارتفاع مستمر في معدلات التضخم إلى توجه المجامع المهنية والمعايير المحاسبية الدولية إلى المطالبة بالتحول في القياس المحاسبي من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة وفيما يلي عرض لأهم الإصدارات المحاسبية الدولية ذات الصلة بمحاسبة القيمة العادلة:

- القيمة العادلة من منظور المعايير الأمريكية للمحاسبة؛
  - القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية
- IAS-IFRS

#### 1. القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الأمريكية

إن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB هو الجهة المخولة قانوناً بإصدار المعايير المحاسبية الأمريكية بتفويض من هيئة سوق الأوراق المالية SEC ومنذ بداية التسعينات اهتم المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية بإصدار المعايير المتعلقة بالقيمة العادلة. وفيما يلي استعراض لأهم متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً للإصدارات المحاسبية ذات الصلة بالقيمة العادلة.

##### 1.1 معيار المحاسبة المالية FAS105

يهدف تحسين الإفصاح عن المعلومات حول الأدوات المالية طرح FASB مشروع معيار حول الأدوات المالية والتمويل خارج الميزانية سنة 1987.

وقد انتهت التعليقات والتوصيات بأن القيمة السوقية العادلة لكل مجموعة من الأصول والالتزامات المالية يجب الإفصاح عنها إما في صلب القوائم المالية أو بالإيضاحات المتممة لها إذا لم تتمكن الوحدة المحاسبية من تحديد وتقدير هذه القيمة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Amble, Joan Lordi (1989), The FASB's new ED on disclosure: disclosures about off-balance-sheet exposures and credit risk concentrations are the FASB's targets, **Journal of Accountancy**, November 1989, disponible sur le lien: [www.thefreelibrary.com](http://www.thefreelibrary.com) le: 29/09/2012.

الإفصاح الثاني ————— القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبررات التحول

وفي مارس سنة 1990 صدر المعيار FAS105 "الإفصاح عن معلومات حول الأدوات المالية مع مخاطر التمويل خارج الميزانية مع التركيز على مخاطر الائتمان" وينص على متطلبات الإفصاح التالية:<sup>1</sup>

- القيمة الاسمية أو التعاقدية للأداة المالية؛
  - طبيعة وشروط الأدوات المالية وبيان مخاطر السوق ومخاطر الائتمان المتعلقة بها؛
  - السياسات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية؛
  - الخسائر التي سوف تتحملها الشركة في حالة فشل أي طرف في تنفيذ شروط العقد.
- وقد وجه هذا المعيار الأنظار لأهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأدوات المالية سواء إذا ما تم الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات المتممة.

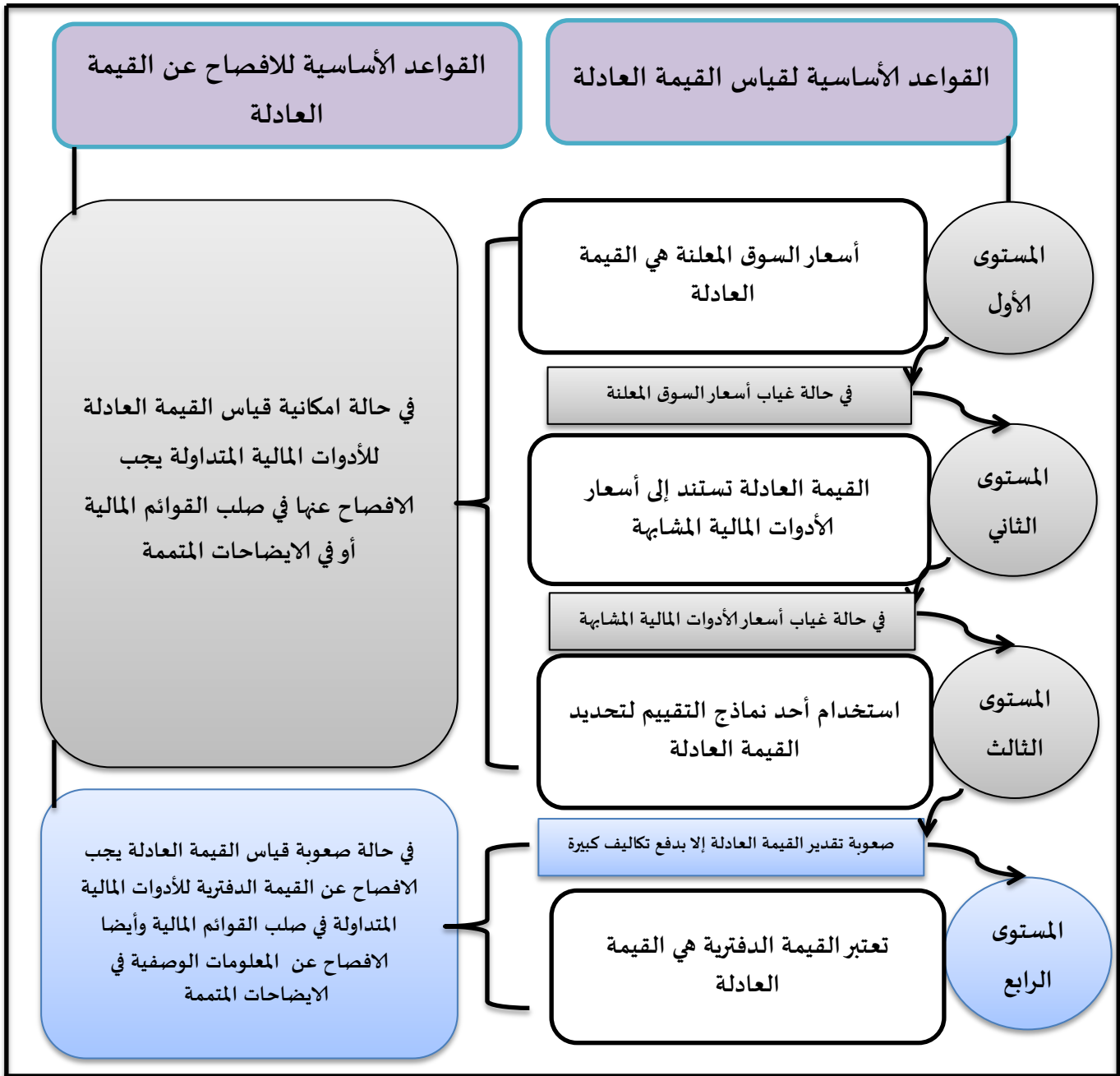
## 2.1 معيار المحاسبة المالية FAS107

صدر هذا المعيار عن المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية في ديسمبر سنة 1991 بعنوان: "الإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية".<sup>2</sup> وقد اعتبر من المعايير الهامة التي تناولت الإفصاح عن القيمة العادلة في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، كما تطرق لأول مرة لمفهوم القيمة العادلة حيث عرفها بأنها " تلك القيم التي يتم على أساسها تبادل الأدوات المالية بين الأطراف المختلفة" كما يتطلب المعيار ضرورة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها، حيث يمكن قياس القيمة العادلة من خلال أربع مستويات: كما هو موضح في الشكل الموالي:

<sup>1</sup> Financial Accounting Standards Board (FASB) (1990), **Statement of Financial Accounting Standards No105: Disclosure of Information about Financial Instruments with Off-Balance-Sheet Risk and Financial Instruments with Concentrations of Credit Risk**, Norwalk, Connecticut.

<sup>2</sup> Financial Accounting Standards Board (FASB) (1991), **Statement of Financial Accounting Standards No.107: Disclosures about Fair Value of Financial Instruments**, Norwalk, Connecticut.

الشكل رقم 7: هيكل مستويات قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها وفق المعيار FAS 107



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

Financial Accounting Standards Board (FASB) (1991), **Statement of Financial Accounting Standards No.107: Disclosures about Fair Value of Financial Instruments**, Norwalk, Connecticut.

من الشكل يتضح أن المعيار FAS107 حدد عدة مستويات لقياس القيمة العادلة بما يتناسب مع كل مؤسسة على حدى فيحق لأي مؤسسة اختيار المستوى الذي على أساسه يتم قياس القيمة العادلة والذي تراه مناسبا لها، غير أنه كان من المستحسن لو تم وضع أسلوب واحد لقياس القيمة العادلة والذي

الإفصاح الثاني ————— القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبررات التحول

من شأنه السماح بالقابلية للمقارنة بين الأدوات المالية المتشابهة، كما أن المعيار لم يحدد طريقة واحدة للإفصاح وترك الحرية للمؤسسات في اختيار الإفصاح سواء في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات المتممة.

### 3.1 معيار المحاسبة المالية FAS115

صدر هذا المعيار من المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية FASB سنة 1993 بعنوان "المحاسبة عن بنود معينة في الاستثمارات المالية"<sup>1</sup> وقد حل محل المعيار FAS12 الصادر سنة 1975 تحت عنوان "المحاسبة عن الاستثمارات"

أحدث المعيار FAS115 تغييرات كبيرة على تصنيف الاستثمارات المالية وطرق المحاسبة عنها، حيث ألغى التبويب الثنائي للاستثمارات الذي جاء بها FAS12 وهما الاستثمارات المالية قصيرة الأجل والاستثمارات المالية طويلة الأجل، واستحدث تبويب جديد للاستثمارات كما هو مبين في الجدول الموالي:

---

<sup>1</sup> Financial Accounting Standards Board (FASB) (1993), **Statement of Financial Accounting Standards No.115: Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities**, Norwalk, Connecticut.



الجدول رقم 7: أقسام الاستثمارات المالية وفقا لمعيار المحاسبة الامريكي رقم 115

مجموعة الاستثمارات	استثمارات مقتناة بهدف الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها	استثمارات مقتناة بهدف المتاجرة	استثمارات متاحة للبيع
نوع الاستثمارات	سندات فقط	أسهم وسندات	أسهم وسندات
الخصائص	يتم الشراء بهدف الاحتفاظ حتى موعد الاستحقاق	يتم الشراء بهدف إعادة بيعها في فترة قصيرة لتحقيق الأرباح	جميع الاستثمارات التي لا تقع ضمن المجموعتين السابقتين
أسس القياس	التكلفة المعدلة باستهلاك علاوة أو خصم اصدار	القيمة العادلة	القيمة العادلة
معالجة المكاسب والخسائر غير المحققة	لا يتم الاعتراف بأي مكاسب أو خسائر غير محققة	تدخل ضمن صافي الربح الخاص بالفترة المحاسبية التي حدثت فيها	لا تدخل ضمن الربح الخاص بالفترة المحاسبية ولكن تدخل ضمن حقوق الملكية
الأثر على الميزانية	تبوب ضمن الأصول المتداولة أو طويلة الأجل على حسب موعد الاستحقاق	تظهر هذه الاستثمارات ضمن الأصول المتداولة	يتم الإفصاح عن المكاسب والخسائر غير المحققة في بند خاص بحقوق الملكية، وتظهر هذه الاستثمارات كأصول متداولة أو طويلة الأجل
الأثر على قائمة الدخل	لا تؤثر على قائمة الدخل إلا في حالة المكاسب والخسائر المحققة فعلا	تظهر الأرباح والخسائر غير المحققة في قسم خاص بقائمة الدخل وتظهر الأرباح والخسائر المحققة فعلا ضمن الإيرادات الجارية	لا تؤثر على قائمة الدخل إلا في حالة المكاسب والخسائر المحققة فعلا

المصدر: فؤاد محمد الليثي (1995)، استخدام مدخل القيمة السوقية الجارية لتقييم الاستثمارات في الأوراق المالية للشركات المساهمة في جمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، جامعة طنطا، مصر، ص 28-29.

حيث من الجدول نلاحظ أن الصنف الأول للاستثمارات يتمثل في السندات التي تشتريها المؤسسة بهدف الاحتفاظ بها لحين موعد استحقاقها وتقيم بالتكلفة المعدلة باستهلاك علاوة أو خصم إصدار ويتم الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي باستخدام التكلفة السابقة، أما الصنف الثاني فيتمثل في الأسهم والسندات المشتراة لغرض المتاجرة أي لإعادة البيع مرة أخرى لتحقيق الأرباح في أقصر وقت وتقيم بالقيمة العادلة ويتم الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي تحت بند الأصول المتداولة و تظهر الأرباح والخسائر غير المحققة في قسم خاص بقائمة الدخل وتظهر الأرباح والخسائر المحققة فعلا ضمن الإيرادات الجارية،

الفصل الثاني ————— القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبررات التحول

أما الصنف الثالث فيتمثل في الأسهم والسندات المتاحة للبيع ولم تصنف وفقا للمجموعتين السابقتين وتقيم بالقيمة العادلة ويتم الإفصاح عن المكاسب والخسائر غير المحققة في بند خاص بحقوق الملكية في قائمة المركز المالي وليس في قائمة الدخل.

ويرى Barth et all أن التصنيف الجديد للاستثمارات حسب المعيار FAS115 ليس ضرورياً لأنه لا جدوى من الفصل بين الاستثمارات المتاحة للبيع والاستثمارات لغرض المتاجرة وهذا للأسباب التالية:<sup>1</sup>

- صعوبة الفصل بين هذين النوعين من الاستثمارات بدقة:
- استخدام القيمة العادلة في كلا النوعين يقلل من أهمية الفصل بينهما؛
- تستخدم بعض المشتقات المالية للحماية من المخاطر أو التحوط ويتم قياسها بالقيمة العادلة والاعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة في صافي الدخل، ورغم ذلك لا يتم تصنيفها ضمن الاستثمارات المالية لغرض المتاجرة.

#### 4.1. معيار المحاسبة المالية FAS157

تم إصداره في سبتمبر 2006 تحت عنوان "قياسات القيمة العادلة"<sup>2</sup> وقد اعتبر من أكثر المعايير إثارة للجدل خاصة وأن صدوره كان سابقاً للأزمة المالية العالمية مباشرة لذا تم توجيه اتهامات كثيرة له تحمله مسؤولية التسبب في حدوث الأزمة، لما أحدثته من تغييرات جذرية في بيئة التقرير المالي في الولايات المتحدة الأمريكية.

حيث فتح هذا المعيار المجال لتصبح القيمة العادلة أداة أساسية في القياس المحاسبي لكل الأصول وقد أكد على أن استخدام هذه الأداة يساهم في زيادة الاتساق والثبات والقابلية للمقارنة للمعلومات المعدة وفقاً للقيمة العادلة والمفصّل عنها فقد جاء المعيار بتعريف واحد ودقيق لكي يتم على أساسه قياس القيمة العادلة، حيث عرف القيمة العادلة بأنها:

"السعر الذي يجب الحصول عليه من بيع الأصل أو الذي يدفع لتحويل الالتزام وذلك من خلال عملية تبادلية منظمة بين الأطراف المشاركة في الأسواق في تاريخ القياس".<sup>3</sup>

ويقصد بالعملية التبادلية المنظمة بأن تتم المبادلة في ظروف عادية أي ليست معاملات إجبارية مثل البيع الاضطراري أو التصفية.

<sup>1</sup> Barth, M. et al., (1995), AAA's Financial Accounting Standards Committee response to FASB discussion documents: Response to the FASB exposure draft -Disclosure about derivative instruments and fair value of financial instruments-, **Accounting Horizons**, March 1995, PP. 92-95.

<sup>2</sup> Financial Accounting Standards Board (FASB) (2006), **Statement of Financial Accounting Standards No.157: Fair Value Measurement**, Norwalk, Connecticut, Paragraph :21-30.

<sup>3</sup>Ibid., Paragraph 5.

الإصدار الثاني ————— القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبررات التحول

وقد حدد المعيار FAS157 مداخل التقييم التي يمكن استخدامها لقياس القيمة العادلة وذلك على النحو التالي:<sup>1</sup>

#### 1.4.1. مدخل السوق

يستخدم الأسعار المعلنة في السوق، وكل المعلومات ذات العلاقة الناشئة عن الأسواق التي تخص أصول أو التزامات مماثلة أو قابلة للمقارنة مع الأصول والالتزامات موضوع التقييم.

#### 2.4.1. مدخل الدخل

يستخدم مدخل الدخل أساليب التقييم في تحويل المبالغ المستقبلية على سبيل المثال، التدفقات النقدية أو الدخل إلى مبلغ واحد حالي مخصص، حيث أن القياس المعتمد على أساس الدخل يشير إلى التوقعات السوقية الحالية بشأن المبالغ المستقبلية.

#### 3.4.1. مدخل التكلفة

يقوم هذا المدخل على أساس المبلغ المطلوب في الوقت الحالي استناداً إلى التكلفة الإحالية، أي استبدال الأصل عن طريق تحديد التكلفة الجارية لاستبداله بالطاقة الخدمية للأصل، حيث يتم قياس الأصل الموجود بتكلفة اقتناء الأصل البديل بطاقة مشابهة للأصل الموجود في تاريخ القياس .

ولم يحدد المعيار مدخل معين للتقييم وإنما ترك للشركات حرية الاختيار من بين مداخل التقييم التي تناسب الظروف السائدة والتي تتوافر عنها بيانات كافية ليتم استخدامها لقياس القيمة العادلة. كما أكد مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية أنه في حالة تطبيق أحد المداخل السابقة فإنه يجب أن يأخذ في الاعتبار الثبات في تطبيق المدخل المختار.

كما حدد المعيار FAS157 مداخلات أساليب التقييم والمستويات الرئيسية لهذه المداخلات كما هي موضحة في الشكل الموالي :

<sup>1</sup> Financial Accounting Standards Board (FASB) (2006), Op.Cit, Paragraph :18.

الجدول رقم 8: مدخلات أساليب تقييم القيمة العادلة ومستوياتها وفق FAS 157

مدخلات غير قابلة للملاحظة	مدخلات قابلة للملاحظة	مدخلات أساليب التقييم
هي المدخلات التي تعكس افتراضات الشركة وذلك باستخدام أفضل المعلومات المتاحة حول الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصول والالتزامات	هي المدخلات التي تعكس الافتراضات التي سوف يستخدمها المشاركون في السوق في تسعير الأصل أو الالتزام، وهي المعلومات التي يوفرها السوق وهي المتاحة علنا عن المعاملات الفعلية.	
المستوى الثالث	المستوى الثاني	المستوى الأول
مدخلات غير قابلة للملاحظة للأصول والالتزامات	هي المدخلات التي يمكن ملاحظتها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر بخلاف السعر المعلن	تمثل المدخلات الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة
		التسلسل الهرمي لمدخلات القيمة العادلة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

Financial Accounting Standards Board (FASB) (2006), **Statement of Financial Accounting Standards No.157: Fair Value Measurement**, Norwalk, Connecticut, Paragraph :21-30

من الجدول يتضح أن المدخلات التي يتم قياسها للقيمة العادلة تتمثل في نوعين هما المدخلات القابلة للملاحظة والتي يجب أن يراعى تعظيمها لأقصى قدر ممكن والنوع الثاني هي المدخلات غير قابلة للملاحظة والتي يجب التقليل منها لأدنى حد ممكن، كما أن المستويات الثلاثة لهذه المدخلات مقسمة حسب توفر المعلومة حول الأصل أو الالتزام المراد تقييمه فإذا توفر سعر معلن له في سوق نشط فمعنى ذلك أننا في المستوى الأول أما إذا تعذر الوصول لسعر معلن ففي هذه الحالة يتم اللجوء للأسعار المعلنة للأصول والالتزامات المشابهة أو مدخلات أخرى بخلاف الأسعار والتي يمكن ملاحظتها، أما إذا لم تتوفر أي من هذه المعلومات فإننا أمام المستوى الثالث والذي يشمل المدخلات غير قابلة للملاحظة

وانتقدت الجمعية تركيز المعيار على القيمة السوقية في تعريف القيمة العادلة، كما أوضحت أن تعريف القيمة العادلة يركز على أسعار البيع الأمر الذي يتفق مع بعض الأصول خصوصاً الأصول المالية، بينما لا يتفق مع الكثير من الأصول غير المالية حيث لا يوجد لها أسواق نشطة، وبالتالي فإن الشركة سوف تعتمد في تقدير القيمة العادلة على افتراضات معينة تخضع للحكم الشخصي، وسوف تكون القيمة العادلة أكثر حساسية لتغيير تلك الافتراضات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Botosan, C. A., H. Ashbaugh, A. L. Beatty, P. Y. Davis-Friday, P. E. Hopkins, K. K. Nelson, K. ramesh, R. Uhl, M. Venkatachalam and G. Vrana (2005), American Accounting Association (AAA) Financial Accounting Standards Committee: Response to the FASB's exposure draft on fair value measurements. **Accounting Horizons**, 19 (3), PP. 187-196.

القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبررات التحول

الإصدار الثاني

وبذلك فإن المعيار يسمح بقياس القيمة العادلة حتى في الحالات التي يمكن أن يكون فيها القليل من النشاط في سوق تداول الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس.

## 5.1 معيار المحاسبة المالية FAS159

تم إصداره في فيفري 2008 تحت عنوان "اختيار القيمة العادلة لقياس الأصول والالتزامات المالية"<sup>1</sup> والذي يسمح للمؤسسة اختيار اعتماد أسلوب التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة أو أي أسلوب آخر دون أي الزام لأي أصل أو التزام مالي أو مجموعة من الأصول أو الالتزامات، وقد اعتمد على نفس مفهوم القيمة العادلة الوارد في المعيار السابق FAS157 .

لقد فتح هذا المعيار مجالاً واسعاً للمفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي وذلك بعد إعطاء الحرية في اختيار الأسلوب الأنسب لنشاط الشركات حسب ما تراه الإدارة المحاسبية، إلا أن المشرفون على البنوك في لجنة بازل يتخوفون من إمكانية استخدام هذا المعيار في القياس المحاسبي بشكل غير مناسب.

فمن الممكن أن تطبق المؤسسات القيمة العادلة على الأصول المالية والالتزامات المالية التي من غير الممكن التحقق من قيمتها العادلة مما قد يؤثر على الربح أو الخسارة كما أنه من الممكن أن يزيد استخدام القيمة العادلة من تقلبات الأرباح بدلاً من أن يقللها، وإذا طبقت المؤسسة قياس القيمة العادلة على الالتزامات المالية فإنه قد ينجم عن ذلك الاعتراف بالأرباح والخسائر المرتبطة بالتغيرات في قدرتها الائتمانية.<sup>2</sup>

نستنتج من خلال العرض السابق للمعايير الأمريكية المتعلقة بالقيمة العادلة بأن معظم أعضاء FASB وجدوا أن القيمة العادلة هي المقياس الأكثر ملاءمة للأدوات المالية، وأن استخدام محاسبة القيمة العادلة سيقفل من التعقيد في المعايير الموجودة ويحل معظم مشكلات القياس الموجودة والناجئة عن عدم التوافق المحاسبي، ويظهر اهتمامه بالقياس وفقاً للقيمة العادلة من خلال تطرقه لها في المعايير السابقة الذكر وإصداره للمعايير FAS157 و FAS159 والمتعلقين أساساً بالقيمة العادلة.

## 2. القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية IAS IFRS

تطرت المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في العديد من المعايير ومن بينها:

<sup>1</sup> Financial Accounting Standards Board (FASB) (2007), **Statement of Financial Accounting Standards No.159: The Fair Value Option for Financial Assets and Financial Liabilities—Including an amendment of FASB Statement No. 115**, Norwalk, Connecticut.

<sup>2</sup> Basel Committee on Banking Supervision, Bank for International Settlements (BIS) (2005), **Supervisory guidance on the use of the fair value option by banks under International Financial Reporting Standards**, P 14.

## 1.2. معيار المحاسبة الدولي IAS16

ويتعلق بالأصول الثابتة الملموسة (الممتلكات، التجهيزات والمعدات)، وطبقا لهذا المعيار فإنه يحق للمؤسسة الاختيار في القياس اللاحق بين أسلوب التكلفة وإعادة التقييم (القيمة العادلة) كسياسة محاسبية يجب تطبيقها على كل بنود الأصول الثابتة.

وتعكس قيمة إعادة التقييم القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منها الاهتلاك المجموع اللاحق وأية خسارة مجمعة لاحقة ناتجة عن الانخفاض في القيم

وتخضع إعادة التقييم لمجموعة من الضوابط منها أن إعادة التقييم تكون على فترات منتظمة ولكل الموجودات...

## 2.2. معيار المحاسبة الدولي IAS18

الإيرادات حل محله IFRS15 الإيرادات من العقود مع الغير بداية من 2018، حيث وفقا له يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة لما يتم استلامه من اعتبارات يمكن وصفها بالإيراد.

## 3.2. معيار المحاسبة الدولي IAS20

حيث ينص على أنه يمكن عرض المنحة المرتبطة بالأصول بما في ذلك المنح النقدية المسجلة بالقيمة العادلة.

## 4.2. معيار المحاسبة الدولي IAS25

حيث فرق هذا المعيار بين القيمة العادلة والقيمة السوقية، واعتبر أنه بالنسبة للاستثمارات المتداولة في سوق نشط يمكن من خلاله تحديد قيمة تلك الاستثمارات فإنه في هذه الحالة تمثل القيمة السوقية مقياسا جيدا للقيمة العادلة. وفي حالة عدم توفر أسواق نشطة لهذه الاستثمارات فإنه يجب استخدام أساليب أخرى لتحديد القيمة العادلة.

## 5.2. معيار المحاسبة الدولي IAS26

حيث ينص على أنه يجب تسجيل استثمارات منافع خطط التقاعد بالقيمة العادلة، وإذا لم يكن بالإمكان تقدير القيمة العادلة لبعض استثمارات منافع الخطط التقاعدية فيجب الإفصاح عن سبب عدم استخدام القيمة العادلة.

## 6.2. معيار المحاسبة الدولي IAS36

يتم استخدام القيمة العادلة عند استخدام مدخل السوق لتحديد القيمة القابلة للاسترداد.

## 7.2. معيار المحاسبة الدولي IAS38

تعتبر تكلفة الأصول غير الملموسة التي يتم الاعتراف بها عند اقتنائها هي القيمة العادلة التي يتم تحديدها لها.

الإصدار الثاني ————— القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبررات التحول

وفي القياس اللاحق لعملية للاقتناء: يجب الاختيار بين أسلوبين كما نص عليه IAS16 وهما أسلوب التكلفة وأسلوب إعادة التقييم حيث حسب هذا الأخير يتم تسجيل الأصول غير الملموسة بالقيمة المعاد تقديرها (بالاستناد إلى القيمة العادلة).

## 8.2 معيار المحاسبة الدولي IAS39

حيث اعتبر هذا المعيار بمثابة نقطة التحول في الفكر المحاسبي حيث سمح بالتوجه أكثر فأكثر نحو تطبيق مفهوم القيمة العادلة، كما سمح لأول مرة بالاعتراف بالأرباح غير المتحققة في قائمة الدخل. فقد توسع هذا المعيار في استخدام القيمة العادلة في قياس كافة الالتزامات والموجودات المالية إن أمكن.

## 9.2 معيار المحاسبة الدولي IAS40

حيث يتيح للمؤسسات الاختيار بين نموذجين للقياس اللاحق القيمة العادلة أو التكلفة مع شرط تبني نموذج واحد لكافة الموجودات، ويجوز التغيير في حالة واحدة إذا كان العرض مناسباً أكثر.

## 10.2 معيار المحاسبة الدولي IAS41

يجب قياس الأصول البيولوجية عند الاعتراف الأولي وفي تواريخ إعداد القوائم المالية اللاحقة بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة. إلا إذا تعذر قياس القيمة العادلة بموثوقية.

## 11.2 معيار التقارير المالية الدولي IFRS 3

وفقا لأسلوب الاقتناء أجاز المعيار قياس تكلفة الاقتناء بالقيمة العادلة للأصول والالتزامات والالتزامات المحتملة بتاريخ الاقتناء.

## 12.2 معيار التقارير المالية الدولي IFRS 5

بالنسبة للأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع يتم قياسها بالقيمة الدفترية أو القيمة العادلة مطروحا منها المصاريف اللازمة لبيعها أيهما أقل.

## 13.2 معيار التقارير المالية الدولي IFRS 7

الإفصاح المتعلق بقائمة الميزانية، قائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية عن الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، موضحة بشكل منفصل.

## 14.2 معيار التقارير المالية الدولي IFRS 9

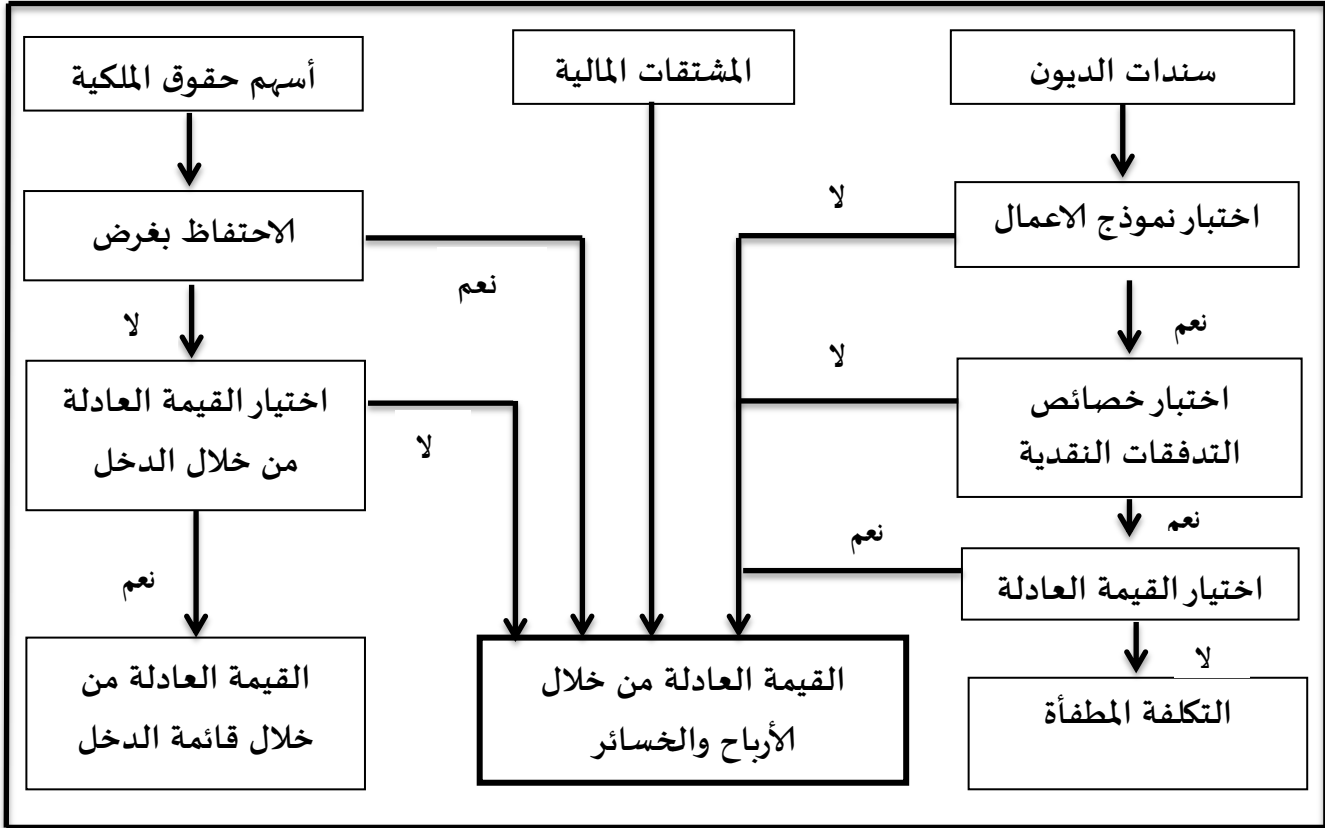
والذي يحل محل المعيار الدولي للمحاسبة IAS39 وقد تأجل تطبيقه من 2013/01/01 إلى 2018/01/01 حيث يقسم هذا المعيار كافة الأدوات المالية إلى فئتين هما:

- الأدوات المالية المقاسة بالتكلفة المستهلكة أو المطفأة\*:

- والأدوات المالية المقاسة بالقيمة العادلة.

وذلك كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم 8 : ملخص لطريقة تصنيف وقياس الأدوات المالية وفقا للمعيار IFRS 9



Source: Aris C. Malantic (2010), **New financial instruments accounting: Toward reduced complexity?**. BusinessWorld Online Edition, Document disponible sur le lien :

<http://www.sgv.ph/%E2%80%9Cnew-financial-instruments-accounting-toward-reduced-complexity%E2%80%9D-by-aris-c-malantic-august-23-2010/> , Le: 24/08/2015.

من الشكل يتضح:

- أدوات الديون: يمكن القياس اللاحق لأدوات الديون بالتكلفة المطفأة إذا كانت تلي شروط

الاختبارين

• اختبار نموذج الاعمال: إذا كان الهدف من نموذج الأعمال هو احتفاظ المؤسسة بتلك الأدوات

المالية لجمع التدفقات النقدية:

\* يتم قياسها بالتكلفة مع إطفاء العلاوة أو الخصم بطريقة الفائدة الفعالة والاعتراف بأرباح أو خسائر الأصل المالي المقاس بالتكلفة المطفأة في حساب الأرباح والخسائر عند إلغاء الاعتراف بالأصل المالي أو انخفاض قيمته أو إعادة تصنيفه.



• اختبار خصائص التدفقات النقدية: إذا كانت الخصائص أو الشروط التعاقدية للأدوات المالية

تولد تدفقات نقدية في تواريخ محددة كسداد فقط لأصل الدين والفائدة المستحقة عليه.

بخلاف ذلك يجب أن تقاس جميع أدوات الدين الأخرى بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسارة.

- أدوات حقوق الملكية: يتم القياس اللاحق بالقيمة العادلة وذلك إما من خلال الدخل الشامل

أو من خلال الأرباح والخسائر، ففي حالة تصنيف الأدوات المالية باعتبارها محتفظ بها لغرض

المتاجرة يتم اختيار قياس القيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر وفيما عدا ذلك يتم اختيار

قياس القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل

- المشتقات المالية: تقاس جميع الأدوات المالية وفقا لـ ifrs9 بالقيمة العادلة من خلال الأرباح

والخسائر باستثناء المشتقات المالية التي تمثل أداة تغطية مخصصة وفعالة أو عقد ضمان مالي.

## 15.2. معيار التقارير المالية الدولي IFRS 13

وهو المعيار الخاص بالقيمة العادلة تحت اسم قياس القيمة العادلة والذي سنتطرق له بالتفصيل

في العنصر الموالي.

نستنتج من خلال العرض السابق للمعايير المحاسبية الدولية أن IASB مجلس معايير المحاسبة

الدولية قد اتبع نفس المنهج الذي اتبعه FASB مجلس المحاسبة المالية الأمريكي من حيث التوجه نحو

استخدام القيمة العادلة كنموذج لقياس كافة الأصول والالتزامات فقد تم التطرق لها في جل المعايير، وهذا

ما أدى إلى التعاون المشترك بين المجلسين لإصدار المعيار IFRS13 ونظرا لأهمية هذا المعيار في هذه الدراسة

سنتطرق له بشكل مفصل في العنصر الموالي.

#### IV. القيمة العادلة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية رقم IFRS13

تم التطرق للقيمة العادلة في العديد من المعايير الدولية للمحاسبة على مدى سنوات عديدة، وقد تضمنت بعض المعايير إرشادات محدودة في كيفية قياس القيمة العادلة في حين تضمنت معايير أخرى إرشادات واسعة، وهذا الاختلاف ساهم في عدم توافق في الممارسة وقلل من قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية ولتصحيح هذا الوضع قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS 13، وهذا سنتطرق له في هذا الجزء وفقا للعناصر التالية:

- نشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS 13؛
- مجال تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS 13؛
- كيفية قياس القيمة العادلة وفقا للمعيار IFRS13 ؛
- أساليب التقييم ومدخلاتها.

#### 1. نشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS 13

نظرا لأهمية القيمة العادلة ولتطرق العديد من المعايير لها قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإضافة مشروع إلى جدول أعماله له الأهداف التالية:<sup>1</sup>

- وضع مجموعة واحدة من المتطلبات لقياس القيمة العادلة المطلوبة أو المسموح بها من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للحد من تعقيد الأمور وتعزيز مستوى التوافق في التطبيق وبالتالي تعزيز قابلية المقارنة للمعلومات المبلغ عنها في القوائم المالية؛
- توضيح تعريف القيمة العادلة والإرشادات ذات العلاقة للإبلاغ عن هدف القياس بشكل أكثر وضوحا؛
- تعزيز الإفصاحات حول قياسات القيمة العادلة التي ستساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة لوضع هذه القياسات؛
- زيادة المقارنة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما.

<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء ب: الوثائق المرافقة، مرجع سابق، ص:

البيان الثاني ————— القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبررات التحول

حيث بدأ كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المالية بوضع معايير قياس القيمة العادلة الخاصة بهم بشكل منفصل، لكنه تم الاتفاق بينهما فيما بعد ويعتبر المعيار IFRS 13 نتيجة جهودهما. ومراحل إصدار IFRS 13 مبينة في الجدول الموالي:

### الجدول رقم 9: مراحل إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13

مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	مجلس معايير المحاسبة المالية FASB
في سبتمبر 2005 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإضافة مشروع قياس القيمة العادلة في جدول أعماله	في جوان 2003 بدأ مجلس معايير المحاسبة المالية العمل على مشروع قياس القيمة العادلة
في نوفمبر 2006 نشر ورقة نقاش " قياسات القيمة العادلة" حيث استخدم المعيار 157 كأساس لوجهات النظر لإحداث تقارب أكبر بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً	في سبتمبر 2006 أصدر FASB بيان معيار المحاسبة المالية 157 (الآن في الموضوع 820)
في ماي 2009 نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة العرض التي تقترح تعريف القيمة العادلة وإطار لقياس القيمة العادلة والافصاحات المتعلقة بقياسات القيمة العادلة	
في أكتوبر 2009 وافق كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية على العمل سوية لوضع قياس للقيمة العادلة مشترك ومتطلبات إفصاح مشتركة	
في جانفي 2010 بدأ المجلسان مناقشتهم المشتركة وتم إنهاؤها في مارس 2010 وكان نتیجتها إصدار "قياسات القيمة العادلة والافصاحات" (الموضوع 820) تعديلات على متطلبات قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها في الولايات المتحدة.	
في سبتمبر 2010 نظر المجلسان معا في التعليقات المستلمة على مسودات العرض وأنهى المجلسان مناقشتهم في مارس 2011	
في 12 ماي 2011 تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 حيث يتم تطبيقه ابتداء من جانفي 2013	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الموقع: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>.

بتاريخ: 2015/05/23.

## 2. مجال تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 IFRS

يطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13، في حالة ما إذا نص معيار دولي آخر على السماح بتطبيق قياسات القيمة العادلة والإفصاحات المتعلقة بها باستثناء الظروف التالية:<sup>1</sup>

- لا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح الواردة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 على ما يلي:

• معاملات الدفع على أساس الأسهم ضمن نطاق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 02 "الدفع على أساس الأسهم";

• معاملات التأجير ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 17 "عقود الإيجار";

• القياسات التي لها بعض أوجه التشابه مع القيمة العادلة إلا أنها ليست قيمة عادلة مثل صافي

القيمة المتحققة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 02 "المخزون" وقيمة الاستخدام وفقا لمعيار

المحاسبة الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول"

- لا تعتبر الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 مطلوبة لما يلي:

• أصول الخطة التي تم قياسها بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 19 "منافع الموظفين";

• استثمارات خطة منافع التقاعد التي تم قياسها بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 26 "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد";

• الأصول التي يكون المبلغ القابل للاسترداد لها هو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف التصرف وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 36.

وعليه فالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 لا يطبق في حالة المعاملات التي تتطلب تطبيق

المعايير التالية: IAS2؛ IAS17؛ IAS36؛ IFRS02، كما أن الإفصاحات المتعلقة ب: IFRS13 غير

مطلوبة بالنسبة IAS36؛ IAS26؛ IAS19.

كما يشمل أيضا نطاق تطبيقه جميع المؤسسات التي تعتمد المعايير المحاسبية الدولية كأساس

في المحاسبة المالية لها ويطبق على جميع عناصر الأصول والخصوم وقد يتم اللجوء إلى استخدامه في المرحلة

الأولية للحسابات والقوائم المالية وقد يلجأ إليه في نهاية الإعداد عند عملية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة

بالقيم العادلة ونخص بالذكر المعيار IFRS7 و IAS40.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء ب: الوثائق المرافقة، مرجع سابق، ص: 959ب.

<sup>2</sup> Andrew Watchman(2011), **Information financière internationale, Pleins feux sur les IFRS, L'IASB publie une nouvelle norme sur l'évaluation à la juste valeur et les informations à fournir Bureau mondial des IFRS**, Deloitte, Mai 2011, p 4.

### 3. كيفية قياس القيمة العادلة وفقا للمعيار Ifrs13

لقد تطرقت العديد من المعايير المحاسبية الدولية إلى الأسس والإرشادات للوصول إلى القيمة العادلة منها معيار المحاسبة الدولي رقم 16 "الأصول الثابتة واهتلاكها"، المعيار رقم 32 "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض"، المعيار رقم 38 "الأصول غير الملموسة"، المعيار 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"،... وبعد صدور المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 كمعيار وحيد يحدد إطار يضم أساليب قياس القيمة العادلة ويطبق على كافة الإصدارات والمعايير المحاسبية التي تتطلب أو تسمح بقياس القيمة العادلة ما عدا بعض الاستثناءات.

وفي ظل الأسواق المتغيرة والمتقلبة فإن مقاييس القيمة العادلة تزودنا بكثير من الشفافية وذلك مقارنة بمقاييس التكلفة التاريخية، وبالإضافة إلى ملاءمة القيمة العادلة للقياس في ظل الظروف الاقتصادية والمالية المتغيرة والمتقلبة فإن الاعتمادية تكون مهمة أيضاً قبل الملاءمة لأن المعلومات الملائمة والتي تتسم بعدم الاعتمادية تصبح بلا فائدة لأي مستخدم.<sup>1</sup>

ويوضح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 أن قياس القيمة العادلة يتطلب من المنشأة أن تحدد ما يلي:<sup>2</sup>

- الأصل أو الالتزام الذي سيتم قياسه؛
- بالنسبة للأصول غير المالية، أفضل استخدام ممكن للأصل وما إذا كان الأصل مستخدماً إلى جانب أصول أخرى أو على أساس مستقل؛
- السوق الذي ستنتم فيه المعاملة ذات العلاقة بالأصل أو الالتزام؛
- أساليب التقييم التي يعد اتباعها مناسباً عند تقييم القيمة العادلة.

### 1.3. الأصل أو الالتزام الذي سيتم قياسه

عند قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام سواء كان مستقلاً أو مجموعة أصول أو مجموعة التزامات أو مجموعة أصول والتزامات يتعين على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار الخصائص المرتبطة بالأصل أو الالتزام مهما كان. وهذه الخصائص تشمل:

- حالة الأصل وموقعه؛
- القيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه، إن وجدت.

<sup>1</sup> رضا إبراهيم صالح (2009)، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"، مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ص 24.

<sup>2</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء أ: إطار المفاهيم والمتطلبات، مرجع سابق، ص: 489

### 2.3. بالنسبة للأصول غير المالية

أفضل استخدام ممكن للأصل وما إذا كان الأصل مستخدماً إلى جانب أصول أخرى أو على أساس مستقل:

يأخذ قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي بعين الاعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال استخدام الأصل بأفضل وأحسن استخدام له أو بيعه لمشارك آخر سيستخدم الأصل بأفضل وأحسن استخدام له.<sup>1</sup> حيث يتم استخدام الأصل غير المالي من قبل المشاركين في السوق بطريقة تزيد من قيمة الأصل أو مجموعة من الأصول والالتزامات التي سيتم استخدامها الأصل ضمنها.

### 3.3. السوق الذي ستم فيه المعاملة ذات العلاقة بالأصل أو الالتزام

يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل أو تسوية الالتزام تحدث في السوق الأصلي للأصل أو الالتزام. وفي حالة غياب السوق الأصلي، تكون السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الالتزام. ويعرف السوق الأصلي بأنه "السوق ذو الحجم الأكبر ومستوى النشاط الأعلى للأصل أو الالتزام". بينما تعرف السوق الأكثر ربحاً بأنها "السوق الذي يزيد القيمة التي سيتم الحصول عليها من بيع الأصل أو يقلل من القيمة التي سيتم دفعها لنقل الالتزام بعد الأخذ بعين الاعتبار تكاليف البيع والنقل".

### 4.3. أساليب التقييم التي يعد اتباعها مناسباً عند تقييم القيمة العادلة

يتعين على المنشأة استخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة في ظل الظروف والتي تتوفر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، مع زيادة قدر الاستفادة من المدخلات الملحوظة ذات الصلة والتقليل من استخدام المدخلات غير الملحوظة.<sup>2</sup>

- المدخلات الملحوظة: هي المدخلات التي يتم صياغتها باستخدام بيانات السوق مثل المعلومات المتوفرة عموماً حول الأحداث أو المعاملات الفعلية والتي تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.<sup>3</sup>

- المدخلات غير الملحوظة: وهي المدخلات التي لا تتوفر لها بيانات السوق والتي تتم صياغتها باستخدام أفضل المعلومات المتوفرة بخصوص الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء أ: إطار المفاهيم والمتطلبات، مرجع سابق، ص: أ 493.

<sup>2</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء أ: إطار المفاهيم والمتطلبات، مرجع سابق، ص: أ 500.

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص: أ 512.

<sup>4</sup> المرجع السابق، ص: أ 513.

### 5.3. القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

يكون سعر المعاملة عندما يتم شراء أصل أو تحمل التزام مقابل معاملة لذلك الأصل أو الالتزام متمثلاً بالسعر المدفوع لشراء الأصل أو المستلم لتحمل الالتزام (سعر الشراء). وفي المقابل، تتمثل القيمة العادلة للأصل أو الالتزام بالسعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع الأصل أو الذي سيتم دفعه لنقل الالتزام (سعر البيع).<sup>1</sup> وعليه نجد حالتين للقيمة العادلة:

- الحالة الأولى: سعر المعاملة يعادل القيمة العادلة؛ وتحدث هذه الحالة إذا تمت معاملة شراء الأصل في تاريخ المعاملة في السوق الذي سيتم بيع الأصل فيه؛
- الحالة الثانية: سعر المعاملة لا يعبر عن القيمة العادلة وهذا إذا حدث أي من الأمور التالية:
  - المعاملة تمت بين الأطراف ذوي علاقة؛
  - المعاملة تمت تحت وطأة الإكراه، أو كان البائع مجبراً على تقبل السعر نتيجة مروره بضائقة مالية مثلاً؛
  - إذا كانت وحدة الحساب الممثلة من خلال سعر المعاملة مختلفة عن وحدة الحساب للأصل أو الالتزام المقاس بالقيمة العادلة؛
  - المعاملة تمت بسوق يختلف عن السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً).

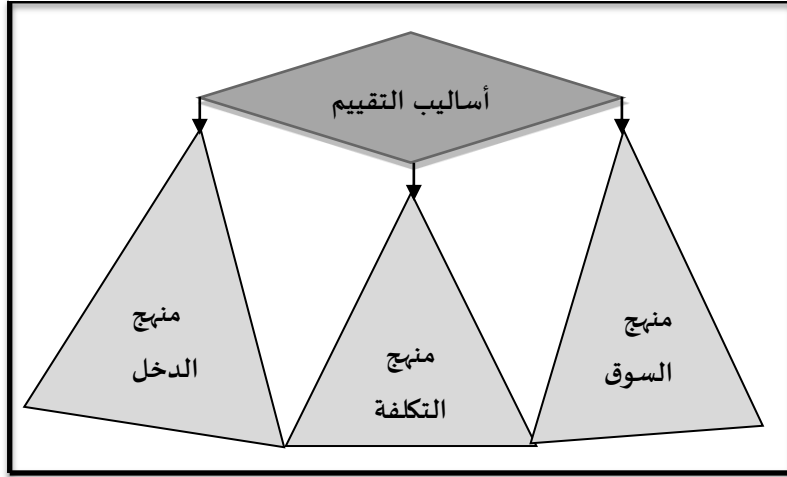
### 4. أساليب التقييم ومدخلاتها

#### 1.4. أساليب التقييم

إن الهدف من استخدام أساليب التقييم هو تقدير السعر الذي ستتم به المعاملة وقد حدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 ثلاثة أساليب لقياس القيمة العادلة وهي منهج السوق، منهج التكلفة ومنهج الدخل وهي مفصلة كالتالي:

<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء أ: إطار المفاهيم والمتطلبات، مرجع سابق، ص: أ 500.

الشكل رقم 9 : أساليب التقييم للقيمة العادلة



المصدر: من إعداد الطالبة

#### 1.1.4. منهج السوق:

أسلوب تقييم يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق التي تتضمن أصولاً أو التزامات أو مجموعة أصول والتزامات متطابقة أو قابلة للمقارنة (متماثلة) مثل مؤسسة الأعمال.<sup>1</sup>

يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن مشاهدتها وغيرها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الأصول المتماثلة.<sup>2</sup>

الأسعار الملاحظة ومعلومات أخرى منبثقة من العمليات الحقيقية لأصل مطابق، مشابه أو قابل للمقارنة. وهناك تقنيتان الأولى سوق متعدد : مشتقة لسلسلة مقارنة، والثانية مصفوفة للتسعير: تقنية رياضية تستعمل أساساً بالنسبة للسندات (الالتزامات) والتي لا تأخذ سعراً محدداً لسند ولكن تستعمل benchmark من السندات المسعرة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء أ: إطار المفاهيم والمتطلبات، مرجع سابق، ص: 512.

<sup>2</sup> رضا إبراهيم صالح (2009)، مرجع سابق، ص: 25.

<sup>3</sup> هوام جمعة (2007)، مدى ملاءمة القيمة العادلة للتقرير المالي، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة، ص: 08.



#### 2.1.4. منهج التكلفة:

أسلوب التقييم الذي يعكس القيمة المطلوبة حالياً لاستبدال سعة الخدمة للأصل (يشار إليها في العادة بتكلفة الاستبدال الحالية).<sup>1</sup>

وهو عبارة عن المبلغ الضروري لتعويض قدرة الإنتاج أو الخدمة لأصل. حيث تؤخذ التكلفة لشراء أصل بديل لاستخدام مقارن معدلة بالتهور (الإهلاك، التدهن، التدهور الاقتصادي وهو أشمل من التدهن المحاسبي).<sup>2</sup>

#### 3.1.4. منهج الدخل:

أساليب التقييم التي تحول المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال التدفقات النقدية أو الدخل والمصاريف) إلى مبلغ متداول (أي مخصص) واحد، ويتم تحديد قياس القيمة العادلة على أساس القيمة المشار إليها في توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ المستقبلية.<sup>3</sup>

وحسب هذا المنهج يتم استعمال تقنيات التقييم (التحيين، نموذج Black-Scholies-Merton، نموذج ثنائي الحد ونموذج Multiperiod excess Earnings لبعض الأصول المعنوية) لتحويل القيم المستقبلية (تدفق الخزينة، الأرباح) إلى مبلغ وحيد محين.<sup>4</sup>

#### 2.4. مدخلات أساليب التقييم

يجب أن تزيد مدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة من استخدام المدخلات الملحوظة ذات الصلة وتقلل من استخدام المدخلات غير الملحوظة.

ويصنف المعيار الدولي IFRS13 مدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة ضمن ثلاثة مستويات متسلسلة بشكل هرمي حسب أولوية كل صنف من هذه المدخلات كما يلي:

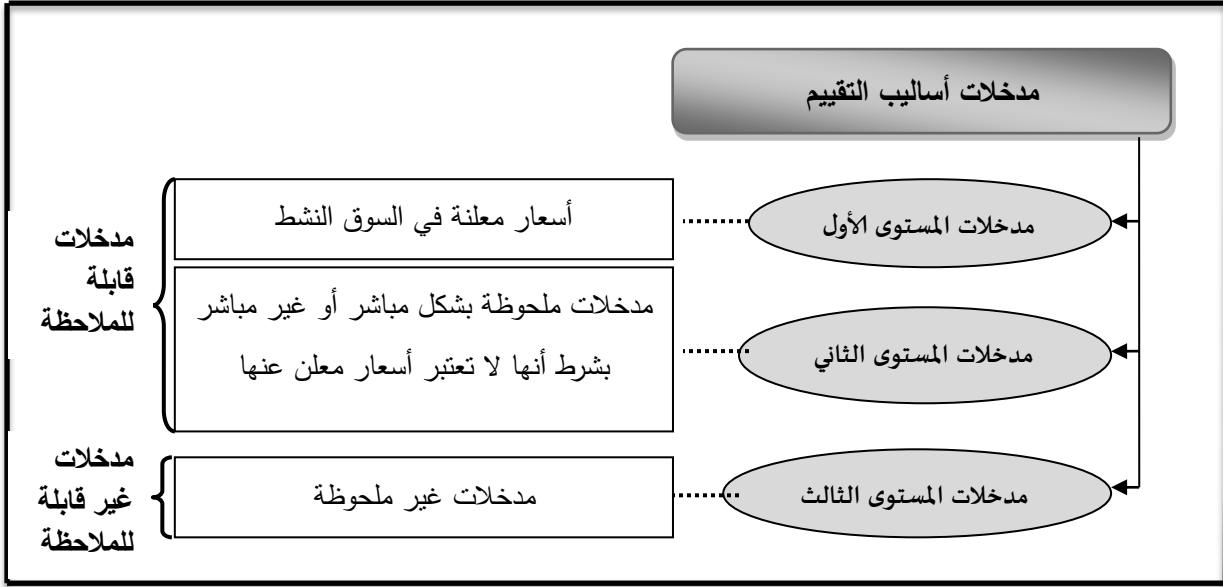
<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء أ: إطار المفاهيم والمتطلبات، مرجع سابق، ص: أ 511.

<sup>2</sup> هوام جمعة (2007)، مدى ملاءمة القيمة العادلة للتقرير المالي، مرجع سابق، ص: 08.

<sup>3</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء أ: إطار المفاهيم والمتطلبات، مرجع سابق، ص: أ 511.

<sup>4</sup> هوام جمعة (2007)، مدى ملاءمة القيمة العادلة للتقرير المالي، مرجع سابق، ص: 08.

الشكل رقم 10 : مدخلات أساليب تقييم القيمة العادلة



المصدر: من إعداد الطالبة

1.2.4. مدخلات المستوى الأول:

عبارة عن أسعار معلنة (غير معدلة) في السوق النشط للأصول أو الالتزامات المطابقة التي تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس ويتم التركيز في المستوى الأول على تحديد كل مما يلي<sup>1</sup>:

- السوق الأصلي للأصل أو الالتزام أو السوق الأكثر ترجيحاً للأصل أو الالتزام عند غياب السوق الأصلي؛
- ما إذا كان بإمكان المنشأة أن تبرم معاملة للأصل أو الالتزام بالسعر المعتمد في ذلك السوق في تاريخ القياس.

يعتبر السعر المعلن في السوق النشط الدليل الأكثر موثوقية للقيمة العادلة.

ويعرف السوق النشط وفقاً للمعيار IFRS 13 بأنه السوق الذي تتم به معاملات الأصل أو الالتزام بتكرار وحجم كافيين لتقديم معلومات التسعير على أساس مستمر. كما تعرف السوق النشطة بأنها "السوق التي تتوفر فيها جميع الشروط التالية"<sup>2</sup>:

- جميع الأصناف التي يتم التعامل فيها متجانسة؛
- يتواجد المشترون والبائعون الراغبون في التعامل عادة في أي وقت؛
- تكون الأسعار متاحة للجمهور.

<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء أ: إطار المفاهيم والمتطلبات، مرجع سابق، ص: 503 أ.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد (2003)، المحاسبة عن القيمة العادلة، مرجع سابق، ص: 15.

#### 2.2.4. مدخلات المستوى الثاني:

تتمثل مدخلات المستوى الثاني بكافة المدخلات التي لا تعتبر أسعار معلنة عنها والتي يتم تضمينها في المستوى الأول، وتكون هذه المدخلات ملحوظة للأصل أو الالتزام إما بشكل مباشر أو غير مباشر.<sup>1</sup>

وتتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:<sup>2</sup>

- الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة في الأسواق النشطة؛
- الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المطابقة أو المماثلة في الأسواق غير النشطة؛
- المدخلات الملحوظة للأصل أو الالتزام باستثناء الأسعار المعلنة، على سبيل المثال:
  - أسعار الفائدة ومنحنيات العوائد الملحوظة لفترات معلنة شائعة؛
  - التذبذبات الضمنية؛
  - الفروقات الائتمانية؛
- المدخلات المثبتة في السوق.

#### 3.2.4. مدخلات المستوى الثالث:

تعتبر مدخلات المستوى الثالث مدخلات غير ملحوظة للأصل أو الالتزام.<sup>3</sup> حيث تستخدم هذه المدخلات في حالة عدم توفر المدخلات الملحوظة.

أي أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 يسمح بقياس القيمة العادلة حتي في الحالات التي يمكن أن يكون فيها قليل من النشاط في السوق التي يتداول فيها الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس. مع العلم أنه يجب أن يراعى عند استخدام أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة أن معظم من استخدام أقصى قدر ممكن من "المدخلات القابلة للملاحظة"، وأن تقلل لأدنى حد ممكن من استخدام "المدخلات غير القابلة للملاحظة".

وتعطى الأولوية القصوى لمدخلات المستوى الأول المتمثلة في الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة بينما تعطى الأولوية الدنيا لمدخلات المستوى الثالث لكونها مدخلات غير ملحوظة.

<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء أ: إطار المفاهيم والمتطلبات، مرجع سابق، ص: أ 504.

<sup>2</sup> المصدر نفسه.

<sup>3</sup> المرجع السابق، ص: أ 505.

## مُجَلِّدُ المُصَدِّقِ

على الرغم من الانتقادات التي وجهت لأساس القيمة العادلة كبديل محاسبي للتكلفة التاريخية إلا أنّ استخدامه لقياس الأصول والالتزامات أصبح ضروريا خاصة في ظل الاقتصاديات التي تعاني من ارتفاع مستمر في معدلات التضخم في الوقت الراهن، وعليه فإن إصدار معيار محاسبي واحد خاص بالقيمة العادلة وهو IFRS13 ساهم في تقليص الاختلاف الذي أدى إلى عدم توافق في الممارسة المحاسبية وقّل من قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية. وقد توصلنا من خلال العرض السابق إلى الاستنتاجات التالية:

- تسعى مختلف المجالس والهيئات العالمية المحاسبية إلى إثبات القيمة العادلة كأساس سليم للقياس المحاسبي وهذا رغم الانتقادات التي وجهت له بعد الأزمة المالية العالمية وهذا يظهر جليا في المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية ومعايير التقارير المالية الدولية التي تهتم وتعتمد على القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي؛
- معيار إعداد التقارير المالية الدولي رقم IFRS 13 بعنوان "قياس القيمة العادلة" وضع إطارا لتوحيد مفهوم القيمة العادلة وتقديم إرشادات عريضة لتطبيق القيمة العادلة وتنظيم مسألة الإفصاح عنها في القوائم المالية، بدلا من التضارب الحاصل في عدد من المعايير بشأن تعريف وتطبيق القيمة العادلة؛
- المستوى الأول من مستويات قياس القيمة العادلة وعلى الرغم من إمكانية التحقق من تقديراته بسهولة لكونه السعر المعلن عنه في السوق النشط، إلا أنه يثير مخاوف كبيرة بسبب إمكانية خفض أو رفع الأسعار بشكل أقل أو أكثر بكثير مما يعتقد البعض أنه القيمة الحقيقية، وهذا بسبب التفاؤل أو التشاؤم الزائد المرتبط بالسلوك البشري؛
- المستوى الثالث من مستويات القيمة العادلة صحيح أنه يمكن من تقدير القيمة العادلة في الحالات التي لا يتوفر فيها السعر المعلن عنه في السوق النشط، إلا أنه يتيح إمكانية التلاعب في تقديراته من طرف معدي القوائم المالية؛
- الحاجة إلى بذل جهود غير عادية وتحمل تكاليف وأعباء إضافية للتوصل إلى مقاييس حقيقية للقيمة العادلة، خاصة إذا ما تمت الاستعانة بمستشارين أو خبراء خارجيين لتقدير القيمة العادلة، مما قد يؤدي إلى زيادة التكلفة عن المنفعة.

# الفصل الثالث

أثر التكلفة التاربية

والتكلفة العامة على

المكونات الأساسية

للمعلومات الأساسية

أثر وسائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

- دراسة مقارنة بين التكلفة التاربية والتكلفة العامة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -

## تمهيد

باعتبار المحاسبة نظاماً لإنتاج المعلومات، فإن الهدف النهائي لها هو إنتاج معلومة مفيدة ونافعة لعملية اتخاذ القرار. وترتبط منفعة المعلومات بإشباع حاجات معينة في ظل ظروف معينة، وعليه تتحدد طبيعة المعلومات التي على النموذج المحاسبي الوفاء بها للإجابة على احتياجات مختلف الأطراف المستعملة للمعلومات، حسب درجة أهمية وقدرة هذه الأطراف على الحصول على المعلومات المحاسبية ومستوى فهمهم لها.

وتمثل القيمة الإعلامية (الإخبارية) للمعلومات المالية قيمة ما تحتويه هذه المعلومات من وجهة نظر مستخدمها، ويشير مصطلح قيمة المعلومات في هذا المجال إلى إمكانية القياس المالي للمنفعة المتحققة نتيجة استخدام هذه المعلومات في مجالات اتخاذ القرار، أي أن تقاس هذه القيمة بمقارنة السلوك الناتج من متخذها قبل وبعد الحصول على هذه المعلومات.

وفي إطار سعيها المتواصل لتحقيق أهداف المحاسبة المالية، المتمثلة بشكل رئيسي في تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مفيدة تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، فقد توجهت معظم الهيئات المهنية المشرعة للمعايير المحاسبية في معظم الدول ومنها مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس لقياس البنود المالية حيثما أمكن ذلك، في محاولة لمعالجة عيوب أساس التكلفة التاريخية، وقد أحدث هذا التوجه العديد من الآراء المؤيدة والمعارضة لهذا المفهوم، كما اعتبره البعض تغيراً محورياً في الفكر المحاسبي، وعليه سنتطرق في هذا الفصل لأثر كل من البديلين على مخرجات المحاسبة وهذا بعد التطرق للعناصر التالية:

- I. المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية؛
- II. مقارنة بين أثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية؛
- III. مساهمة القيمة العادلة في تحقيق متطلبات حوكمة المؤسسات وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي.

## I. المحتوى الإعلامي للمعلومات الحاسوبية

تمثل القيمة الإعلامية (الإخبارية) للمعلومات المالية قيمة ما تحتويه هذه المعلومات من وجهة نظر مستخدميها، ويشير مصطلح قيمة المعلومات في هذا المجال إلى إمكانية القياس المالي للمنفعة المتحققة نتيجة استخدام هذه المعلومات في مجالات اتخاذ القرار، أي أن تقاس هذه القيمة بمقارنة السلوك الناتج من متخذها قبل وبعد الحصول على هذه المعلومات، وعليه سنتطرق في هذا الصدد إلى:

- مفاهيم أساسية حول المعلومات؛
- مفهوم المحتوى الإعلامي للمعلومات الحاسوبية؛
- تحديد وشرح الخصائص النوعية للمعلومات الحاسوبية.

### 1. مفاهيم أساسية حول المعلومات

#### 1.1. تعريف البيانات، المعلومات والمعرفة

##### 1.1.1. تعريف البيانات

- "البيانات لفظ مشتق من كلمة "بيّن" و المشتقة بدورها من لفظ "بيان"، أي ما يتبين به الشيء من الدلالة وغيرها ويقصد به تلك الحقائق أو الرسائل أو الإشارات غير المقومة وغير المنظمة وغير المفسرة مثل الأرقام أو الرموز أو الإحصاءات الخام".<sup>1</sup>
- ويعرف محمد عبد الرزاق البيانات على أنها: "عبارة عن الأعداد والأحرف الأبجدية والرموز التي تقوم بتمثيل الحقائق والمفاهيم بشكل ملائم يمكن من إيصالها وترجمتها ومعالجتها من قبل الانسان أو الأجهزة لتتحول إلى نتائج".<sup>2</sup>
- كما عرفها كمال الدين مصطفى الدهراوي بأنها: "حقائق أولية وأرقام وإذا ما جمعت معا فإنها تمثل المدخلات لنظام المعلومات".<sup>3</sup>
- وهناك من عرفها بأنها "حقائق يتم جمعها وتسجيلها وتخزينها ومعالجتها من خلال نظام معلومات. وتمثل البيانات عادة مشاهدات تقييم أو قياسات لأنشطة الشركة، والتي تكون ذات أهمية لمستخدمي نظام المعلومات".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد الصيرفي (2009)، إدارة تكنولوجيا المعلومات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، ص: 121.

<sup>2</sup> عبد الرزاق محمد قاسم (2006)، تحليل وتصميم نظم المعلومات الحاسوبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص: 13.

<sup>3</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي (1998)، مدخل معاصر في نظم المعلومات الحاسوبية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الاسكندرية، ص: 15.

<sup>4</sup> بول.ج. ستينبارت و مارشال رومني (2009)، نظم المعلومات الحاسوبية، ترجمة: قاسم ابراهيم الحسيني، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ص: 25.

كما تشير البيانات إلى المادة الخام التي يتم تجميعها من مصادر داخلية وخارجية عن طريق القراءة، الملاحظة، القياس، الحساب...، ومن ثم تسجيلها. وتعتبر البيانات الداخلية سهلة الاستخدام بالإضافة إلى أنها محددة وواضحة.<sup>1</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن البيانات تعبر عن حقائق وقعت فعلا و هي تمثل المادة الأولية للمعلومة يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة و بكميات كبيرة، كما أنها لو تركت على حالها فلن تضيف أي شيء إلى معرفة مستخدميها، كما لا تؤثر في رد فعل أو سلوك مستقبلها و بالتالي لا يكون لها أي أثر على اتخاذ القرارات.

### 2.1.1. تعريف المعلومات

أ- الأصل اللغوي: كلمة معلومات أصلها في اللغة اللاتينية هو كلمة Information التي تعني شرح أو توضيح شيء ما، وتستخدم في الفرنسية بصيغة المفرد Information للدلالة على معلومة. وحسب قاموس روبرت LE ROBERT فالمعلومة هي: " خبر أو حدث يتم إبلاغه إلى شخص أو جمهور"<sup>2</sup>

ب- المعنى الاصطلاحي: تعددت المحاولات لتعريف المعلومات إلا أنها لا تخرج عن إطار واحد من المبادئ والخصائص والأهداف وفيما يلي عرض لمجموعة من هذه التعاريف:

- " المعلومات بالمعنى الواسع هي استخبار له معنى ومفيد إلى الشخص المقصود".<sup>3</sup>
- وتعرف بأنها: " عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا بالنسبة لمستخدم ما، مما يمكنه من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات".<sup>4</sup>
- كما تعرف المعلومات بأنها: "بيانات تم تحويلها إلى معلومات وذلك بتشغيلها وهي المعرفة التي لها معنى ومفيدة في تحقيق الأهداف"<sup>5</sup>
- ويعرف GILLES BRESSY المعلومة بأنها: "إعلام الفرد الحي (أو انسان آلي) بكل الإشارات و الرسائل و الإدراكات التي تصنع أثرا في سلوك وضعيتها المحصلة".<sup>6</sup>

<sup>1</sup>Terry LUCEY (2005) , **Managment information systems** , High Holboen, London, Ninth edition, p16.

<sup>2</sup>Dictionnaire LE PETIT ROBERT , Paris, 1990.

<sup>3</sup> ابراهيم الجزراوي و عامر الجنابي (2009)، أساسيات نظم المعلومات الحاسوبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص: 25.

<sup>4</sup> عبد الرزاق محمد قاسم (2006)، مرجع سابق، ص: 13.

<sup>5</sup> ثناء علي القباني (2003)، نظم المعلومات الحاسوبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ص: 09.

<sup>6</sup> Gilles Bressy et Christian Konkayt (2004), **Economie d'Entreprise**, Dalloz Paris, 7<sup>ème</sup> edition, p.111.



- هناك أربعة استعمالات للمعلومة : المعلومات هي وسائل الدعم و التنسيق للظواهر المشكلة؛ كما تعتبر وسائل الاتصال في التنظيم ؛ وهي وسيلة دعم للمعارف الفردية ؛ وأيضاً وسيلة للربط مع المحيط.<sup>1</sup>
- المعلومة تعبر عن حقائق تؤكد أو تصحح فكرة معينة، كما توفر المعرفة التي لا يمكن للمتلقي أن يمتلكها، فهي تتضمن قيمة مضافة للمتلقي.<sup>2</sup>

يمكن استنتاج أن المعلومات هي أداة تضمن الاتصال، يمكن أن تأخذ شكل كمي بحيث تستعمل في القياس و الحساب أو شكل نوعي، كما تستعمل المعلومات في تقديم الحلول للعديد من المشاكل من خلال المساعدة في تقييم الأداء و اتخاذ القرارات.

من خلال ما سبق اتضح أن البيانات هي المادة الأولية للمعلومة ومنه فالمعلومة هي بيانات تمت معالجتها و تشغيلها بطريقة معينة تمنح لها معنى مما يجعلها مفيدة لمستخدميها. مثلاً: رقم يعبر عن الإيراد من المبيعات خلال هذه السنة يعتبر بيان لا يفيد متخذ القرار، ولكن إذا ما قورن (تشغيل البيانات) برقم آخر يدل على الإيراد من المبيعات للفترة السابقة فإنه يتحول إلى معلومة مفيدة لمتخذ القرار لأنها تشير إلى اتجاه المبيعات بالزيادة أو النقص.

### 3.1.1 مفهوم المعرفة

- المعرفة هي: " معلومات تمت معالجتها وهي خلاصة تجميع و ترتيب المعلومات بشأن موضوع معين في مرحلة معينة، وهي أكثر قيمة وفائدة، و بها يتم اتخاذ القرار".<sup>3</sup>
- كما يرى البعض أن المعرفة تمثل حصيلة أو رصيد خبرة و معلومات و دراسة طويلة يملكها شخص ما في وقت معين، فالغرض الأساسي من المعلومات هو زيادة مستوى المعرفة و تقليل درجة عدم الثقة للمستفيد.<sup>4</sup>
- فالمعرفة تعبر عن معلومة حقيقية موثوق فيها نتجت من العالم الحقيقي، تكون منظمة، مفهومة، معالجة ومعدة وفق عدة أشكال.<sup>5</sup>
- و حسب REIX فالمعرفة توجه سلوك الفرد عند اكتسابه للمعلومات.

<sup>1</sup> Martine Pretet et Chantal Burrenault (2006), **Economie et gestion de l'Entreprise**, Vuiber, Paris, 4<sup>ème</sup> édition, p.132.

<sup>2</sup> Chaker HAOUET (2008), **Information décisionnelle et management de la performance**, Cahier de Recherche, Laboratoire Orléanais de Gestion I.A.E.d'Orléans, France, p 5.

<sup>3</sup> أحمد الخطيب و خالد ريفان (2009)، إدارة المعرفة و نظم المعلومات، عالم الكتاب الحديث، عمان، ص: 06.

<sup>4</sup> ربيعي مصطفى عليان (2008)، إدارة المعرفة ، دار صفاء للنشر و التوزيع، ط1، عمان، الأردن، ص: 67.

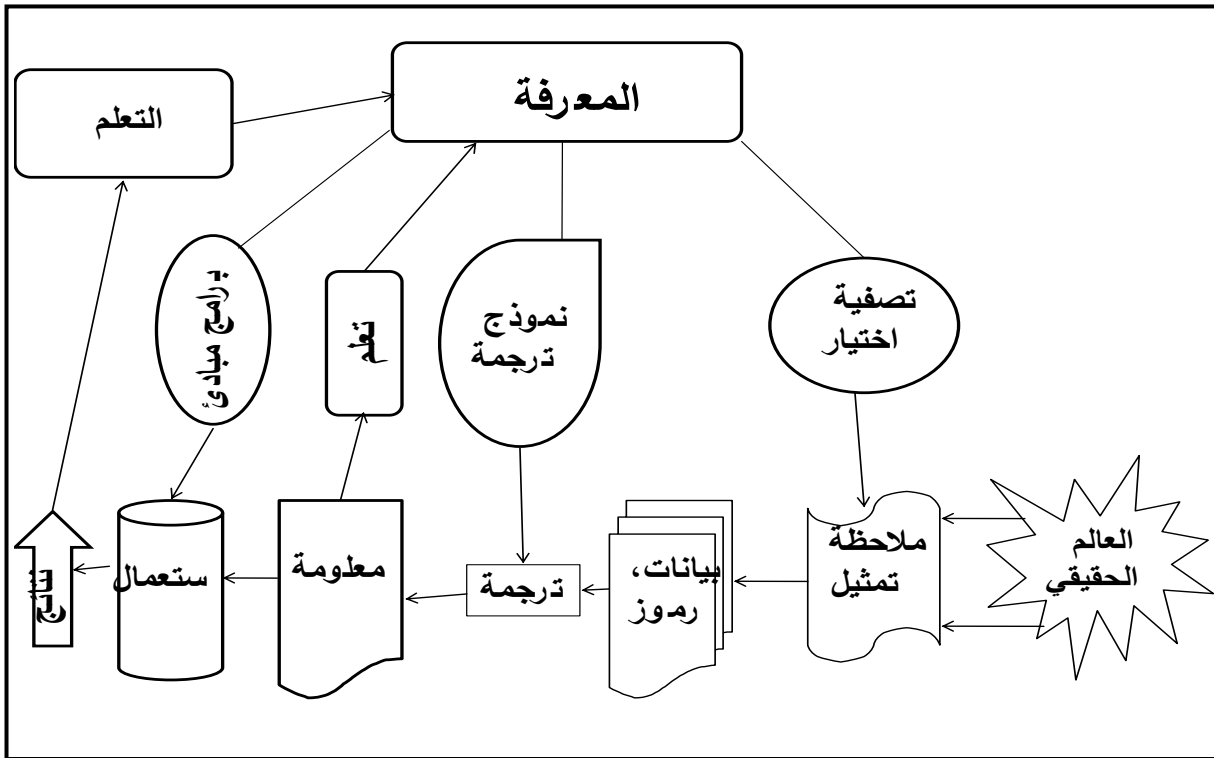
<sup>5</sup> Alexandru TUGUI (2005), **comptabilité basée sur la connaissance**, publier dans : comptabilité et connaissances le 30/03/2011, France, version1, p 3.

الإيضاح الثالث ————— أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

و منه يمكن القول أن المعرفة تتمثل في مجموعة الصور، الأشكال أو المخططات التي يملكها الفرد وتستعمل لتوجه مجهوداته نحو اكتساب المعلومات ومعالجتها.

و هناك نوعان من المعرفة: المعرفة الظاهرة و المعرفة الضمنية، فالأولى هي المعرفة التي يمكن نقلها بين الأشخاص بطرق مختلفة أما الثانية فهي المعرفة الخاصة بكل فرد تكتسب عن طريق التجربة والاحتكاك بالمهارة في العمل، الإبداع في شيء ما... فهي لا يتم التعبير عنها بأي شكل كان. والشكل التالي يبين العلاقة التي تربط هذه المفاهيم الثلاثة أي البيانات، المعلومات و المعرفة والتي سنتناولها بالشرح في العنصر الموالي:

الشكل رقم 11 : العلاقة بين البيانات، المعلومات و المعرفة



**Source:** REIX R (2002), Système d'information et management des organisations, Vuibert, collection 'Gestion', Paris, 4ème édition, p.22.

حيث من الشكل نرى أن البيانات ماهي إلا تمثيل للواقع في شكل رموز...حيث يتم استخدام المعرفة السابقة تستخدم كمصفاة للبيانات التي تم ملاحظتها و جمعها، كما تستخدم المعرفة عند ترجمة البيانات إلى معلومة، والمعلومة الجديدة تزيد من المعرفة ولكي نتمكن من استخدام المعلومة نلجأ إلى المعرفة السابقة التي تزودنا ببرامج و مبادئ استعمالها، عند استعمال هذه المعلومة نتوصل إلى نتيجة تطور من المعرفة الحالية.

## 2.1. علاقة البيانات والمعرفة بالمعلومات

### 1.2.1. علاقة البيانات بالمعلومات

من تعريف كل من البيانات والمعلومات يتضح وجود علاقة وطيدة بينهما، حيث أن المعلومة تستخدم للدلالة على البيانات التي تم تحويلها ومعالجتها عن طريق أسلوب تفسيري يعطي لها معنى وهدف، وعلى الرغم من هذا إلا أن هذين المصطلحين (البيانات والمعلومات) يستخدمان بطرق مختلفة في الحديث العادي الذي نادرا ما يميز بينهما فغالبا ما تستخدم البيانات والمعلومات كمصطلحين مترادفين لوصف معنى واحد رغم الاختلاف الجوهرى في مفهوم ومعنى كل منهما، وفيما يلي توضيح لهذا الاختلاف، حيث يمكن التمييز بين البيانات والمعلومات من خلال المعايير التالية:

#### الجدول رقم 10: الفرق بين البيانات والمعلومات

المعيار	الفرق بين البيانات والمعلومات
معيار اللغة	البيانات جمع بيان وهي ما بُين به الشيء أي اتضح وأما المعلومات فهي جمع معلومة وهي اسم مفعول مؤنث لكلمة "علم" فأصلها من العلم.
معيار المستوى الإداري	يمكن أن تعتبر البيانات بيانات لمستوى إداري معين وفي نفس الوقت تعتبر معلومات لمستوى إداري آخر، نفس الشيء بالنسبة للمعلومات.
معيار الزمن	المفردات التي تعد بيانات لمستخدم معين قد تعد معلومات لمستخدم آخر في نفس الفترة الزمنية وما يعد معلومات لمستفيد معين قد يعد بيانات لمستفيد آخر في نفس الوقت.
معيار القيمة أو الفائدة	هذا المعيار يعد من أهم المعايير التي يركز عليها الباحثون إلى درجة أن البعض يعتبر الفرق بين البيانات والمعلومات في كون المعلومات مفيدة؛ أما البيانات لا تكون مفيدة إلا إذا ساهمت في تقليص حالة عدم التأكد عند الاختيار من بين البدائل. وتكون المعلومات ذات فائدة إذا حققت: <ul style="list-style-type: none"> <li>• المنفعة الشكلية: كلما كان شكل المعلومات يتناسب مع حاجة المستفيد؛</li> <li>• المنفعة المكانية: سهولة الوصول إلى المعلومات؛</li> <li>• المنفعة الزمانية: عندما تتاح المعلومة وقت الحاجة لها؛</li> <li>• المنفعة الحيازية: يؤثر الحائز على المعلومات في قيمتها من خلال التحكم بها.</li> </ul>
معيار الهدف	هدف نظام المعلومات هو توفير معلومات ضرورية تسهل مهمة صنع القرار ومنه البيانات هي المادة الأولية لنظام المعلومات، فكل مفردة تُعتمد كمدخلات تسمى بيانات أما كل مفردة تُعتمد كمخرجات تأخذ صفة المعلومات.
معيار المعالجة	المعلومة هي ناتج المعالجة أما البيان فهو الذي تنفذ عليه عملية المعالجة، فعندما يكون ممكن لنفس الشخص أن يحس بالرمز الخاص بالواقع (البيان) ويترجمه إلى معلومة دون معالجة يزول الفرق بين البيان والمعلومة.

المصدر: محمد عبد الحسين آل فرج الطائي (2005)، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، دار وائل للنشر، ط 1، ص 129-131.

ويمكن استنتاج ما يلي:<sup>1</sup>

المعلومة = المعطى (البيان) + نموذج ترجمة

### 2.2.1. علاقة المعرفة بالمعلومات

يرتبط المرور من البيان إلى المعلومة بمعرفة الفرد التي تسمح بتفسير البيانات بطريقة فعالة. ومعرفة الفرد ما هي إلا تجميع للمعلومات بما يخص موضوعا معيناً، وهي المادة المصنعة والمستخرجة من المعلومات. حيث أن الفرد يطور معرفته تبعاً للمعلومات والخبرات والتجارب التي يتلقاها من محيطه ومن هنا نستخلص العلاقة بين المعلومة والمعرفة في الجدول التالي:

الجدول رقم 11: العلاقة بين المعلومة والمعرفة

المعلومة	المعرفة
المعلومة هي مجموعة مهيكلة من البيانات تنقل معنى معين.	المعرفة هي نتيجة تحويل المعلومة أي أنها ناتجة من معالجة المعلومة.
المعلومة تكتسب لتُطور المعرفة	المعرفة تتطور
المعلومة مدخلات ضرورية للمعرفة	المعرفة القديمة مصفاة للمعلومات الجديدة ورافعة لإنتاج معرفة جديدة.

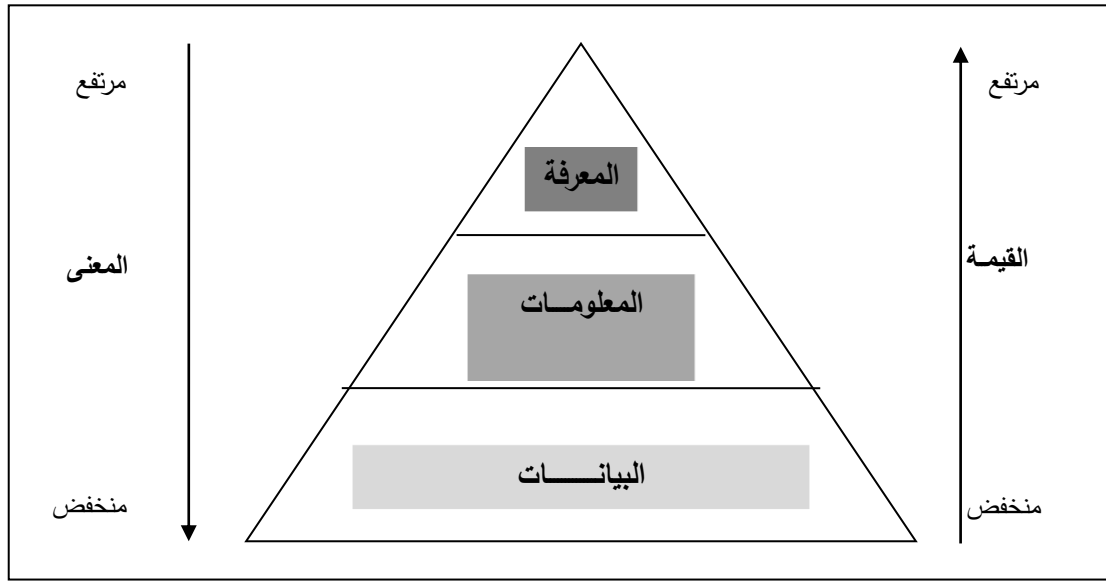
تتمثل الوظيفة الأساسية للمعلومات في زيادة المعرفة لدى المستخدمين، وبالتالي تخفض درجة عدم التأكد الموجودة لدى المستخدمين وقت استلامهم للمعلومات، بالشكل الذي يساعدهم على اتخاذ تصرف أو تصرفات تؤدي إلى تحقيق هدف معين.<sup>2</sup>

والشكل التالي يوضح العلاقة بين كل من البيانات والمعلومات والمعرفة من حيث القيمة والمعنى فالمعرفة أكبر قيمة من المعلومة وهذه الأخيرة أكبر قيمة من البيانات. نفس الشيء بالنسبة للمعنى فكلما انتقلنا من البيان إلى المعلومة ثم المعرفة فالمعنى يرتفع.

<sup>1</sup> درحمون هلال (2005)، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، ص: 56.

<sup>2</sup> إبراهيم يعقوب اسماعيل عثمان (2016)، أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والافصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية- دراسة تطبيقية وميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه الفلسفة غير منشورة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، ص: 156.

الشكل رقم 12 : علاقة البيانات المعلومات والمعرفة من حيث القيمة والمعنى



المصدر: فايز جمعة صالح النجار (2007). نظم المعلومات الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، ص: 19.

### 3.1. أهمية المعلومات

تكتسب المعلومات أهميتها من واقع الدور الذي تمثله في تزويد الإنسان بما يحتاج إليه من معارف واليوم في ظل عالمنا المعاصر أخذت المعلومات دوراً أكثر عمقا وشمولية واكتسبت بفعل قدرها يفوق كثيرا ما كانت تمثله من أهمية فيما مضى والحاجة إلى المعلومات وضرورتها بالنسبة لصانع القرار تتزايد كلما اتسعت وتعمقت مجالات وغايات القرار فكما هو الحال بالنسبة لتدفق الدم في جسم الإنسان الذي يعتبر ضرورة للحياة فتدفع المعلومات هو السبيل للحياة والبقاء والاستمرار بالنسبة للمنظمات. فهذه الأخيرة تسعى دائما لاستخدام الموارد بالطريقة التي تمكنها من اكتساب مزايا تنافسية وأحد هذه الموارد هي المعلومات سواء كانت داخلية أو خارجية فإذا أرادت النمو والازدهار فيجب عليها التفوق على مثيلاتها فيما يخص هذا المورد فالمعلومة أصبحت سلعة تخضع للتقييم النقدي حيث تزيد قيمتها كلما زادت أهميتها. ولقد أدى هذا إلى اتساع دور المعلومات من مجرد توفير احتياجات المؤسسة ليشمل الأدوار التالية:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> لالوش غنية (2002)، دور المعلومات في توجيه استراتيجية المؤسسة -دراسة حالة مجمع صيدال-، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، ص: 24-25.

### 1.3.1. الدور التقني

الإطار التقني مرتبط بالعمل الإداري، فالتسيير في أي مؤسسة يعتمد على المعلومة التي تسمح له باتخاذ القرار اللازم والمناسب ومنه فالمعلومة هي:

- وسيلة لتخفيض عدم التأكد في اتخاذ القرارات؛
- تضمن الاتصال سواء صاعد، نازل، أفقي، وهذا ما يضمن التنسيق بين مختلف المستويات والوحدات في المؤسسة؛
- ولا تقتصر فائدة المعلومات في الأمور الداخلية للمؤسسة فقط بل تعتبر أيضا وسيلة للتكيف والاتصال مع المحيط.

### 2.3.1. الدور التحفيزي

الموارد البشرية يجب أن تستغل بشكل أفضل يسمح بتربط هذه الموارد و بالتالي تطور ثقافة المؤسسة، وذلك من خلال إشراكهم في اتخاذ القرارات مع التوزيع العادل للمعلومة، فالمعلومة تسمح بتحفيز العمال وتعتبر أداة للتأثير عليهم وإحدى العوامل التي تزيد من الإبداع داخل المؤسسة.

### 3.3.1. الدور الاجتماعي

المعلومة تلعب دور الاتصال الداخلي والخارجي للمؤسسة من خلال الجانب التحويري بين المسؤولين والعمال وبين المؤسسة والمبيعات الخارجية الأخرى.

وبخصوص أهمية المعلومة كأداة اتصال عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية " AAA " سنة 1966 المحاسبة بأنها " عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية بحيث تمكن مستخدمي المعلومات من إجراء التقييمات واتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

وكخلاصة لما سبق لا تقتصر أهمية المعلومات على المستوى الداخلي فقط للتنسيق بين المسؤولين والعمال أو بين مختلف المستويات والوحدات داخل المؤسسة، بل تتعدى أهميتها للمستوى الخارجي وتمثل في توفير معلومات للمستخدمين للتكيف والاتصال بالمحيط واتخاذ قرارات رشيدة.

## 2. مفهوم المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

إن الهدف الأساسي للمحاسبة يتمثل في تقديم محتوى إعلامي للمعلومات المحاسبية يكون مفيدا للمستخدمين لأجل اتخاذ القرارات الاقتصادية، و المحتوى الإعلامي الجيد يمكن قياسه بمدى توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تبين لنا جودتها وعليه سنعرف المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية أولا ثم نتطرق لمفهوم وأهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

<sup>1</sup> AAA (1966), *Statement of Basic Accounting Theory*, AAA, p 01.

## 1.2. تعريف المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

إزالة الغموض عن معنى مصطلح المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية سندرج التعاريف التالية

التي تناولته:

- "يقصد بالمحتوى الإعلامي للتقرير المالي قيمة ما يحويه من معلومات اقتصادية وذلك من وجهة نظر مستخدم هذا التقرير في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالمشروع".<sup>1</sup>
  - وتمثل قيمة المعلومات في دورها في التقليل من حالة عدم التأكد عند المستفيدين منها، وبالتالي يفترض أنها تشعرهم بالقدرة على اتخاذ قرارات أقل ضرراً وأكثر نفعاً، أي أنها سوف تؤدي إلى زيادة الأرباح والتقليل من الخسائر الناجمة عن عملية اتخاذ القرار.<sup>2</sup>
  - كما تتحدد قيمة المعلومات بمدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناء على تلك المعلومات، وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى كل مراكز القرار، وعليه يتم التركيز على القيمة التفاضلية للمعلومات ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة".<sup>3</sup>
  - فالمحتوى الإعلامي الذي تقدمه التقارير المالية للمستخدمين هو ذلك المضمون من المعلومات المالية الملائمة الذي يساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة في الظروف التي تتواجد فيها المنشأة محل المحاسبة؛ و يعد تعظيم المحتوى الإعلامي، بمثابة الحد الأقصى من المعلومات الملائمة المضمنة في التقارير المالية والموجهة لتلبية الحد الأقصى من احتياجات أغلب أو جل الفئات المستخدمة للتقارير المالية.<sup>4</sup>
- وعليه نستنتج أن المحتوى الإعلامي (الإخباري) للمعلومات المحاسبية يتمثل في قيمة ما تحتويه هذه المعلومات من وجهة نظر مستخدمها ويشير مصطلح قيمة المعلومات في هذا المجال إلى المنفعة المتحققة نتيجة استخدام هذه المعلومات في مجالات اتخاذ القرار، أي أنه يتم تحديد قيمة المعلومات بمقارنة السلوك الناتج من متخذها قبل وبعد الحصول عليها.

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي (2007)، مرجع سابق، ص 117.

<sup>2</sup> عبد الرزاق محمد القاسم (2006)، مرجع سابق، ص 28.

<sup>3</sup> ماهر موسى درغام وتامر بسام الأغا (2013)، العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ورقة عمل مقدمة في المؤتمر العلمي الدولي التاسع: الوضع الاقتصادي وخيارات المستقبل المنعقد يومي 24 و25/04/2013 بجامعة الزرقاء، الأردن.

<sup>4</sup> خالد جفال (2015)، تأثير اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية - دراسة مقارنة بين scf و ifrs، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف رقم 01، الجزائر، ص 177.

والقاعدة الأساسية العامة التي تحكم قياس المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية تقوم على مبدئين

هما:<sup>1</sup>

- أن الفائدة المتحققة لمستخدم التقرير المالي بما يحويه من معلومات، تزيد كلما زادت قيمة المعلومات المحتواة فيه. أو بمعنى آخر كلما زادت قيمة محتواه الإعلامي.
- أن المحتوى الإعلامي للتقرير المالي ممثلاً بقيمة ما يحويه من معلومات اقتصادية، تزيد كلما زاد معدل التغير في قيمة البنود المكونة لهذا التقرير، وذلك على مدار الفترة الزمنية التي يغطيها هذا التقرير.

ولكي تكون المعلومات المحاسبية ذات محتوى إعلامي جيد ومفيد يجب أن تتمتع ببعض السمات والخصائص النوعية والتي سنذكرها في العنصر الموالي:

## 2.2. مفهوم وأهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

كون المحاسبة من العلوم التطبيقية يرى البعض ضرورة أن يكون لها نهاية مرئية، فكما هو معروف ومتداول فإن النهاية المرئية للطب هي الصحة والنهاية المرئية للقانون هي العدالة وأما النهاية المرئية للمحاسبة فهي المعلومات الجيدة.<sup>2</sup>

وتعتبر المعلومات المحاسبية بمثابة حجر الأساس في أي مؤسسة اقتصادية. فهي تعد عنصر ربط وتنسيق بين تنظيمات وفروع المؤسسة، وتعد بمثابة وسيلة اتصال بين مجريات عمل المؤسسة والمستفيدين من عملية اتخاذ القرارات. إذ أن جودة أي قرار يعتمد أصلاً على جودة المعلومات المقدمة، ومن جهة أخرى فإن المعلومات المحاسبية هي حلقة الوصل بين المؤسسة والمستفيد الخارجي.

## 1.2.2. مفهوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

- إن تحديد أهداف التقارير المالية، هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين...ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة. هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة والمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي (2007)، مرجع سابق، ص 117.

<sup>2</sup> حيدر علوان كاظم الشمري (2009)، دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المداولات، ورقة عمل مقدمة في المنتدى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14-15 أبريل 2009، ص: 183.

<sup>3</sup> عباس مهدي الشيرازي (1990)، مرجع سابق، ص 194-195.



- تعد الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات المعروضة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين.<sup>1</sup>
- يمكن القول أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات التي تكون الأكثر فائدة أو منفعة في مجال صنع القرارات وأن الغرض من تحديد مجموعة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هو استخدامها كأساس أو معيار للحكم على مستوى جودتها.<sup>2</sup>

وعلى العموم يقصد بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الصفات التي تتسم بها المعلومات المحاسبية والتي يجب توافرها في المعلومات المقدمة في القوائم المالية حتى تصبح مفيدة للمستخدمين عند اتخاذ قراراتهم وبدورها تساعد المحاسبين على إعداد القوائم المالية وتقييم المعلومات الناتجة عن تطبيق طرق وأساليب محاسبية بديلة. فهي الخصائص والمميزات التي تجعل القيمة الإعلامية لهذه المعلومات كبيرة من وجهة نظر مستخدميها.

## 2.2.2. أهمية تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

سنطرق لهذا العنصر من خلال الإجابة على السؤال التالي: لماذا تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟

إن تعدد طرق وأساليب القياس والإفصاح المحاسبي يتطلب معياراً لتقييم تلك البدائل المتعددة واختيار الأفضل بينها. فمثلاً: على ماذا سنعتمد في إعداد تقاريرنا المالية هل على أساس التكلفة التاريخية أم على أساس القيمة العادلة؟ وهنا الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية سوف تكون ذات فائدة كبيرة في الإجابة على مثل هذه التساؤلات.

فالفائدة الأساسية لوجود هذه الخصائص هو إعداد إطار من المعايير يتصف بالشمول، وجعل عملية اختيار البدائل المحاسبية مفيدة لجميع الأطراف المعنية بالمعلومات المحاسبية. وتجدر الإشارة هنا أنه عند المفاضلة بين بديلين محاسبين فإننا سنختار البديل المحاسبي الذي يعطي معلومات محاسبية أكثر فائدة للمستخدمين، بمعنى أن قيمة المعلومات المنتجة من البديل المحاسبي المختار تزيد عن قيمة المعلومات المنتجة من البديل الآخر.

وبذلك يحقق وجود الخصائص النوعية الأهداف التالية:<sup>3</sup>

- تستخدم الخصائص كمرشد رئيسي عند المفاضلة بين الطرق المختلفة وخاصة عند معالجة مواقف لم تشملها المبادئ المحاسبية التي صدرت فعلاً؛

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة (2010)، نظرية المحاسبة المالية - النموذج الدولي الجديد، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص40.

<sup>2</sup> عباس مهدي الشيرازي (1990)، مرجع سابق، ص: 184.

<sup>3</sup> فؤاد محمد الليثي (2003)، نظرية المحاسبة المدخل المعاصر، دار النهضة العربية، ط2، بور سعيد، مصر، ص182-183.

- وجود الخصائص النوعية يزيد من تفهم مستخدمي القوائم المالية للمعلومات المحاسبية من حيث فوائدها وحدود استخدامها؛
- يعمل وجود هذه الخصائص على زيادة وتحسين مستوى الاتصال بين الأفراد للمعلومات المحاسبية؛
- كما أن هذه الخصائص ستكون ذات فائدة كبيرة أيضا للجهات المسؤولة عن وضع المعايير (مثل FASB)، والجهات المسؤولة عن إعداد التقارير المالية (مثل المحاسب ومدقق الحسابات)، وذلك في مجال تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من الطرائق والأساليب المحاسبية البديلة.<sup>1</sup>

### 3. تحديد وشرح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

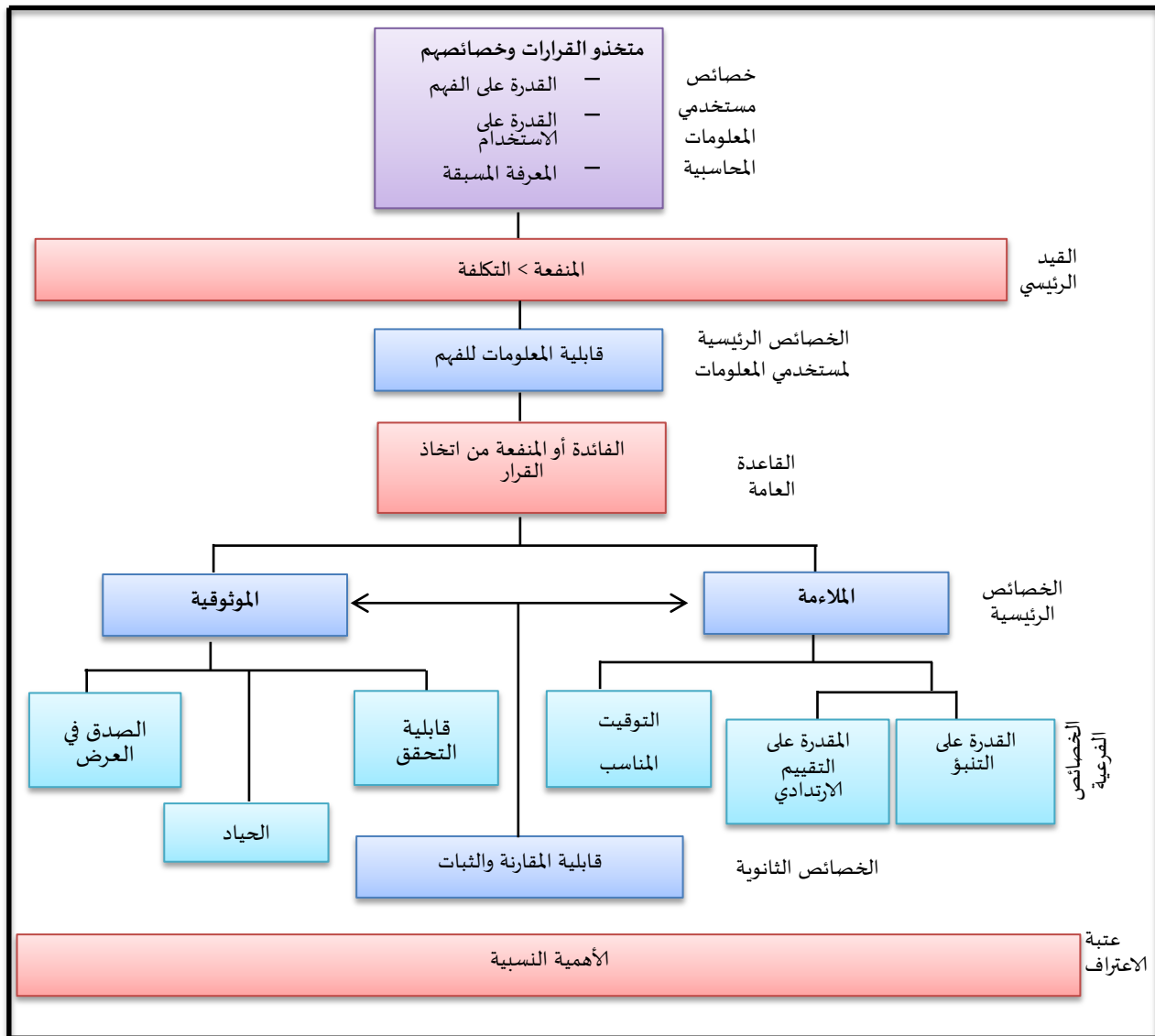
قام الباحثون بمحاولات ودراسات عديدة لتحديد خصائص المعلومات المحاسبية حتى تكون ملائمة وذات فائدة لمختلف مستخدميها وعليه سنتطرق للخصائص النوعية التي حددها كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية وهي كما يلي

#### 1.3. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب FASB سنة 1980

حيث تم تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لأول مرة في البيان رقم 02 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB سنة 1980 تحت عنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" وقد اعتمد في تحديده لهذه الخصائص على دراسة الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA تحت عنوان "بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة"، والبيان رقم 04 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA تحت عنوان: "المفاهيم الأساسية والمبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية لمؤسسات الأعمال"، كما اعتمدت أيضا على دراسة لجنة TRUEBLOOD تحت عنوان "أهداف القوائم المالية"، وفيما يلي هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما قدمها FASB في البيان رقم 02:

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان (2005)، مدخل النظرية المحاسبية - الإطار الفكري، التطبيقات العلمية"، ط 1، دار وائل للنشر، ص 67.

الشكل رقم 13 : التسلسل الهرمي لخصائص المعلومات المحاسبية



Source: FASB (1980), Statement of financial accounting concepts N°2, Qualitative characteristics of accounting Information, P13.

يتضح من الشكل السابق، أن هناك خصائص مرتبطة بالمستخدمين للمعلومات المحاسبية مثل درجة الفهم، فهذا ضروري لتكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة لمتخذي القرارات، فحتى لو اشتملت المعلومات على كل خصائص الجودة المطلوبة، لن تكون مفيدة في اتخاذ القرار إذا لم يتم فهمها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> سليمة نشنش (2009)، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الدولي حول: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14-15 أبريل 2009، ص: 545.

كما يلاحظ أن هناك قيودان (شرطان) يحددان إمكانية القيام بإنتاج المعلومات المحاسبية هما:

أ- العلاقة بين تكلفة المعلومة والمنفعة المتوقعة منها

فتتمثل تكاليف المعلومات في تكاليف تجميع البيانات ومراجعتها، وكذلك تكاليف نشرها وتحليلها، أما منفعتها فتتمثل في قدرة المعلومات على تحسين عملية اتخاذ القرار ولذلك يجب تحليل العلاقة بين تكلفة المزيد من المعلومات والمنفعة المتوقعة منها.<sup>1</sup>

ب- الأهمية النسبية للمعلومة:

من الصعوبة إعطاء تعريف محدد ودقيق للأهمية النسبية، وذلك لاعتمادها على الحكم الشخصي للمحاسب، حيث يعتبر بندا معيناً هام نسبياً إذا كان إدراجه أو حذفه مؤثراً في اتخاذ القرار بحيث يغير اتجاهه لدى المستخدمين المستهدفين، في حين يكون البند غير هام نسبياً إذا كان إدراجه أو حذفه لن يؤثر على متخذ القرار.

وعليه فالأهمية النسبية تمكن المحاسب من إظهار المعلومات التي يفترض أن تكون ذات أهمية نسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها في توجيه اهتمام المستخدمين إلى ما يحتاجونه.

وجميع الخصائص يجب أن تكون خاضعة لمبدأ الأهمية النسبية، فقد تكون المعلومات ملائمة على الرغم من احتوائها على أخطاء غير جسيمة.<sup>2</sup> فالمحاسبون لا يهتمون بالعناصر التي يكون تأثيرها ضئيلاً على نتائج العمليات.

### 1.1.3. خصائص مرتبطة بمستخدمي المعلومات المحاسبية

تتمثل في: القابلية للفهم: ينبغي أن تكون المعلومات الواردة في التقارير المالية مفهومة لأولئك الذين لهم فهم معقول حول الأعمال والأنشطة الاقتصادية.<sup>3</sup>

يتم قياس قابلية المعلومات للفهم بالاعتماد على خمسة عناصر أساسية كالتالي:<sup>4</sup>

- مدى تنظيم المعلومات الواردة في التقرير السنوي وطريقة تصنيفها؛
- درجة الوضوح والبساطة والإفصاح في عرض المعلومات؛
- أهمية وجود أشكال وجداول لتحسين الفهم وتوضيح العلاقات وضمان الإيجاز؛
- ما إذا كان معد التقرير السنوي يجمع بين الكلمات والجمل ذات العلاقة بطريقة سهلة ومفهومة؛

<sup>1</sup> سليمة نشنش (2009)، مرجع سابق، ص 545.

<sup>2</sup> فؤاد محمد الليثي (2003)، مرجع سابق، ص: 186.

<sup>3</sup> Financial Accounting Standard Board (1980), **Statement of financial accounting concepts N°2, Qualitative characteristics of accounting Information**, P 22.

<sup>4</sup> Ferday VAN BEEST et autres (2009), **Quality of financial Reporting: measuring qualitative characteristics**, Nijmegen centre for Economics (NiCE), Nice working paper 09-108, p14.

- مستوى الوعي والإدراك والفهم لدى مستخدمي تلك المعلومات.

كما يلاحظ من الشكل السابق أن الخصائص الرئيسية التي يجب أن تشملها المعلومات المحاسبية هي الملاءمة والثقة.

أما إمكانية المقارنة والثبات في أساليب تقديمها فيمكن اعتبارها من الخصائص الثانوية التي تتداخل مع الخصائص الرئيسية لتساهم جميعها في زيادة الفائدة، وذلك بالنسبة لمستخدم تلك المعلومات. وسنتطرق بالتفصيل لهذه الخصائص كالتالي:

### 2.1.3. خصائص مرتبطة باتخاذ القرار:

أ- الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية:

يتطلب تحقيق الفائدة في اتخاذ القرار باعتبارها القاعدة العامة في هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، توافر خاصيتين من خلالهما يمكن التفرقة بين المعلومات المفيدة والأقل منفعة وهما:

- الخاصية الرئيسية الأولى: الملاءمة

- تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، وترتبط الملاءمة بطبيعتها وبأهميتها النسبية.<sup>1</sup>
  - يقصد بها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، فالمعلومات الملاءمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار.<sup>2</sup>
  - المعلومات الملاءمة هي تلك التي تؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يعطي قرارا يختلف عن ذلك القرار الذي كان يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات.<sup>3</sup>
- فمثلا المعلومات التي تساعد في اتخاذ قرار شراء سيارة لن تكون ملاءمة إذا كان المطلوب شراء شاحنة. بمعنى أن تتلائم المعلومات مع الغرض الذي وجدت من أجله وأن تناسب حجم وطبيعة الاستخدام دون زيادة أو نقص أو خروج عن الموضوع.
- لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملاءمة لحاجات متخذي القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في الآتي:

✓ تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية؛

<sup>1</sup> Ali TAZDAIT(2009), *Maitrisé du system comptable financier*, ACG, Alger, 1ere édition, p 23.

<sup>2</sup> عباس مهدي الشيرازي (1990)، مرجع سابق، ص 199.

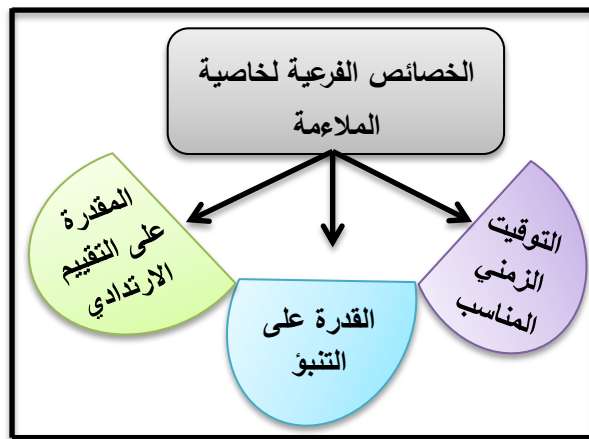
<sup>3</sup> أحمد حسين علي حسين (2004)، نظم المعلومات المحاسبية: الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الاسكندرية،

✓ أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.<sup>1</sup>

وبصفة عامة فالمعلومات الملائمة هي التي تؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يعطي قرارا يختلف عن ذلك القرار الذي يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات. وليس من الضروري أن تؤدي المعلومات الملائمة إلى تغيير ذات القرار وإنما يمكن أن تؤدي إلى تغيير اتجاه القرار أي أنها: يمكن أن تعزز التوقعات وبالتالي زيادة درجة التأكد، ويمكن أن تغير التوقعات وبالتالي تتغير درجة التأكد.

ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة حددت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB ثلاثة خصائص فرعية لها وهي موضحة كما يلي:

الشكل رقم 14: الخصائص الفرعية لخاصية الملائمة



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على

FASB (1980), Statement of financial accounting concepts N°2, Qualitative characteristics of accounting Information, P13.

❖ خاصية التوقيت الزمني المناسب:

تعتبر الحاجة إلى المعلومات حاجة جارية وفورية ذلك أن كثيرا من المعلومات تفقد أهميتها وقيمتها بسرعة شديدة ، كما أن عملية اتخاذ القرارات مقيدة دائما بفترة زمنية محددة. أي أن تُوفّر المعلومات وتصل إلى الجهة التي طلبتها في التوقيت السليم والمناسب وبالسرعة الممكنة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة (2010)، مرجع سابق، ص 41.

<sup>2</sup> إيمان فاضل السامرائي وهيثم محمد الزغبى (2004)، نظم المعلومات الإدارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط 1، ص: 27.

ويرى إلدون هندريكسون أنه: "من الضروري أن يتوفر لمستخدمي المعلومات المالية ما يلزمهم من المعلومات الملائمة لتنبؤاتهم وقراراتهم، ولا يكفي هذا وإنما يجب بالإضافة إليه أن تكون المعلومات حديثة في طبيعتها أكثر من ارتباطها بالفترات السابقة فقط، أي أنه يجب أن تكون البيانات التي يستخدمها المستثمرون والدائنون حديثة في إعداد التنبؤات واتخاذ القرارات، وفي الواقع فإن مفهوم الملاءمة ينطوي ضمنا على عامل التوقيت ومع ذلك يجب التركيز على أن التوقيت يمثل قيما هاما على نشر القوائم المالية، ويجب أن يكون تجميع وتلخيص المعلومات المالية ونشرها سريعا بقدر الإمكان لضمان إتاحة معلومات حديثة لمستخدمي المعلومات المالية".<sup>1</sup>

وعليه فخاصية التوقيت المناسب نعني بها باختصار أن تكون المعلومات متاحة في الوقت الذي يتم فيه القرار. إذ إن عنصر الزمن أصبح من أكبر الاهتمامات التي تشغل بال متخذي القرارات وذلك لأن المعلومات مهما توفرت فيها الجودة والدقة وغيرها من السمات تصبح دون أية فائدة أو قيمة إذا لم يتم تقديمها في التوقيت المناسب لأنها أصبحت متقدمة عند استلامها.

#### ❖ خاصية القدرة على التنبؤ:

أي أن المعلومات المحاسبية يمكن أن تؤثر بالقرار بواسطة تحسين قدرة متخذ القرار في التنبؤ، وتساعد مستخدمي المعلومات على عمل توقعات عن الماضي والحاضر والمستقبل.<sup>2</sup> فلكي يكون للمعلومات تأثير على عملية اتخاذ القرار يجب أن تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل.<sup>3</sup> وعليه فالقدرة التنبؤية للمعلومات تمكن مستخدم المعلومة من استشراف أو تقدير مستقبل بتكوين توقعات عن نتائج سوف تترتب على أحداث ماضية وحاضرة.

#### ❖ المقدرة على التقييم الارتدادي:

وهي خاصية لا تقل أهمية عن خاصية القدرة التنبؤية للمعلومات، وتسمى هذه الخاصية أيضا بالتغذية العكسية أو الاسترجاعية، ويقصد بها أن المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي يجب أن ترتد مرة أخرى للنظام للتأكد من صحة التنبؤات وإجراء المقارنات بين التنفيذ الفعلي والخطط المرسومة.

وعليه فالتغذية الاسترجاعية للمعلومات تساعد مستخدميها في تقييم مدى صحة توقعاتهم السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.

<sup>1</sup> إلدون س هندريكسن (2008)، مرجع سابق، ص 129.

<sup>2</sup> محمد طلال الججاوي وآخرون (2009)، مرجع سابق، ص 64.

<sup>3</sup> عباس مهدي الشيرازي (1990)، مرجع سابق، ص 200.

وبناء على ما سبق يمكن القول أن أية خاصية فرعية للملاءمة قد لا تحقق بمفردها الملاءمة بشكل كامل إلا بتفاعل هذه الخصائص وتكاملها مع بعضها بشكل متناسق وأن الملاءمة هي قدرة المعلومات المحاسبية على التأثير في القرارات الحالية (القيمة التنبؤية للمعلومات)، أو تصحيح القرارات السابقة أو قرارات مستقبلية (القيمة الارتدادية للمعلومات) على أن تكون هذه المعلومات متاحة لمتخذي القرارات قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في قراراتهم.

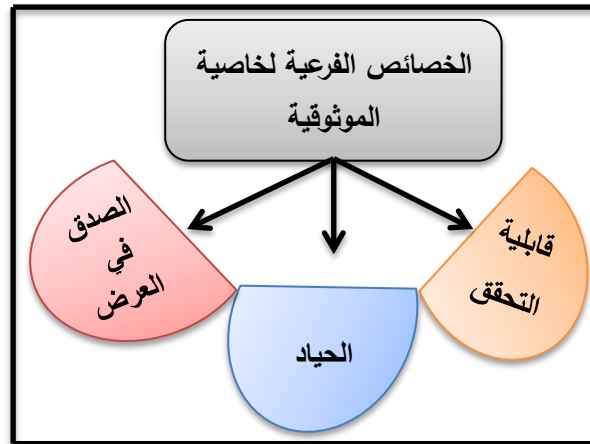
#### - الخاصية الرئيسية الثانية: الموثوقية (الثقة والموضوعية)

تتسم المعلومات المحاسبية بالموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.<sup>1</sup>

تتسم المعلومات المحاسبية بالموثوقية بقدر خلوها من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة صادقة، وتمثل خاصية ضرورية لهؤلاء الأفراد الذين لا يتوافر لديهم الوقت أو الخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات.<sup>2</sup>

وتعني الموثوقية أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها، ولكي تتسم المعلومات بالموثوقية يجب أن تتوفر بها ثلاث خصائص فرعية هي:

#### الشكل رقم 15 : الخصائص الفرعية لخاصية الموثوقية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

FASB (1980), **Statement of financial accounting concepts N°2, Qualitative characteristics of accounting Information**, P13.

<sup>1</sup> Barry ELLIOT, Jamie ELLIOT(2007), **financial accounting and reporting**, pearson education, London, 11th edition , p 106.

<sup>2</sup> دونالد كيسوجيري ويجانت (2009)، المحاسبة المتوسطة، ترجمة أحمد حامد حجاج، جزء 1، ط7، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ص70.



❖ **قابلية التحقق:** وهي زيادة التأكيد بأن القياس المحاسبي يمثل ما يعرضه فعلا، فالمعلومات المحاسبية القابلة للتحقق هي التي تعطي نتائجاً متطابقة جوهريا إذا تمت من قبل شخص أو أشخاص يقومون بالقياس ويستخدمون نفس طرق القياس.<sup>1</sup>

❖ **الحياد:** والذي يقضي بخلو عمليات القياس المحاسبي من التحيز والتقدير الشخصي، أي أن تكون المعلومات المالية ذات الغرض العام غير متحيزة لمستعمل دون آخر.

أي خلو المعلومات المحاسبية من التحيز المقصود من طرف القائم بعملية إعداد وعرض المعلومات المحاسبية لفئة على حساب فئة أخرى من مستخدمي المعلومات المحاسبية وبالتالي فإن خلو المعلومات من التحيز يحقق بصورة تلقائية حيد هذه المعلومات.

❖ **الصدق في العرض:** يعني هذا المفهوم ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية والموارد والأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى.<sup>2</sup> بمعنى أن تكون المعلومات المالية معبرة بصدق عن مختلف الأحداث والصفقات التي تقوم بها المؤسسة.

#### - العلاقة بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية:

المعلومات المحاسبية الملائمة هي المعلومات التي تُحدث تغييرا في اتجاه القرار، وذلك بتسهيلها للتحكم في الحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية.<sup>3</sup> ولكي تكون المعلومات ملائمة، يجب أن يتم إعدادها بحيث تصل في الوقت المناسب. كما يجب أن يكون لها قدرة تنبئية وقدرة على التغذية العكسية لتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاءة...

وحتى يتوفر عنصرا الثقة والموضوعية، يلزم أن يكون هناك درجة عالية من الثقة في عرض المعلومات المحاسبية، كما يجب مراعاة مبدأ الحياد ومبدأ التحقق.

حيث تعتبر خاصيتا الملاءمة والموثوقية (الموضوعية) أساسيتان في تقييم نوعية المعلومات المقدمة في التقارير المالية بغرض استعمالها في اتخاذ القرارات والأصل أن تتوفر هاتين الخاصيتين معا وبدرجة عالية من التأكد، ولكن في الحياة العملية نادرا ما تتوافر هذه الحالة بشكلها المثالي، والسبب أن هناك الكثير من البدائل المحاسبية تستدعي التصحیح بمقدار من الموضوعية كما هو الحال عند

<sup>1</sup> محمد طلال الججاوي وآخرون (2009)، مرجع سابق، ص 63.

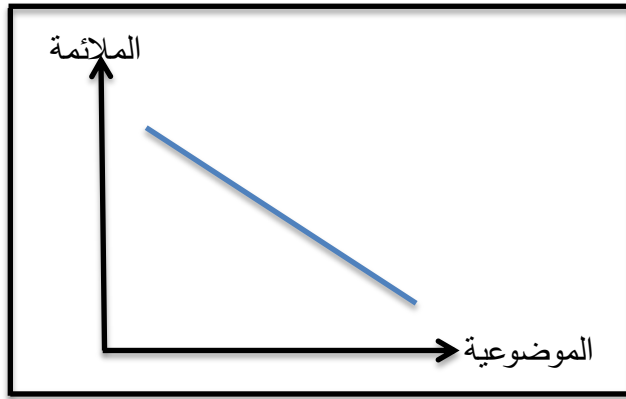
<sup>2</sup> دونالد كيسو وجيري ويجانت (2009)، مرجع سابق، ص 70.

<sup>3</sup> كمال عبد العزيز النقيب (2004)، مقدمة في نظرية المحاسبة، داروائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، ص: 293.

استخدام القيمة العادلة في القياس والذي يعتبر أكثر ملاءمة لاتخاذ القرار في مقابل التكلفة التاريخية التي تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة غير أنها تتمتع بدرجة عالية من الموضوعية والثقة.

ونتيجة لهذا التعارض بين خاصيتي الملاءمة والموضوعية فيمكن أن نضحي بمقدار من الموضوعية في مقابل المزيد من الملاءمة والعكس فيمكن التضحية بالملاءمة في مقابل الموضوعية، وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذا التعارض لا يسمح لنا بالتخلي كلية عن خاصية ما إن كانت الملاءمة أو الموضوعية لأن المعلومات المحاسبية يجب أن تتوفر على كليهما والشكل التالي يوضح هذه العلاقة:

الشكل رقم 16 : التعارض بين خاصيتي الملائمة والموضوعية



المصدر: مصطفى عقاري (2005)، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، ص 108.

#### ب- الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية:

تكون المعلومات المحاسبية الخاصة بوحدة اقتصادية معينة أكثر إفادة إذا أمكن مقارنتها بمعلومات مماثلة عن وحدة أخرى (القابلية للمقارنة)، وبمعلومات مماثلة عن نفس الوحدة في فترات أخرى (الثبات).

#### - الخاصية الثانوية الأولى: القابلية للمقارنة

تعني إمكانية مقارنة معلومات وحدة اقتصادية ما بمعلومات وحدة اقتصادية مماثلة أو مقارنة المعلومات لفترات مختلفة لنفس الوحدة الاقتصادية.

حتى تزداد فائدة المعلومات المتعلقة بأي مؤسسة، يجب أن يمكن مقارنتها بنفس معلومات المؤسسات الأخرى من أجل تقييم مركزها المالي وتغييراتها وكذا أدائها ومعلومات نفس المؤسسة عن فترة سابقة من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء.<sup>1</sup>

ومنه يجب أن يتمكن المستخدمون من إجراء مقارنة للبيانات المالية للمشروع على مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزه المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بإمكانهم مقارنة البيانات المالية للمشاريع المختلفة من أجل إجراء التقييم النسبي لمراكزها المالية، والأداء.<sup>2</sup>

ويشترط هنا لكي تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة أن تكون الطرق المستخدمة في القياس بين الوحدات الاقتصادية متماثلة. فمثلا إذا قامت شركة "أ" باستخدام التكلفة التاريخية في القياس أما شركة "ب" فاستخدمت القيمة العادلة ففي هذه الحالة يكون من الصعب جدا المقارنة بين الشركتين لتقييم كل منهما.

#### - الخاصية الثانوية الثانية الثبات:

تعتبر خاصية هامة لتحقيق إمكانية المقارنة، ويتضمن تطبيق نفس المبادئ والفروض والطرق والاجراءات المحاسبية من دورة مالية إلى أخرى على الأحداث المماثلة وعدم تغييرها إلا عند الضرورة. ولا يعني ذلك أن الشركات لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية معينة لأخرى، حيث يمكن للشركات تغيير الطرق المحاسبية التي تستخدمها وذلك في الحالات التي تثبت فيها أن الطريقة الجديدة تعد أفضل من القديمة.<sup>3</sup>

وقد أصدرت المعايير المحاسبية الدولية -على غرار العديد من التشريعات في الدول- معيارا بهذا الشأن وهو المعيار 8 IAS "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" والذي وضع فيه متى يمكن تغيير سياسة محاسبية ما وكيف يتم تطبيقها والإفصاح عنها والأثر الذي يحدثه تطبيقها.

فالحاجة للقابلية للمقارنة يجب أن لا تتداخل مع مفهوم الثبات، حيث ينبغي أن لا تصبح عائقا لتغيير السياسات المحاسبية حيث أنه من غير المناسب الاستمرار في تطبيق نفس السياسة المحاسبية، إذا كانت هذه الأخيرة تتعارض مع خاصيتي الملاءمة والموثوقية.

<sup>1</sup> Barry ELLIOT et Jamie ELLIOT(2007), Op.Cit., P 105.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة (2010)، مرجع سابق، ص 46.

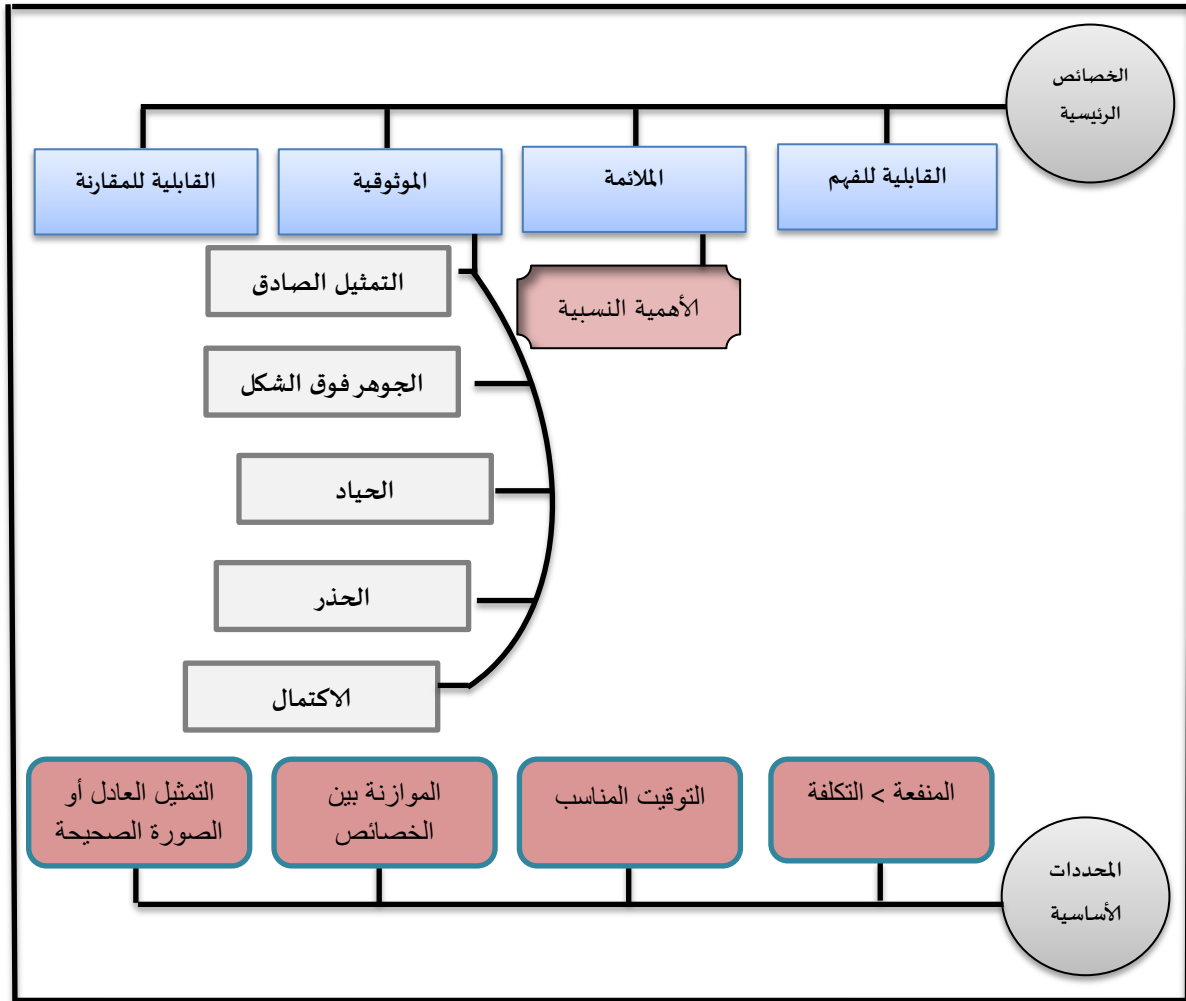
<sup>3</sup> دونالد كيسو وجيري ويجانت (2009)، مرجع سابق، ص 72.

### 2.3. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب IASB سنة 1989

تم اعتماد إطار إعداد وعرض البيانات المالية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام 1989 وقد تضمن هذا الإطار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التالية: القابلية للفهم والملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة<sup>1</sup> والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم 17: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب الإطار التصوري لـ IASB

سنة 1989



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001)، مبادئ التقارير المالية المتقدمة: بموجب المنهاج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الأونكتاد، عمان، الأردن، ص 60-65.

<sup>1</sup> Philip E Dunn (2005) , **The IASB conceptual framework - an introduction**, document disponible sur le lien : <https://www.accountingweb.co.uk/business/financial-reporting/the-iasb-conceptual-framework-an-introduction>, 13/08/2016.

الإفصاح الثالث ————— أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

من الشكل يتضح أن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد اختصر الخصائص الرئيسية الضروري توفرها لتصبح المعلومات المحاسبية مفيدة في أربع خصائص هي القابلية للفهم حيث يشترط أن تتوفر في المعلومات المحاسبية البساطة والوضوح والقابلية للفهم لكن هذا لا يعني إهمال الإفصاح عن بعض المعلومات حول المسائل المعقدة ما دامت هذه المعلومات ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات. لأنه يشترط كذلك على المستخدمين أيضا أن يتوفر لديهم مستوى معقول من المعرفة بشأن المسائل الاقتصادية واللجوء لاستشارات في حالة المعلومات المعقدة.

بعد ذلك تأتي خاصية الملاءمة والتي تتحقق عندما تؤثر المعلومات المحاسبية على القرارات المتخذة، فهي تساعد المستخدمين في تقييم قراراتهم الماضية والحاضرة والتنبؤ بالمستقبل، ويتدخل مبدأ الأهمية النسبية هنا حيث تعتبر المعلومات مهمة نسبيا إذا تم حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون؛ أما الخاصية الثالثة التي اعتمدها IASB هي خاصية الموثوقية حيث تكتسب المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء والتحيز، حيث تتحقق هذه الخاصية بتحقيق الخصائص الفرعية التالية: التمثيل الصادق، ولكي يتم تمثيل المعلومات تمثيلا صادقا من الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها القانوني، كما يجب أن تكون المعلومات محايدة وخالية من التحيز، ولكي تتميز المعلومات بالموثوقية يجب أيضا أن يتخذ معدو المعلومات الحذر والاحتباس في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد.

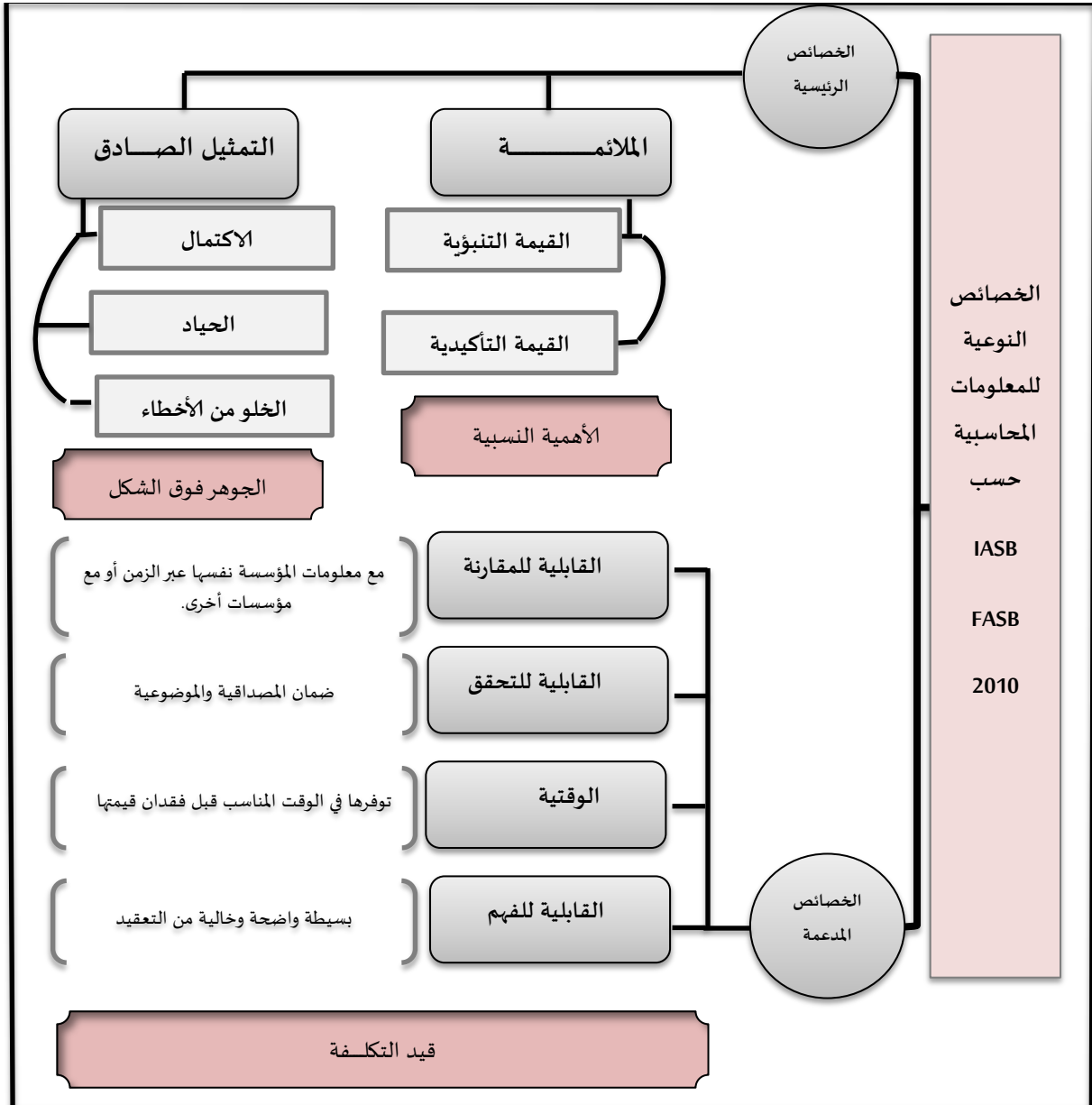
وأخيرا لضمان موثوقية المعلومات المحاسبية يجب أن تتصف بالاكتمال ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة، لأن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة ومضللة وهذا ما يفقدها صفة الموثوقية. أما الخاصية الرابعة والأخيرة فتتمثل في القابلية للمقارنة أي أن المستخدمين يمكنهم إجراء المقارنات اللازمة للقوائم المالية للمؤسسة عبر الزمن أو مع قوائم مالية لمؤسسات أخرى للتقييم واتخاذ القرارات. كما بين الإطار التصوري الذي اعتمده IASB سنة 1989 على عدة محددات إلى جانب الخصائص الأربعة السابقة الذكر وهذه المحددات هي التوقيت المناسب حيث أن التأخير قد يفقد المعلومات قيمتها، الموازنة بين التكلفة والمنفعة، الموازنة بين الخصائص النوعية، الصورة الصحيحة والعادلة

نستنتج من العرض السابق الاختلاف في منهجية الفكر المحاسبي بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولي IASB، حيث ظهر هذا الاختلاف في الخصائص النوعية التي اعتمد عليها كل من المجلسين، وعلى هذا الأساس فقد حاول المجلسين توحيد الممارسات المحاسبية بينهما ووضع إطار تصوري واحد يطبق على كل منهما وفعلا خرجت هذه الجهود بإطار تصوري موحد سنة 2010 وهذا ما سنعرضه في العنصر الموالي.

### 3.3 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المحددة في الإطار التصوري المشترك بين FASB وIASB سنة 2010

قام كل من FASB وIASB بإعادة تصنيف الخصائص النوعية للمعلومات في سنة 2010 لإحداث التقارب بين الإطار التصوري لكل منهما وخاصة من حيث الخصائص النوعية للمعلومة المالية وهي كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم 18: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب FASB وIASB سنة 2010



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

- Financial Accounting Standards Board (2010), **Statement of Financial Accounting Concepts No. 8: Conceptual Framework for Financial Reporting**, Norwalk, CT: FASB.
- **Conceptual Framework for Financial Reporting** (2010), document disponible sur le lien: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>, le: 15/08/2015

الإطار الثالث ————— أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

وعليه من الشكل يتضح أن الإطار التصوري الموحد الجديد قد احتفظ ببعض الخصائص التي تم التطرق لها سابقا بصورتها ومكانتها ذاتها، وغير مصطلح البعض من الخصائص وغير تصنيف البعض الآخر وسنوضح ذلك من خلال الشرح التالي حسب ما ورد في الإطار طبعا:

### 1.3.3.1.3.3. الملاءمة

وهي الركيزة الرئيسية التي يجب أن تتوفر في المعلومة المحاسبية والتي يتفق عليها أغلب المفكرين في المحاسبة وتعني حسب الفقرة QC6 من الإطار الصوري سنة 2010 بأنها " قدرة المعلومة المحاسبية على إحداث فرق في القرارات المتخذة من قبل المستخدمين".<sup>1</sup> كما أشار الإطار التصوري ذاته إلى المكونات الأساسية للملاءمة، وحددها في مكونين هما :

- أ- القيمة التنبؤية : تطرقت لها المادة QC8 حيث اعتبرت أن المعلومات لها قيمة تنبؤية إذا كان يمكن استخدامها كمدخلات في العمليات التي يقوم بها مستخدموها للتنبؤ بالنتائج المستقبلية.
- ب- القيمة التأكيدية: أشارت إليها المادة QC9 حيث أن المعلومات المحاسبية لها قيم تأكيدية إذا توفرت التغذية العكسية (تأكيد أو تغيير) حول التقييمات السابقة.

فالمعلومة الملاءمة يكون لها دور تنبؤي قيمة استرجاعية وضرورية لاتخاذ القرار.<sup>2</sup>

الأهمية النسبية: تطرق لها البيان رقم 02 حيث وصفها بأنها قيد على التقارير المالية يجب أخذها بعين الاعتبار جنبا إلى جنب مع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبالأخص خاصيتي الملاءمة والموثوقية، من جهة أخرى وصفها الإطار التصوري سنة 1989 بأنها جانب من جوانب الملاءمة ولم يشر لدورها في الخصائص النوعية الأخرى للجودة، وبالمثل فقد اعتبرها الإطار التصوري المعدل سنة 2010 بأنها جانب من جوانب الملاءمة لأن المعلومات غير المهمة نسبيا لا تؤثر في قرارات المستخدمين.

### 2.3.3.2.3.3. التمثيل الصادق

وهو البديل الذي حل محل الموثوقية في المعلومات المحاسبية بعد أن كان من الخصائص الرئيسية المكونة للموثوقية قبل التعديل وهذا ما نصت عليه الفقرة QC12 من الاطار التصوري لIASB.

يجب على المعلومات المحاسبية أن تمثل بصدق الأحداث التي من المفروض أن تمثلها، وحتى يكون التمثيل صادق بشكل تام يجب أن تتوفر فيه ثلاث خصائص هي الاكتمال والحياد والخلو من الأخطاء.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Financial Accounting Standards Board (2010), **Statement of Financial Accounting Concepts No. 8: Conceptual Framework for Financial Reporting**, Norwalk, CT: FASB.

<sup>2</sup> Ana LALEVIC FILIPOVIC(2012), Revised qualitative characteristics of financial statements as precondition for strengthening information power on capital market, **economics and organization** Vol.9, N°1, p p. 87-88.

<sup>3</sup> **Conceptual Framework for Financial Reporting** (2010), document disponible sur le lien: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>, le: 15/08/2015.

الفصل الثالث — أثر التكلفة التآمرية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

وقد تمت الإشارة إلى نفس المصطلح في الفقرة BC3.19 من الاطار التصوري لـ FASB في التعديل المشترك بينهما سنة 2010.<sup>1</sup>

حيث أن الجهود المشتركة بين واضعي المعايير في المجلسين سعت لاستبدال الموثوقية بالتمثيل الصادق غير أنها تدرك أن التمام في التمثيل الصادق أمر نادر الحدوث وإنما هدفت لتعظيم الخصائص المكونة له إلى أقصى حد ممكن لتحسين جودة المعلومات المحاسبية وتدعيم محتواها الإعلامي.

أ- الاكتمال: وقد تطرقت له الفقرة QC13 التي نصت على أن العرض الكامل يتضمن جميع المعلومات

اللازمة للمستخدم لفهم الظاهرة التي عرضت، بما في ذلك جميع الأوصاف والتوضيحات اللازمة.<sup>2</sup>

ب- الحياد: وتمت الإشارة إليه في الفقرة QC14 بأنه هو العرض الخالي من التحيز في اختيار أو عرض

المعلومات المالية؛ وهو أيضا عدم التحريف أو الترجيح أو التأكيد، أو أي نوع من التلاعب لزيادة

احتمال أن يتم تلقي المعلومات المالية بطريقة إيجابية أو سلبية من طرف المستخدمين.<sup>3</sup>

ج- الخلو من الأخطاء: وتمت الإشارة إليه في الفقرة QC15 : أن الخلو من الخطأ يعني عدم وجود

أخطاء أو سهو في وصف الظاهرة، وتكون العملية المستخدمة مختارة ومطبقة دون أخطاء في إنتاج

المعلومة المعروضة.<sup>4</sup>

الجوهر فوق الشكل: أي تغليب الجوهر الاقتصادي على الجانب القانوني، وقد تمت الإشارة

إليه في الإطار التصوري سنة 2010 خاصة بعد فضائح كبريات الشركات العالمية على غرار Enron

وWorld Com وXerox وAssociates Computer وغيرها حيث أصبح من الضروري توضيح الجوهر

الاقتصادي للعمليات والأحداث المهمة في المؤسسة على حساب الجانب القانوني.

وقد أشارت الفقرة BC3.26 إليه حيث تم اعتباره مكون للتمثيل الصادق بحيث يعني التمثيل الصادق

أن المعلومات المالية تمثل جوهر ظاهرة اقتصادية بدلا من مجرد تمثيل الشكل القانوني لها، وأن التمثيل

بالشكل القانوني الذي يختلف عن الجوهر الاقتصادي للظاهرة الاقتصادية لا يمكن أن يؤدي إلى التمثيل

الصادق.<sup>5</sup>

<sup>1</sup>FASB (2010), Op.Cit.,P 15.

<sup>2</sup>FASB (2010), Op. Cit., P18.

<sup>3</sup>Idem.

<sup>4</sup>Idem.

<sup>5</sup>Ibid., P27



### 3.3.3. القابلية للمقارنة

أي قابلية المعلومات للمقارنة مع معلومات المؤسسة نفسها ومؤسسات أخرى.<sup>1</sup>

أشارت لها الفقرة QC21 بأنها الخاصية النوعية التي تسمح للمستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين البنود. كما وضحت الفقرة QC22 الفرق بين مصطلح المقارنة والاتساق فهما ليسا الشيء نفسه فالاتساق هو استخدام نفس الأساليب لنفس البنود إما من فترة لأخرى ضمن المؤسسة الواحدة المقدمة للتقارير أو في فترة واحدة عبر عدة مؤسسات.

ويشير نفس الإطار التصوري أنه من المرجح أن يتم تحقيق درجة معينة من القابلية للمقارنة من خلال تلبية الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات التمثيل الصادق والملاءمة.

### 4.3.3. القابلية للتحقق

تطرق لها الإطار التصوري في الفقرة رقم QC26 في أنها تساعد المستخدمين في تأكيد التمثيل الصادق للأحداث والظواهر الاقتصادية التي تمثلها، وتعني قابلية التحقق أن مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين يمكنهم التوصل إلى توافق في الآراء، وإن لم يكن بالضرورة اتفاقاً كاملاً.

وقد حدد الإطار طريقتين يتم بهما التحقق في الفقرة QC27 وهما الطريقة المباشرة والتي تتمثل في الملاحظة والطريقة غير المباشرة من خلال التحقق من مدخلات نموذج معين أو صيغة أو تقنية أخرى وإعادة استخدام المخرجات باستخدام نفس المنهجية.

### 5.3.3. الوقيتية

التوقيت المناسب اعتبره البيان رقم 02 جانب من الجوانب المكونة للملاءمة كما اعتبره الإطار التصوري سنة 1989 بأنه قيد قد يسلب المعلومات صفة الملاءمة،

إلا أن الإطار التصوري لم يعتبر التوقيت المناسب مرتبطاً بالملاءمة وإنما جعله خاصية منفردة لوحده وعرفه في الفقرة رقم QC29 كما يلي:

التوقيت المناسب يعني وجود معلومات متاحة لصانعي القرار في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير في قراراتهم.

### 6.3.3. القابلية للفهم

عبرت الفقرة QC30 على القابلية للفهم على أنها تصنيف وتوصيف المعلومات وتقديمها بوضوح ودقة يجعلها مفهومة.

<sup>1</sup> Ana LALEVIC FILIPOVIC(2012) , Op.Cit., P89.

لكن يجب الأخذ بعين الاعتبار أن التقارير المالية يتم إعدادها للمستخدمين الذين لديهم فهم معقول للأنشطة التجارية والاقتصادية والذين يقومون بمراجعة المعلومات بجد، وفي حالة الضرورة يتم اللجوء لطلب الاستشارة لفهم بعض الظواهر والأحداث الاقتصادية المعقدة.

قيد التكلفة: التكلفة كما أشار لها الإطار التصوري 2010 بأنها ليست خاصية نوعية من خصائص المعلومات المحاسبية وإنما هي سمة من سمات العملية التي تستخدم لتوفير المعلومات.

فالتكلفة هي القيد المنتشر بين واضعي المعايير، فمعدي ومستخدمي القوائم المالية يجب أن يأخذوا بعين الاعتبار التكلفة والفوائد المترتبة عند إعداد معلومات جديدة أو عند الحصول عليها.

المنافع المشتقة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ومهما يكن فإن تقييم المنافع والتكاليف هي عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسي على عملية اتخاذ الأحكام وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع على أولئك الذين يستفيدون من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد أيضا منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات.<sup>1</sup>

نستخلص مما سبق أن خاصية الملاءمة هي الخاصية الرئيسية الأولى وهذا لأنها الأساس في تحديد اتجاه القرارات ثم تأتي بعدها خاصية التمثيل الصادق للمعلومات والتي تعتبر أساسية كذلك لأن المعلومات التي تبنى على أساسها القرارات يجب أن تكون خالية من الأخطاء وبعيدة عن التحيز الشخصي وإلا فالقرارات المتخذة يمكن أن تكون غير صائبة في حالة عدم توفر هذه الخاصية، بالإضافة لهتين الخاصيتين فلا يمكن الاستغناء عن خصائص أخرى مدعمة ومعززة وهي القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، الوقتية، القابلية للفهم.

### 4.3. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري

هي عبارة عن معايير لقياس جودة المعلومات المرفقة بالقوائم المالية، و التي يعتمد عليها متخذي القرار في ترشيح قراراتهم. حيث حددها النظام المحاسبي المالي في:<sup>2</sup>

- الملاءمة؛
- المصدقية؛
- قابلية المقارنة؛
- معلومات واضحة و سهلة الفهم.

<sup>1</sup> باسل فهد عبد الحميد قشلان (2011)، أثر تطبيق منهج القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الأردنية في ضوء الأزمة المالية العالمية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ص 14-15.

<sup>2</sup> le décret Exécutif №08-156 du 20 jourmada el oula 1429, correspondant au 26 mai 2008, portant application des dispositions de la loi №07-11 portant système comptable financier, Journal officiel de la république Algérienne démocratique et populaire №27.

وفيما يلي شرح لمعنى هذه الخصائص:<sup>1</sup>

### 1.4.3. الملاءمة

هي صفة أو خاصية في المعلومة تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها، بحيث تسمح لهم بتقييم أحداث ماضية، حالية ومستقبلية.

### 2.4.3. المصدقية

تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء إضافة إلى إمكانية الوثوق بها من طرف المستخدمين.

### 3.4.3. قابلية المقارنة

أن تكون المعلومة معدة ومعروضة بصفة دورية تسمح للمستخدمين بمقارنات زمنية و مكانية بين الوحدات.

### 4.4.3. معلومة واضحة وسهلة الفهم

أي أن تكون المعلومة واضحة ومفهومة للمستخدمين الذين:

- تتوفر لديهم رغبة في فهم ودراسة المعلومات المرفقة بالقوائم المالية؛
- لديهم معارف أساسية في التسيير، المحاسبة والاقتصاد.

مقارنة مع المخطط الوطني المحاسبي الذي أشار فقط إلى خاصية الموضوعية في المبادئ الواجب احترامها في إعداد القوائم المحاسبية، فإن النظام المحاسبي المالي قد توسع في ذكر الخصائص الثلاث الأخرى نظرا لأنه يستهدف المستثمرين بالدرجة الأولى. لكنه اقتصر على التطرق إليها في الملحق رقم 03 من القرار المؤرخ في 25 مارس 2009 الخاص بتعريف المصطلحات.

## 4. مستخدمو المعلومات المحاسبية

ويقصد بمستخدمي المعلومات المحاسبية كافة الأشخاص والهيئات والشركات والمنظمات التي تتعامل مع المؤسسة .

ومن هؤلاء من لهم مصلحة مباشرة في المؤسسة كالملاك، المقرضين، الدائنين، العاملين، الموردين، المديرين والمستهلكين، وهناك أيضا الفئات التي لها مصلحة غير مباشرة أو مشتقة من مصالح هؤلاء الذين لهم مصلحة مباشرة، ومن أمثلتهم المحللين الماليين والخبراء ونقابات العمال، بورصات الأوراق المالية...<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Arrêté du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008, fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation ; le contenu et la présentation des états financier ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des compte, , Journal officiel de la république Algérienne démocratique et populaire N°19, Annexe N° 3.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي (2007). مرجع سابق، ص: 36-37.

الإيضاح الثالث: ————— أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

وبصفة عامة تنوع فئات مستخدمي التقارير المحاسبية وتتعدد لدرجة عدم اتفاق معظم الهيئات العلمية والكتاب على عدد ونوعية هؤلاء المستخدمين.<sup>1</sup>

ويختلف تحليل و استخدام المعلومات المحاسبية والمالية حسب الجهة المستخدمة لها داخلية كانت أو خارجية، والجدول التالي يبين فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية :

#### الجدول رقم 12: فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية

مستخدمون خارجيون		مستخدمون داخليون
لهم مصالح مالية غير مباشرة	لهم مصالح مالية مباشرة	لهم مصالح مالية مباشرة
<ul style="list-style-type: none"> <li>- دوائر حكومية؛</li> <li>- سلطات قضائية ؛</li> <li>- بورصة الأوراق المالية</li> <li>- محللون ماليون؛</li> <li>ووسطاء ماليون؛</li> <li>- مخططون اقتصاديون.</li> <li>- مستهلكون أو عملاء؛</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- مستثمرون حاليون ومرقبون؛</li> <li>- مقرضون حاليون و مرقبون؛</li> <li>- عاملون حاليون ومرقبون؛</li> <li>- النقابات العمالية.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الفريق الإداري في المنشأة بكافة مستوياته؛</li> <li>- رئيس وأعضاء مجلس الإدارة ؛</li> <li>-مدراء (تسويق، إنتاج، مالي،...):</li> <li>- مشرفو الإنتاج ؛</li> <li>-موظفون وعاملون.</li> </ul>
المحاسبة المعتمدة :		المحاسبة المعتمدة :
محاسبة مالية تختص بقياس وتوصيل المعلومات المتعلقة بالمنشأة للاستخدام الخارجي .		محاسبة إدارية ومحاسبة التكاليف للاستخدام الداخلي، والمحاسبة المالية .

المصدر : رضوان حلوة حنان (2005)، مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري و التطبيقات العلمية. دار وائل للنشر، ط 1، عمان، ص: 35.

#### 1.4.المستخدمون الداخليون

المستخدمون الداخليون هم الذين يقعون داخل المؤسسة في خلايا إدارة وتسيير المؤسسة. تستعمل الأداة المحاسبية في الإمداد بالمعلومات حسب توجهات الإدارة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد صلاح عطية (2004)، مبادئ المحاسبة المالية: نظام معلومات لخدمة متخذي القرارات"، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص04.

<sup>2</sup> Djeloul Saci (1991), *Comptabilité de l'entreprise et système économique experience algérienne*, opv, Alger, p 72.

الفصل الثالث ————— أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

ويقصد بهم الجهات العاملة في أداء نشاط المشروع (المؤسسة) والتي تعتبر المؤسسة الجهة التي تخدم مصالحهم وتحافظ على وظائفهم فهي (الجهات) تحتاج إلى تقارير محاسبية بصورة دورية. فمثلا العمال لمعرفة مدى استقرار وظائفهم فهم بحاجة إلى متابعة أعمال المؤسسة.<sup>1</sup>

وتساعد المعلومات المحاسبية المسيرين على:<sup>2</sup>

- قياس الفعالية: يتم استغلال المعلومات الداخلية كأداة للتحليل و القيادة حسب أهداف التسيير، من خلال:

• مراقبة عملية لوحات الإنتاج و مراكز الربح بهدف قياس مساهمات عمليات الإنتاج المختلفة.

• تقييم كفاءة إدارة المسؤولين عن العمليات.

• الاعتماد على الموازنات بهدف وضع التقديرات، تحليل الانحرافات والقيام بالأعمال التصحيحية.

- أداة مساعدة على اتخاذ القرار: تستخدم في إطار نظام المعلومات لإدارة الأعمال أو لإعداد لوحات القيادة وتتميز هذه المعلومات بخصائص مختلفة حسب درجة القرار (تشغيلي أو استراتيجي) الذي تتخذ بشأنه.

## 2.4.2. المستخدمون الخارجيون

المستخدمين الخارجيين يمكن تصنيفهم إلى مستخدمين لهم مصالح مالية مباشرة كالمستثمرين الذين يهمهم معرفة مدى تقدم الشركة ومعرفة نتيجة أعمالهم من ربح أو خسارة، أما الصنف الثاني فيتمثل في المستخدمين الذين ليس لهم مصالح مالية مباشرة كالدوائر والسلطات الحكومية فهي تحتاج للمعلومات المحاسبية مثلا: إدارة الضرائب، لاستخدامها لأغراض تحديد الضريبة المستحقة على المؤسسة.

وعادة ما يحتاج المستخدمون الخارجيين إلى مخرجات نظام المحاسبة المالية.

وتخضع المعلومات الموجهة للاستخدام الخارجي إلى قواعد تنظيمية ذات طبيعة محاسبية وجبائية وتوجه إلى:<sup>3</sup>

- المساهمين: يهتم هؤلاء بتقييم النتائج المحصلة وبالتطورات الاقتصادية المتعلقة بالتطور والفعالية وعلى وجه الخصوص المستثمرين، الذين يهتمون بالعائد المحقق من رأس المال المستثمر في المؤسسة.

<sup>1</sup> هادي رضا الصفار(2006)، مبادئ المحاسبة المالية"، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص: 31-32.

<sup>2</sup> Eric Tort (2003), **Organisation et Management des systèmes comptables**, Dunod Edition, paris, P30.

<sup>3</sup> Eric Tort (2003), Op.Cit., P32.

- الإدارة الجبائية: تعتبر المعلومات المحاسبية كوسيلة لتحديد الوعاء الضريبي للنتيجة التي حققها المؤسسة وحساب الضريبة المرتبطة به.

ويعتبر نظام المعلومات المحاسبي الأداة الصحيحة والفعالة في تحديد الأوعية الضريبية للمؤسسات، ومنه حساب الضرائب الخاضعة لها بطريقة أكثر موضوعية.<sup>1</sup>

- البنوك والمقرضون: تعتبر المعلومات المحاسبية مهمة لمعرفة الوضعية الاقتصادية والمالية للمؤسسة وقدرتها على تسديد ديونها الحالية والاستفادة من قروض جديدة.

- الشركاء التجاريين: تشكل المعلومات القانونية إثبات على العمليات التي قامت بها المؤسسة، إلى جانب وضعيتها ودرجة ائتمانها وقدرتها على تسديد ديونها.

والجدول التالي يبين الأطراف الخارجية الرئيسية والقرارات التي يتخذونها:

### الجدول رقم 13: المستخدمون الخارجيون والقرارات التي يتخذونها

المستخدم للتقارير المالية	القرار المحتمل اتخاذه
المستثمرون الحاليون والمرقبون	قرارات الاستثمار
المقرضون الحاليون والمرقبون	قرارات الإقراض
الموردون	رسم بيانات الائتمان التجاري
المنافسون	تقييم القدرات التنافسية للوحدة لرسم الاستراتيجيات
النقابات العمالية	فهم وتقييم سياسة التعويضات المنتهجة
الجهات المنظمة للممارسة المحاسبية	تقييم مدى الالتزام بتنفيذ وتطبيق الإرشادات والتشريعات
المراجعون	تقييم مدى تطبيق القواعد والقوانين المحاسبية المعتمدة
الأكاديميون	القيام بالأبحاث والدراسات
الصحافة	كتابة المقالات الصحفية لإعلام الجمهور
آخرون لهم اهتمامات بشؤون الوحدة	تقييم الجوانب الخاصة ذات الصلة باهتمام معين.

المصدر: مصطفى عقاري (2005)، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي، أطروحة دكتوراه غير

منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، ص 79.

من الجدول نلاحظ تعدد المستخدمين الخارجيين للمعلومات كل حسب احتياجه ونوع القرار المراد اتخاذه فمثلا المستثمرون يعتمدون على التقارير المالية لاتخاذ قرار الاستثمار في مؤسسة معينة دون سواها

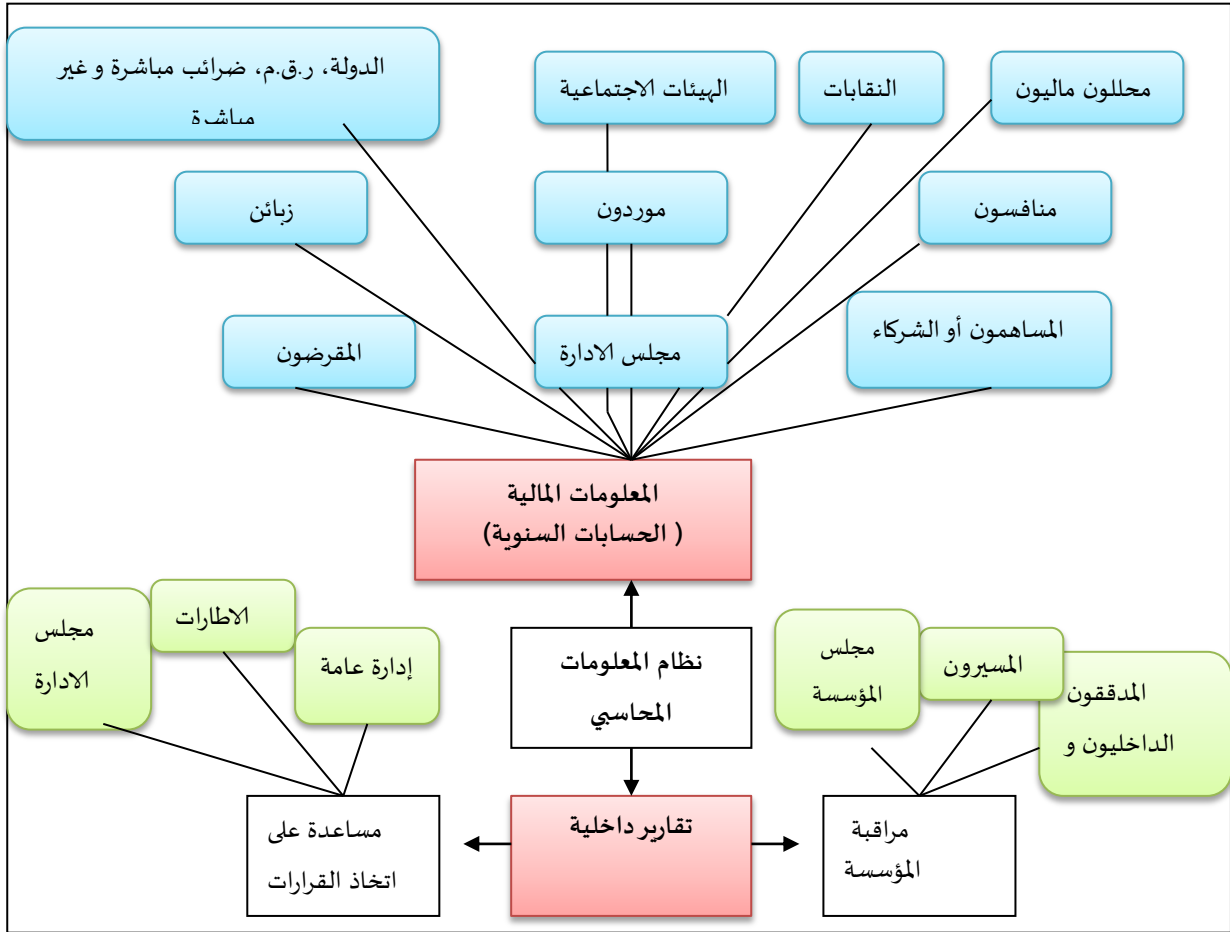
<sup>1</sup> Djeloul Saci (1991), op. cit, P 151.

الإيضاح الثالث ————— أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

بناء على المعلومات الواردة في تلك التقارير، وبالمثل المقرضون يهتمهم الاطلاع على التقارير المالية للمؤسسة لاتخاذ قرارات الإقراض من عدمه، بالإضافة إلى مستخدمين آخرين من بينهم المراجعون لتقييم كفاءة الإدارة وتطبيقها للقوانين والقواعد بالشكل المطلوب، وغيرهم من المستخدمين الذين لهم هدف من وراء استخدام التقارير على إثرها يتم اتخاذ القرارات.

والشكل التالي يلخص مختلف المستخدمين للمعلومات المحاسبية:

الشكل رقم 19 : تلخيص لأهم مستخدمي المعلومات المحاسبية



Source : CERRADA K et al. (2006), **Comptabilité et Analyse des états financiers : Principes et Applications**, éd de boeck université, Bruxelles, Belgique, 1er édition, p.07.

وعليه من الشكل السابق يتضح أن مستخدمي المعلومات المحاسبية يتنوعون حسب طبيعة المعلومات فإن كانت عبارة عن تقارير داخلية هنا المستخدمين لها هم مجلس الإدارة المسيرون والمدققون، إدارة عامة، إدارات ومجلس الإدارة فهي تساعدهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة وكذا مراقبة عملها، أما إن كانت المعلومات عبارة عن التقارير المالية السنوية كالميزانية مثلا فالمستخدمون لهذه المعلومات في هذه الحالة هم: المساهمون، مجلس الإدارة، المقرضون، الزبائن، المنافسون، الدولة... وغيرهم من المهتمين بنتائج المؤسسة لاتخاذ القرارات اللازمة.

## II. المقارنة بين أثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

حتى تكون المعلومات المحاسبية ذات محتوى إعلامي جيد ومفيد يجب أن تتمتع ببعض السمات والخصائص النوعية المذكورة سابقاً، ولمعرفة أثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات سنتطرق فيما يلي لأثر كل من البديلين على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ثم سنخلص في الأخير لأثرهما على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية من خلال العناصر التالية:

- أثر التكلفة التاريخية على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية؛
- أثر القيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية؛
- المقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

### 1. أثر التكلفة التاريخية على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

#### 1.1. أثر التكلفة التاريخية على ملائمة المعلومات المحاسبية

- يستند أساس التكلفة التاريخية إلى فرض ثبات وحدة القياس النقدي، لكن في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار تصبح وحدة القياس المستخدمة غير متجانسة بالنسبة للعمليات والفترات المالية فإن العناصر المكونة لقائمة المركز المالي تصبح بعيدة كل البعد عن قيمها الجارية، الأمر الذي يتسبب في عدم مصداقية القوائم المالية، حيث تصبح عاجزة عن تصوير الحقائق الاقتصادية وعن مقابلة احتياجات متخذي القرارات وخاصة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة وبالتالي على توفير نظرة مستقبلية لمسار الوحدة المحاسبية.
- المعلومات الناتجة عن تقييم بعض الموجودات بالتكلفة التاريخية تكون غير ملائمة بسبب التغير المستمر في الأسعار، فالتقييم التاريخي يصبح غير واقعية وبالتالي فالقوائم المالية لا تمثل المركز المالي الحقيقي للشركات، وبالتالي يكون المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية غير ملائم للمستخدمين لها.
- ينتج عن التكلفة التاريخية قياس غير سليم للربح، لأن الأرباح الظاهرة في القوائم المالية التقليدية تنخفض بمعدل كبير عن حالة قياس التكلفة بالأسعار الجارية، بمعنى أن جزء من الأرباح يكون ربحاً وهمياً ناتجاً من مقابلة إيرادات مقاسة بالأسعار الجارية ببعض التكاليف المقاسة بالتكلفة التاريخية، وبالتالي يصبح رقم الربح مضللاً وهذا ما يؤدي إلى إمكانية توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة فعلاً.



- وتوصل (الصبيح، 2005) إلى محدودية درجة ملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية في ظل التضخم إذا كانت معدة وفقا للتكلفة التاريخية، مؤكدا على عدم صلاحية مبدأ التكلفة التاريخية في إعداد البيانات المالية في ظل التضخم وضرورة التوجه نحو استخدام طرق تتضمن تعديلا يعكس آثار التضخم وتأخذ في الحسبان التغير في المستوى العام للأسعار.<sup>1</sup>

### 2.1. أثر التكلفة التاريخية على موثوقية المعلومات المحاسبية

- تتسم المعلومات التاريخية عموما بخليط غير متجانس من مكونات خاصة الموثوقية فهي من ناحية قابلية التحقق قابلة للتحقق بدرجة عالية من التأكد، لأنها مؤيدة بثبوتيات ومستندات وتتم معالجتها وفق المبادئ المحاسبية، ولكن من ناحية أخرى غالبا لا تحقق التكاليف التاريخية الخاصية الثانوية للموثوقية وهي الصدق في التعبير، فاستنادا إلى الفواتير ومستندات تكون قابلة للتحقق بمعنى خالية من التحيز الشخصي في حين أنها تمثل أحداثا ووقائعا مضت وانقضت بعيدة عن الواقع الحالي أي أنها لا تمثل بصدق الظواهر المالية والاقتصادية الحالية.<sup>2</sup>
- وعليه فالتكلفة التاريخية تتميز بإمكانية التحقق من بياناتها الأمر الذي يوفر لنا درجة أكبر من الموضوعية، ذلك أن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، وهي غير قابلة للجدل أو التغيير كما أنها واقعية وليست افتراضية مؤيدة بالمستندات والوثائق، وبالتالي إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية لاكتسابها درجة الموثوقية البعيدة عن الذاتية والتحيز الشخصي.

### 3.1. أثر التكلفة التاريخية على خاصية القابلية للمقارنة

- يتميز نموذج التكلفة التاريخية بالقابلية للمقارنة والقياس في ظل حالة من الثبات والاستقرار الاقتصادي.
- لكن يعاب على استخدام التكلفة التاريخية في حالة عدم استقرار الأسعار صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية.

### 4.1. أثر التكلفة التاريخية على خاصية الثبات

- يتسق أساس التكلفة التاريخية مع مفهوم الثبات حيث يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار.

<sup>1</sup> الصبيح عبد الحميد مانع (2005)، أثر التضخم على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية اليمنية، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، مملكة البحرين، المجلد الثامن، العدد الأول، ص. ص 49-71.

<sup>2</sup> رضوان حلوة حنان (2006)، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، ص 07-208.

### 5.1. أثر التكلفة التاريخية على خاصية القابلية للفهم

- تعتبر التكلفة التاريخية سهلة الفهم وغير معقدة لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية وهي غير قابلة للجدل أو التغيير لذلك استمر تطبيق هذا المبدأ لفترة طويلة من الوقت بل حتى في الوقت الحاضر نجد العديد من مؤيديه الذين يرون أنه الأساس السليم في القياس.

كما أن العديد من الدراسات أكدت على أن بيانات التكلفة التاريخية لا تمثل المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وذلك في ظل بعض الأوضاع الخاصة حيث يذكر (الهاوي، 2003) بأوجه القصور المأخوذة على القوائم المالية المعدة وفقا للتكلفة التاريخية من حيث عدالة التمثيل للمركز المالي الحقيقي الذي تعكسه القوائم المالية، مشيراً في نفس الوقت إلى عدم إمكانية اتخاذ أي قرار استثماري بدون توفر معلومات محاسبية مناسبة لاتخاذ قرار الاستثمار الرشيد.<sup>1</sup>

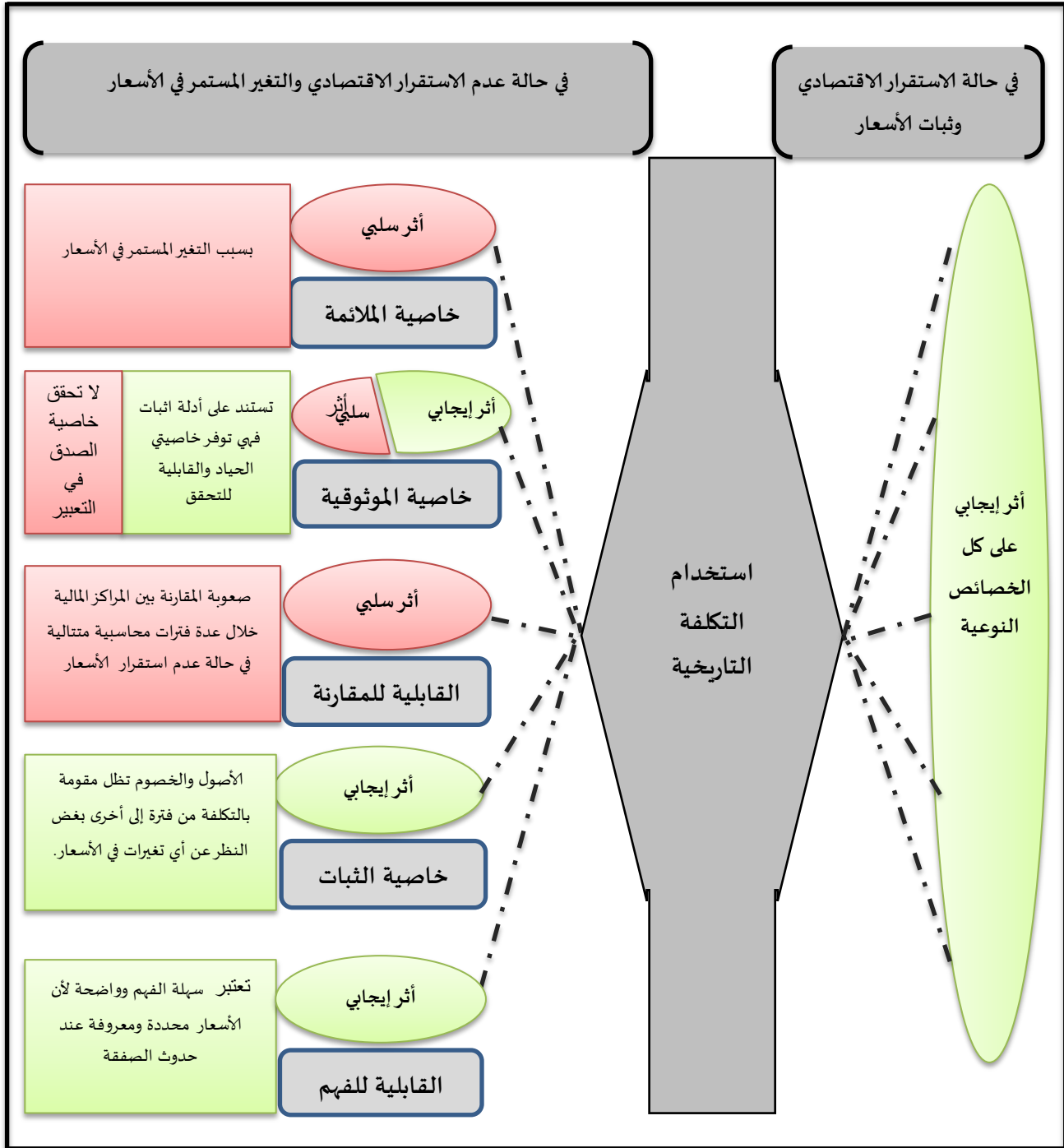
وكخلاصة لأثر التكلفة التاريخية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية نلخصها في الشكل

التالي:

---

<sup>1</sup> الهاوي سلمان بن ناصر ( 2003)، مستوى الإفصاح في الشركات المساهمة السعودية المتداولة: الواقع والتحديات، السجل العلمي للندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة: الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورهما في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك سعود، فرع القصيم، المملكة العربية السعودية، ص.ص: 91-162

الشكل رقم 20 : أثر القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء في البحث

ويتضح لنا من الشكل السابق أن التكلفة التاريخية في حالة الاستقرار الاقتصادي وعدم التغير في الأسعار تكون المقياس الأمثل حيث تحقق كل الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ولكن بالنظر للوضع الراهن للاقتصاد وظاهرة ارتفاع الأسعار تصبح التكلفة التاريخية عاجزة على مواكبة هذا الارتفاع واتخاذ الاجراءات المناسبة للحفاظ على المحتوى الإعلامي الجيد للمعلومة، فهي قد تحقق إلى درجة ما خاصية

أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية  
الموثوقة أي الموضوعية لكن لا توفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات وهي الخاصية الأساسية للمعلومة  
والتي اتفق عليها أغلب المفكرين المحاسبين في العالم، إلا أنها تبقى تتميز بالقابلية للفهم لبساطتها، وتوفر  
كذلك خاصية الثبات غير أنها تنتج معلومات غير قابلة للمقارنة في حالة عدم استقرار الأسعار، لأن الأصول  
والخصوم تظل مقيمة بالتكلفة التاريخية رغم تغير الأسعار. وعليه فالمحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية  
الناتج عن استخدام التكلفة التاريخية في القياس يتميز بجودة عالية عند الاستقرار الاقتصادي غير أنه يقل  
قيمة كلما كان التغير في الأسعار كبيرا.

## 2. أثر القيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

إن تبني القيمة العادلة كأساس في القياس المحاسبي ينعكس على المحتوى الإعلامي للمعلومات  
المحاسبية، ويتحدد هذا الأخير بدرجة توافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية المعدة، فمتى كان  
هناك توافر بالقدر الكافي لهذه الخصائص كلما كان الحكم على جودة المحتوى الإعلامي لهذه المعلومات  
وينعكس ذلك على اتخاذ القرارات الرشيدة؛

وحول أثر استخدام القيمة العادلة على خصائص المعلومات المحاسبية وجودتها، فقد نصت الفقرة  
(78) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (32) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية على أن: "معلومات  
القيمة العادلة واسعة الاستخدام في الأغراض التجارية لتحديد الوضع المالي العام للمشروع وفي اتخاذ  
قرارات حول أدوات مالية منفردة، كما أنها مفيدة للعديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات  
المالية حيث أنها، في كثير من الأحيان، تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية  
المتوقعة للأدوات. وتمكن معلومات القيمة العادلة من إجراء مقارنات بين أدوات مالية لها غالبا نفس  
الخصائص الاقتصادية بغض النظر عن الهدف منها ومتى تم إصدارها أو شراؤها ومن قام بذلك. وتوفر  
القيمة العادلة أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة الأموال عن طريق توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء  
أو البيع أو الاحتفاظ بأصول مالية وتكبد الالتزامات المالية أو الاحتفاظ بها أو سدادها. وعندما لا يظهر  
المشروع الأصل المالي أو الالتزام المالي بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية فإنه يقوم بتوفير معلومات القيمة  
العادلة من خلال إفصاح إضافي"<sup>1</sup>.

وعليه للحكم على المحتوى الإعلامي للمعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة سنتطرق لأثر هذه  
الأخيرة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما يلي:

<sup>1</sup> وليد زكريا صيام (2006)، أثر القيمة العادلة على ملائمة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها -دراسة ميدانية على البنوك  
التجارية الأردنية، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع ( القيمة العادلة والإبلاغ المالي ) المنعقد يومي  
13 / 14 / 9 / 2006، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان ، الأردن، ص 5.

## 1.2. أثر القيمة العادلة على خاصية الملاءمة

ازدادت حاجة المستثمرين والمقرضين إلى المعلومات المفيدة وإلى الملاءمة لتساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ومع ارتباط فائدة المعلومة بالزمن، حيث أن المعلومة تفقد من قيمتها وأهميتها بمرور الزمن، فقد أصبح التوجه أكثر إلى مدى ملاءمة المعلومات التي توفرها المحاسبة أكثر منه إلى مدى موثوقيتها، والتوجه إلى ما يسمى بالقيمة السوقية العادلة، بدلاً من التكلفة التاريخية، فمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) يفترض أن التكاليف التاريخية تعتبر أكثر اعتمادية وبشكل واضح في الوقت الذي لا تكون فيه هذه التكاليف ملائمة كما في القيمة العادلة. وقد ذكر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) عام 2000 بأن هدفه طويل الأجل هو الاعتراف بجميع الأصول والالتزامات المالية في قوائم المركز المالي على أساس القيمة العادلة بدلاً من المبالغ المبنية على أساس التكلفة التاريخية.<sup>1</sup>

فاعتماد القيمة العادلة في القياس يوفر معلومات محاسبية تتميز بالملاءمة من خلال أنها توفر خاصية الوقتية فالمعلومة المعدة وفقاً للقيمة العادلة تعتبر آنية في الوقت المناسب، وهذا ما يسمح بالتنبؤ بالمستقبل أي توفر الخاصية الثانية للملاءمة وهي القدرة التنبؤية، بالإضافة لقدرتها على تصحيح المعلومات السابقة، مثل تصحيح قيمة النقد نتيجة الزمن، وهذا ما يحقق الخاصية الثالثة للملاءمة وهي التغذية العكسية.

## 2.2. أثر القيمة العادلة على خاصية الموثوقية

- توفر القيمة العادلة معلومات موثوق بها، ومفيدة في عملية اتخاذ القرارات، إذا كانت الأسواق تتصف بالسيولة والشفافية لجميع الأصول والالتزامات. ولكن وبسبب أن هناك الكثير من الأصول والالتزامات ليس لها سوق نشط، الأمر الذي تصبح معه المدخلات والطرق المتعلقة بتقدير قيمتها العادلة أكثر اجتهادية (أي تعتمد على الحكم الشخصي بشكل أكبر)، وبالتالي، تكون التقييمات أقل موثوقية.
- وتكمن المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها، حيث يكتنف تقدير القيمة العادلة قدر كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة، حيث تتعدد طرق وأساليب تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية، الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلباً مما هو في الحقيقة في ظل عدم وجود سوق نشط.

<sup>1</sup> نعيم دهمش عفاف اسحاق أبوزر (2006)، مرجع سابق، ص 8.

- تستخدم الإدارة اجتهادات شخصية كبيرة في عملية التقييم، الأمر الذي يترتب عنه التساؤل حول مدى موثوقية المعلومات. فتحييز الإدارة سواء كان مقصوداً، أو غير مقصود، يمكن أن ينتج عنه مقاييس غير مناسبة للقيمة العادلة، وعرض غير صحيح للمكتسبات (الدخل)، وحقوق الملكية.<sup>1</sup>

### 3.2. أثر القيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم

تتميز المعلومات المعدة وفقاً لأساس القيمة العادلة بصعوبة الفهم وذلك للأسباب التالية:

- تعقد بعض المعالجات الحاسوبية الخاصة بالقيمة العادلة وصعوبة فهمها.
  - الضعف النسبي في الكوادر البشرية المؤهلة لفهم وتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير الحاسوبية الدولية بشكل سليم .
  - الاختلاف في تفسير بعض المعالجات الحاسوبية الخاصة بالقيمة العادلة .
- وقد لخص سيد عبد الفتاح صالح حسين (2009) أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات الحاسوبية في الجدول التالي:

---

<sup>1</sup>نعيم دهمش وعفاف اسحاق أبوزر (2006)، مرجع سابق، ص 17.

الجدول رقم 14: أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الخصائص	الملاءمة	الموثوقية	الثبات	القابلية للمقارنة
نموذج القيمة العادلة	<p>1. يقصد بها ملاءمة المعلومات للتوقيت المناسب أو التنبؤ بالمستقبل أو التقييم الارتدادي وإمكانية التحقق من التوقعات؛</p> <p>2. تطبق معلومات القيمة العادلة بشكل أوسع في النشاط التجاري لتحديد الوضع المالي للمشروع وفي اتخاذ قرارات حول أدوات مالية منفردة، كما أنها ملاءمة للعديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المالية فهي تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة لهذه الأدوات؛</p> <p>3. عدم ملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية في ظل التضخم إذا كانت معدة وفقاً لأساس التكلفة التاريخية، وبعد هذا الأساس غير صالح ولذلك يتم التوجه إلى القيمة العادلة حيث يتم الاستعانة بطرق تتضمن تعديلاً يعكس آثار التضخم وتأخذ في الحسبان التغير في المستوى العام للأسعار.</p>	<p>1. يقصد بها نوعية المعلومات المحاسبية والتي يجب أن تتوفر فيها ثلاثة سمات هي القابلية للتحقق والصدق والحياد؛</p> <p>2. وبمطابقة خصائص الموثوقية على المعلومات المحاسبية التي توفرها القيمة العادلة يلاحظ أنها تتحقق بشرط توافر مقومات الأسواق النشطة لكافة العناصر المحاسبية؛</p> <p>3. وعلى الجانب الآخر يمكن القول أن هناك الكثير من عناصر الأصول والالتزامات ليس لها سوق نشطة الأمر الذي يجعل تقديرات القيمة العادلة ذاتية مما يزيد عدم دقة التقارير المالية وجودتها وتفقد معها الموثوقية بأركانها الثلاثة لاعتمادها على التقدير الشخصي.</p>	<p>1. يقصد بها تطبيق المؤسسة نفس المعالجات المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى ولا يمنع من تغيير الطرق المحاسبية التي تستخدم من فترة لأخرى إذا ثبت أفضليتها وملاءمتها بشرط الإفصاح عن طبيعة ومبررات هذا التغيير وأثره على القوائم المالية؛</p> <p>2. وبالتطبيق على محاسبة القيمة العادلة يلاحظ تعدد نماذج أو مداخل تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات فمن تكلفة الإحلال إلى صافي القيمة الحالية وصافي التدفقات النقدية المستقبلية إلى غير ذلك يجعل طرق القياس متنوعة كما أن تطبيق النموذج المختلط لا يؤدي إلى تحقيق خاصية الثبات.</p>	<p>I. يقصد بها قابلية المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة معينة للمقارنة بمعلومات مماثلة عن مؤسسة أخرى مماثلة في نفس الفترة المالية أو على مستوى نفس المؤسسة لعدد من الفترات المالية.</p> <p>II. ترتبط خاصية الثبات والقابلية للمقارنة فهما وجهان لعملة واحدة وبما أن المعلومات المحاسبية عن القيمة العادلة تفتقد للثبات فهي بذلك تفتقد القابلية للمقارنة وذلك بسبب تعدد نماذج تقديرات القيمة العادلة لعناصر الأصول والالتزامات المالية. نتيجة تعدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة للأداة المالية وخاصة عند تعدد أساليب التقييم المستخدمة.</p>

المصدر: سيد عبد الفتاح صالح حسين (2009)، تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة وممارسات المحاسبة الابتكارية وأثرها على جودة التقارير المالية، مجلة الفكر

المحاسبي، العدد الثاني، جامعة عين شمس، مصر، ص 517.

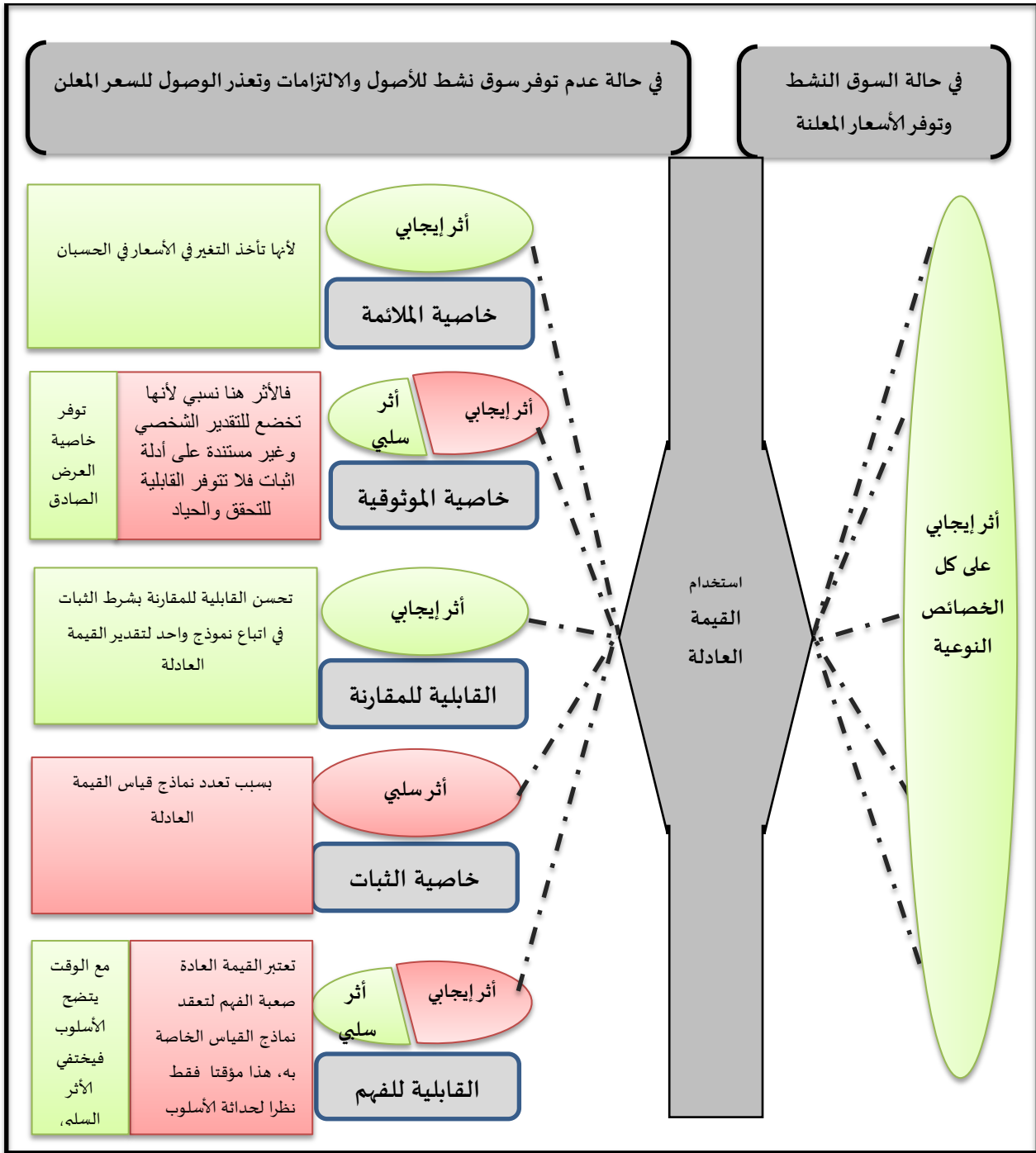
من الجدول السابق يلاحظ أن تطبيق القيمة العادلة في حالة توفر سوق نشط تتحد فيه الأسعار المرجعية التي تقيس القيمة العادلة للأصول والالتزامات، ففي هذه الحالة يكون القياس وفقاً للقيمة العادلة الأمثل، حيث توفر هذه الأخيرة كلا من خاصية الملاءمة، الموثوقية والقابلية للمقارنة والثبات بدرجة عالية.

لكن المشكل المطروح هو غياب الأسواق النشطة أو عدم توفر أسعار بعض الأصول والالتزامات هنا نلجأ لتحديد القيمة العادلة لعدة نماذج وأساليب، وعليه في هذه الحالة تحقق القيمة العادلة خاصية الملاءمة فقط، أما خاصية الموثوقية فتبقى نسبية لأن تقديرات القيمة العادلة تصبح ذاتية مرتبطة بالتقدير الشخصي، كما أن تعدد النماذج لتقدير القيمة العادلة يفقدها خاصية الثبات وما ينتج عنه من صعوبة القابلية للمقارنة.

وعليه نستنتج من العرض السابق أن أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تحكمه الظروف المتعلقة بالسوق ودرجة نشاطها وسنحاول أن نبين هذا الأثر ونلخصه في الشكل الموالي:



الشكل رقم 21 : أثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء في البحث

من الشكل السابق يتضح لنا أن القياس المحاسبي وفقا للقيمة العادلة يوفر محتوا إعلاميا جيدا في حالة توفر الأسواق النشطة للأصول والالتزامات، حيث أن جل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تبين لنا قيمة المحتوى الإعلامي توفرها القيمة العادلة بدرجة عالية في هذه الحالة.

لكن في حالة الأسواق غير النشطة أو عدم توفر أسواق لبعض الأصول والالتزامات فإن المشكل المطروح هو صعوبة تحديد القيمة العادلة فيتم اللجوء لعدة نماذج لقياسها مما يلغي خاصية الثبات

الفصل الثالث — أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

كما أنه يدخل في تقديرها التحيز الشخصي لذا فخاصية الموضوعية هنا نسبية كذلك إلا أنها تبقى ملائمة بدرجة عالية لأنها تعكس الوضع الحالي خاصة في ظل تغير الأسعار الكبير.

### 3. المقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

إن الجدول التاريخي حول استخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في إعداد التقارير المالية في الأصل يخص تقييم الأصول بالنسبة للرفع من مبالغها. وبالرغم من أن العديد من الباحثين قد جادلوا فيما بينهم حول المزايا النسبية لهذه المقاييس، فقد شعروا جميعاً بأن التكلفة التاريخية قد فشلت في تقديم معلومات تتصف بالملاءمة بخصوص التغيرات في الأسعار، وأن مثل هذا الفشل قد يقود إلى تضليل مستخدمي البيانات المالية، كما جاء المعارضون للقيمة العادلة بحجج تتعلق بموضوعيتها وقابليتها للصحة والتحقق.<sup>1</sup>

وقد أصبح هذا الجدول جدلاً حول الهدف من إعداد التقارير المالية، وما إذا كان هذا سيقدم معلومات ملائمة حول الجوهر الاقتصادي للمنشأة (هدف المعلومات للمحاسبة)، أو لتقديم المساءلة بين الإدارة ومساهميها (هدف المساءلة للمحاسبة).<sup>2</sup>

ولتوضيح أهم الفروق بين الأسلوبين المحاسبين نستعرض الجدول الموالي:

<sup>1</sup> Choy Amy Kim Ying (2006), **Fair Value as a Relevant Metric: A Theoretical Investigation**, document disponible sur le lien: <file:///C:/Users/FAOUZI/Downloads/SSRN-id878119.pdf> le: 19/06/2016, p7-10.

<sup>2</sup>Ibid, P11.

الجدول رقم 15: المقارنة بين أسلوب التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

التكلفة التاريخية	القيمة العادلة	البيان
سهولة المساءلة والرقابة الإدارية عن طريق الرجوع إلى كل البيانات والمستندات التاريخية الموثقة.	الإدارة تستخدم اجتهادات شخصية كبيرة في عملية التقييم، الأمر الذي يتسبب عنه التساؤل حول مدى موثوقية المعلومات. بالإضافة إلى صعوبة مساءلة الإدارة لأن الإدارة تبني أعمالها على أعمال تقديرية.	المساءلة الإدارية والتحقق من الأعمال
أكثر واقعية لأنها تعبر عن أحداث وقعت فعلا.	أقل واقعية لأنها تعبر عن أحداث تنبئية لم تقع.	الواقعية
الاعتراف بقيمة التكلفة التاريخية وتحديد قيمتها ينطويان على دلائل وقرائن واقعية حدثت فعلا.	الاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي واتباع أسس قياس تنبئية.	موضوعية القياس
بسيطة	محاكاة القيمة العادلة معقدة وذات طرق قياسية مختلفة.	درجة التعقد
تجاهل التغير الحاصل في القوة الشرائية، ولا تثبت قيمت التغيرات السعرية إلا في حالة إعادة التقدير، وإعادة التقدير ليست الحدث الذي تسبب في الأرباح أو الخسائر.	معالجة التغير في القوة الشرائية للنقد، حيث تثبت وتعالج المكاسب والخسائر الناتجة عن التغيرات السعرية عند حدوث ذلك.	القوة الشرائية
لا تعطي معلومات دقيقة عند المقارنة وذلك بسبب توفير معلومات عن العوائد المتوقعة من الأصول والأعباء المفروضة بواسطة الالتزامات في ظل الظروف الاقتصادية الماضية.	تعطي معلومات دقيقة عند المقارنة عن طريق توفير معلومات عن العوائد المتوقعة من الأصول والأعباء المفروضة بواسطة الالتزامات في ظل الظروف الاقتصادية السائدة.	المقارنة
العجز عن تقديم معلومات عن المخاطر المحتملة.	تتأقلم مع أعمال إدارة المخاطر.	المخاطر المحتملة
الإخلال بمبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، عن طريق مقابلة نفقات تعود لتواريخ ماضية مع إيرادات حالية.	توافق مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، عن طريق مقابلة النفقات الحالية مع الإيرادات الحالية أي لا يتم تسجيل تكلفة الأصل إلا بعد تحقق الإيراد.	مقابلة الإيرادات بالنفقات

المصدر: اسماعيل سبتي (2016)، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة-

دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، ص 118.

من الجدول السابق نلاحظ أن التكلفة التاريخية قد توفرت فيها المقومات التي تسمح لها بالتميز على القيمة العادلة في مواطن الاختلاف الأربعة الأولى وهي المساءلة، الواقعية، الموضوعية والتعقد،

أما مواطن الاختلاف الأخيرة: القوة الشرائية، المقارنة، المخاطر، ومقابلة الإيرادات بالمصاريف فقد أيدت استخدام القيمة العادلة على حساب التكلفة التاريخية.

وللمقارنة بين الأسلوبين بشكل أكثر دقة وفعالية فيجب المفاضلة بين الأسلوبين بناء على قيمة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية الذي يقدمه كل منهما وعليه فمعايير المقارنة في هذه الحالة هي الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، ويعد النموذج الأفضل هو الذي يقدم محتوى إعلامي جيد يحقق هذه الخصائص بدرجة عالية أكبر من الآخر. وهذا ما سنستعرضه من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم 16: مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث الخصائص النوعية للمعلومات

البيان	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
الملاءمة	هي الميزة الجوهرية للقياس وفقا للقيمة العادلة لأنها تأخذ التغير في الأسعار في الحسبان فهي بذلك تحقق الوقت المناسب والمقدرة على التنبؤ، وكذلك التقييم الارتدادي	عدم صلاحية أسلوب التكلفة التاريخية في ظل التضخم فهي تقدم معلومات غير ملاءمة حيث لا تتمتع بخاصية التوقيت الزمني المناسب، كما أنها ذات قدرة محدودة في مجال التنبؤ والتقييم الارتدادي.
الموثوقية	اتفقت جل المعايير على أن السعر السوقي في السوق النشط هو أفضل مقياس وأكثر موثوقية. لكن المشكل في عدم كفاءة وفعالية بعض أساليب قياس القيمة العادلة على تحقيق خاصية الموثوقية في حالة تعذر الوصول للسعر السوقي.	وهي الميزة الجوهرية التي يتميز بها القياس وفق التكلفة التاريخية لأنها تستند على أحداث واقعية وليست افتراضية، من خلال مستندات تثبت وقوع الحدث المالي. وهذا ما يحول دون التلاعب في قيم الموجودات تحت غطاء الاجتهاد والتقدير الشخصي. غير أنها غالبا لا تحقق الصفة الثانوية في الموثوقية وهي الصدق في التعبير.
القابلية للمقارنة	تحسن إمكانية المقارنة عن طريق جعل الأشياء المتشابهة تبدو متشابهة والأشياء غير المتشابهة مختلفة	تضعف قابلية المقارنة عن طريق جعل الأشياء المتشابهة تبدو مختلفة والعكس.
القابلية للفهم	القيمة العادلة صعبة القياس ويجب توفر شروط لتحديدها، وهي مفهوم حديث النشأة لا يمكن فهمه من قبل جميع المستخدمين.	المعلومات المبنية وفقا للتكلفة التاريخية تمتاز بسهولة التطبيق والفهم لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية وبالتالي فهي قابلة للتفسير بوضوح.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء في البحث

من الجدول يمكننا أن نستنتج أنه من الأفضل الاعتماد المزدوج على كلا الأسلوبين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وهذا ما نلاحظه أيضا من خلال إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية فعلى الرغم من التوجه نحو تطبيق القيمة العادلة من خلال إعطائها مجالا أوسع في العديد من بنود قائمة الدخل والميزانية إلا أنه لم يستغن عن التكلفة التاريخية في العديد من المعايير.

مثال توضيحي لمقارنة التكلفة التاريخية بالقيمة العادلة:<sup>1</sup>

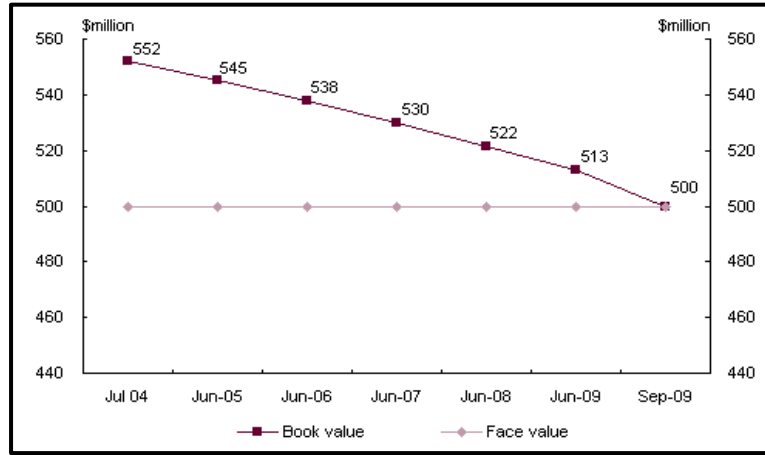
<sup>1</sup> Introduction Of Fair Value Accounting (2004), Commonwealth of Australia, document disponible sur le lien: <http://archive.aofm.gov.au/content/publications/reports/AnnualReports/2004-2005/html/review.asp>, le: 15/09/2016.

الإيضاح الثالث ————— أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

AOFM المكتب الأسترالي للإدارة المالية هو شركة حكومية أسترالية متخصصة مسؤولة عن إدارة الديون الحكومية الأسترالية. كما تدير أرصدة الحكومة النقدية وتستثمر في الأصول المالية، حيث قامت منذ انشائها بتطبيق منهجية التكلفة التاريخية على أصولها والتزاماتها المالية، بما في ذلك المشتقات المالية، ويتم استخدام عائد الإصدار للأداة المالية حتى تاريخ استحقاقها، أي ثبات العائد بغض النظر عن حركات العائد في السوق.

أصدرت هذه الشركة 500 مليون دولار من السندات، بمعدل فائدة 7.5% بتاريخ 2004/07/01 يستحق في 2009/09/15، السوق على استعداد لدفع 552 مليون دولار أي بمعدل فائدة 5.65%، ويشمل هذا مبلغ 11 مليون دولار من الفوائد المستحقة فيما يتعلق بالقسمة التالية المستحقة على السند بمبلغ 18.75 مليون دولار في (2004/09/15).

الشكل رقم 22 : الميزانية العمومية على أساس التكلفة التاريخية

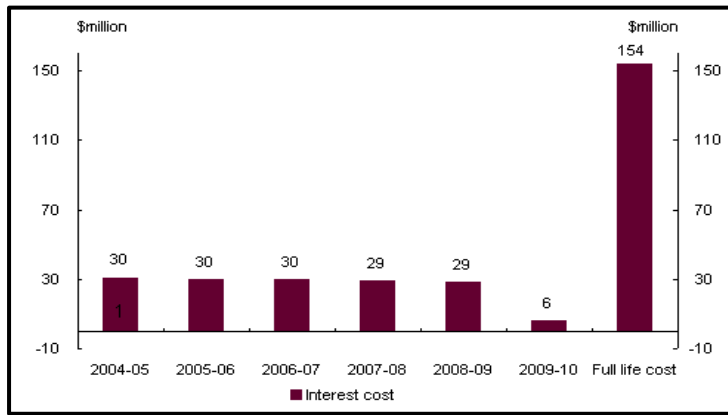


**Source:** Introduction Of Fair Value Accounting (2004), Commonwealth of Australia, document disponible sur le lien:

<http://archive.aofm.gov.au/content/publications/reports/AnnualReports/2004-2005/html/review.asp>, le: 15/09/2016.

من الرسم البياني السابق يتبين أنه على الرغم من أن العائد المطبق للسندات ثابت إلا أن قيمتها تبدأ في التدهور من 552 مليون دولار إلى قيمتها الاسمية 500 مليون دولار عند تاريخ استحقاقها ، وهذا راجع إلى عامل مرور الزمن . مثلا خلال الفترة من 2004 إلى 2005 اهدت قيمة السندات ب 7 مليون دولار أي من 552 م إلى 545 م.

الشكل رقم 23 : تكلفة خدمة الدين في إطار محاسبة التكاليف

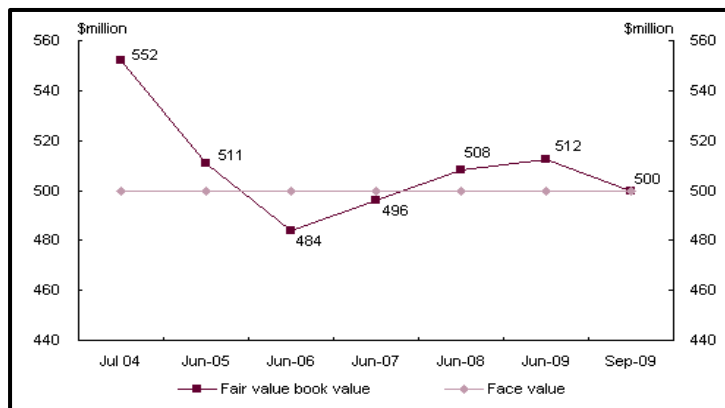


**Source:** Introduction Of Fair Value Accounting (2004), Commonwealth of Australia, document disponible sur le lien:

<http://archive.aofm.gov.au/content/publications/reports/AnnualReports/2004-2005/html/review.asp>, le: 15/09/2016.

يبين الرسم السابق تكلفة خدمة الدين في إطار محاسبة التكاليف التاريخية، حيث تنتج فائدة متوقعة بشكل دوري حوالي 5.65% (أو 30 مليون دولار) في كل سنة مالية، هذا فيما يخص التكلفة التاريخية أم القيمة العادلة فلها القدرة على أحداث نتائج متغيرة وغير متوقعة، وبافتراض أن عائد السوق المعلن عن السندات يتغير باستمرار وهو في نهاية كل سنة مالية كما يلي: 7.5% في 2005/06/30، 9.5% في 2006/06/30، 9% في 2007/06/30، 8% في 2008/06/30، 6% في 2009/06/30، وبافتراض أن التغير في معدل الفائدة من سنة لأخرى هو من 50 إلى 200 نقطة أساس، وهو ما يمثل أحداثا واقعية. آجال الأداة المالية هو محدد رئيسي لحساسية أسعارها تجاه التغيرات في أسعار الفائدة - فكلما زادت المدة، زادت حساسية السعر. ومدة السندات المختارة في مثالنا هي مدة خمس سنوات تقريبا عند إصدارها.

الشكل رقم 24: الميزانية العمومية على اساس القيمة العادلة



**Source:** Introduction Of Fair Value Accounting (2004), Commonwealth of Australia, document disponible sur le lien:

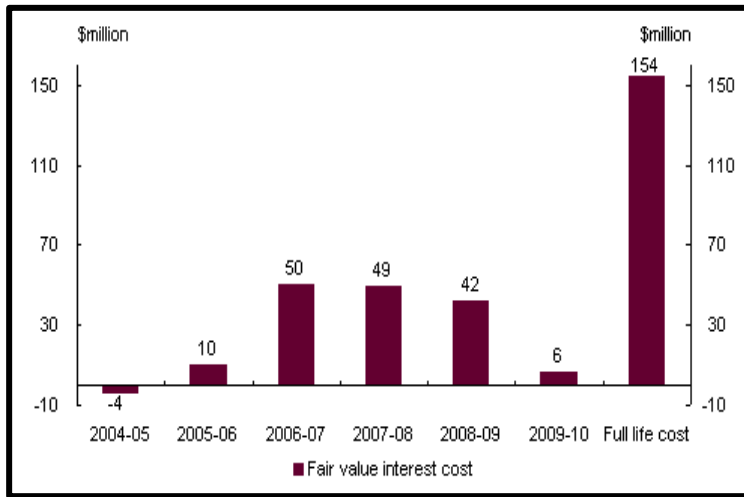
<http://archive.aofm.gov.au/content/publications/reports/AnnualReports/2004-2005/html/review.asp>, le: 15/09/2016.

الفصل الثالث — أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

من الرسم البياني السابق نلاحظ أن قيمة السندات وقت إصدارها 552 مليون دولار في حين انخفضت قيمتها عند تاريخ الاستحقاق إلى 500 مليون دولار. وهذا ما تم ملاحظته عند تطبيق التكلفة التاريخية أيضا. لكن الاختلاف الموجود خلال الفترات المتداخلة قيمة السند تتحرك مع قوى السوق، فمثلا خلال الفترة 2004 و2005 قمة السند انخفضت بـ 41 مليون دولار وهذا راجع لسببين هما:

- الاهتلاك، انخفاض قدره 7 مليون دولار بسبب عامل الزمن؛
  - إعادة تقييم العائد، انخفاض قدره 34 مليون دولار بسبب زيادة عائد السوق.
- إن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية كأساس القياس يعترف فقط بالتدني عند تحديد قيمة السند، في حين أن التقييم على أساس القيمة العادلة يعترف بالعنصرين.

الشكل رقم 25 : تكلفة خدمة الدين في إطار محاسبة القيمة العادلة



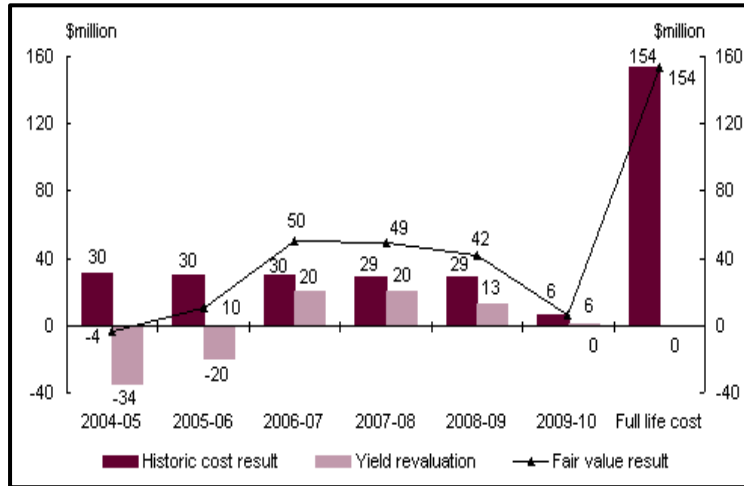
**Source:** Introduction Of Fair Value Accounting (2004), Commonwealth of Australia, document disponible sur le lien:

<http://archive.aofm.gov.au/content/publications/reports/AnnualReports/2004-2005/html/review.asp>, le: 15/09/2016.

تكاليف خدمة الدين بموجب محاسبة القيمة العادلة غير متوقعة ومتغيرة. فعلى سبيل المثال، تقدم السندات في الفترة 2004-2005 عائدا قدره 4 ملايين دولار، بينما تكبدت تكلفة قدرها 50 مليون دولار في الفترة 2006-2007.

عنصر إعادة تقييم العائد يمثل التكلفة أو عائد حيازة ديون ذات الفائدة الثابتة في بيئة ذات أسعار فائدة متغيرة. مثلا في الفترة 2004-2005، حصل العائد على السندات بسبب زيادة في أسعار الفائدة (هناك علاقة عكسية بين العائد والسعر). وفي الفترة 2006-2007، تكبدت تكلفة فترة الاحتفاظ بسبب انخفاض أسعار الفائدة.

الشكل رقم 26 : مقارنة بين التكلفة التاريخية القيمة العادلة بالنسبة لتكلفة خدمة الدين



**Source:** Introduction Of Fair Value Accounting (2004), Commonwealth of Australia, document disponible sur le lien:

<http://archive.aofm.gov.au/content/publications/reports/AnnualReports/2004-2005/html/review.asp>, le: 15/09/2016.

إن تكلفة خدمة الدين الكاملة أو العائد لأداة مالية سوف تكون دائما مساوية لكل من الطريقتين المحاسبيتين. غير أن النتائج المحاسبية المختلفة ستنشأ عادة من فترة المحاسبية إلى أخرى. في استراتيجية إصدار وامتلاك حتى تاريخ الاستحقاق فإن تأثير إعادة التقييم سوف يصل إلى الصفر على مدى عمر الأداة المالية. ولكن تأثير إعادة التقييم سيكون واضحا في الظروف التي يتم فيها إقفال أداة مالية قبل تاريخ الاستحقاق. ويجوز للمنشأة أن تقوم بعملية استرداد الأداة لأغراض إعادة هيكلة الديون أو تحقيق الربح أو توقع التغيرات المستقبلية في ظروف السوق...

وبناء عليه، فإن المقياس المناسب لتكاليف خدمة الدين لتقييم الأداء يعتمد على هدف المؤسسة. القياس وفقا لمنهجية القيمة العادلة هو الأكثر ملاءمة للمنظمات التي تركز على التداول قصير الأجل ونتائج الأرباح. حيث تربط هذه المنهجية النتائج بشكل وثيق مع معدلات السوق الحالية وتزيل آثار الأحداث التي تحدث في السنوات السابقة من نتيجة السنة الحالية. وقياس الأداء وفقا لمنهجية التكلفة التاريخية هو الأكثر ملاءمة للمنظمات التي تقوم بالإصدار والاحتفاظ بالأدوات المالية حتى الاستحقاق دون تداول نشط. تعتبر شركة AOFM أن التكلفة التاريخية هي المقياس الأنسب لإصدار الديون ووظائف الإدارة، ومع ذلك فإن معلومات القيمة العادلة مفيدة لمستخدمي البيانات المالية بصرف النظر عن أهداف المنشأة. فالقيمة العادلة تسهل تقييم التعرض للمخاطر المالية (مثل حساسية أسعار الفائدة ومخاطر الائتمان)، والتغيرات في التعرض للمخاطر المالية، وقيمة المعاملات المدارة والعواقب الاقتصادية للاستراتيجيات البديلة (مثل إعادة هيكلة المحفظة أو تصفية المحفظة)



### III. مساهمة القيمة العادلة في تحقيق متطلبات حوكمة المؤسسات وعلاقتها بالمحاسبة

#### الابداعية والتهرب الضريبي

ظهرت في الآونة الأخيرة العديد من القضايا المحاسبية والتي كان أبرزها ظاهرة الفساد المالي والتلاعب في الحسابات، ومع انهيار العديد من المؤسسات في العالم، وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها، وعدم ثقة المستثمرون المرتقبون في القوائم المالية التي تنشرها هذه المؤسسات؛ لجأت الكثير من إدارات هذه المؤسسات لتحسين الوضع المالي لها إلى تجميل صورة الدخل باستخدام ما يسمى بأساليب المحاسبة الإبداعية للرفع من المركز المالي لها أو للتهرب الضريبي، ومن هنا زاد الاهتمام بحوكمة الشركات للحد من آثار التلاعب في الحسابات. هذا من جهة ومن جهة أخرى تزايد الاهتمام بتطبيق القيمة العادلة من قبل الهيئات المحاسبية الدولية، لذا سنتطرق في هذا العنصر للربط بين موضوعنا وهو القيمة العادلة والمفاهيم السابقة من خلال:

- مساهمة القيمة العادلة في تحقيق متطلبات حوكمة المؤسسات؛
- علاقة القيمة العادلة بالمحاسبة الإبداعية؛
- علاقة القيمة العادلة بالتهرب الضريبي؛
- القيمة العادلة بين التطبيق السليم والغير السليم.

#### 1. مساهمة القيمة العادلة في تحقيق متطلبات تطبيق حوكمة المؤسسات

تعني الحوكمة وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية في المؤسسة، بهدف تحقيق العدالة والشفافية ومكافحة الفساد ومنح حق مساءلة إدارة المؤسسة لحماية المساهمين، والتأكد من أن الشركة تعمل على تحقيق أهداف واستراتيجيات طويلة الأمد.<sup>1</sup>

كما تعرف على أنها "مجموع الميكانيزمات المنظماتية" التي تملك قوة التأثير على الحدود التي يستعملها المسيرون عند اتخاذ القرارات في المؤسسة وذلك للحد من السلطة التقديرية لهم.<sup>2</sup>

ترتبط المحاسبة ارتباطا وثيقا بقواعد الحوكمة، حيث تعتبر من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثرا بمبادئ واجراءات الحوكمة، كما أن مبادئ واجراءات الحوكمة هي الأخرى تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إصدار التشريعات والقوانين التي تحكم عملية الإشراف والرقابة. لذلك

<sup>1</sup> مركز أبوظبي للحوكمة (2015)، أساسيات الحوكمة : مصطلحات ومفاهيم، سلسلة النشرات التثقيفية لمركز أبوظبي للحوكمة، ص 05.

<sup>2</sup> Eustche Ebondo Wa. Mandzila (2005), **la gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne**, harmattan, Paris, p 14.

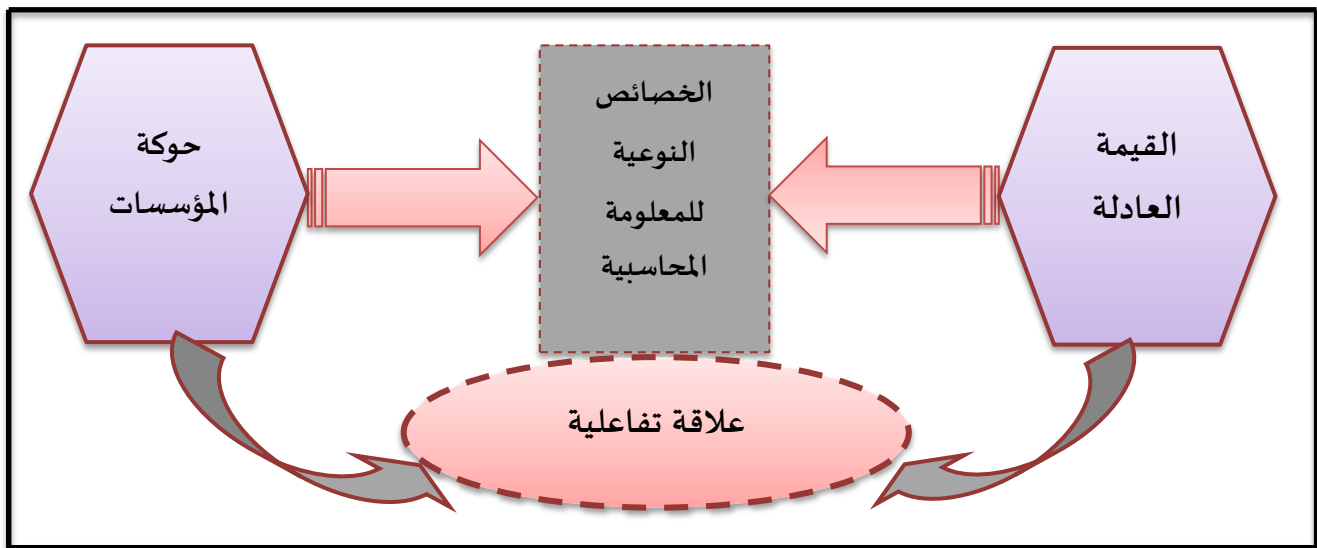
الإيضاح الثالث ————— أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

زاد الاهتمام بحوكمة المؤسسات وخاصة من الناحية المحاسبية والمالية المتعلقة بإعداد التقارير والقوائم المالية المفصح عنها. ومن خلال دراسة ( Chang et sun, 2009 ) وجد أن هناك علاقة إيجابية بين جودة النتائج المحاسبية وجودة الحوكمة، أي أن الإبلاغ الطوعي عن ممارسات حوكمة المؤسسات يؤدي إلى نشر نتائج محاسبية أفضل<sup>1</sup>.

وقد بين *Carole et Benoit* أن<sup>2</sup> قضية الحوكمة لا تقتصر فقط على آليات الحوافز والرقابة ولكن أيضا على تصميم نظام المعلومات في إطار ما يعرف بحوكمة نظم المعلومات، إذ أن عملية توحيد وجمع ومعالجة المعلومات المحاسبية يساهم في تحسين الحوكمة، كما يجب أن تأخذ بعين الاعتبار معايير التقارير المالية الدولية جميع الاحتياجات من المعلومات الخاصة بأصحاب المصلحة.

من خلال البحث في العلاقة بين الحوكمة والقيمة العادلة وجدنا أنه تربطهما علاقة تفاعلية غير مباشرة وذلك لأنه من أهم أهداف الحوكمة توفير قياس محاسبي عادل وخالي من الغش والتلاعب لتوفير معلومات محاسبية تتميز بالخصائص النوعية تحقق الجودة العالية والإفصاح المحاسبي الكامل والشفاف، كما أن الهدف من استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي هو الوصول لمعلومة محاسبية ذات جودة عالية أي توفير الخصائص النوعية للمعلومة بأكبر قدر ممكن مما يسمح لها بالتعبير بصدق عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة. ويمكن توضيح هذه العلاقة في الشكل التالي:

الشكل رقم 27: العلاقة بين القيمة العادلة وحوكمة المؤسسات



المصدر: من إعداد الطالبة

<sup>1</sup> Denis CORNIER et autre (2010) , **Le reporting de gouvernance, les attributs du conseil et la qualité des résultats comptables : incidence sur les marchés boursiers**, association francophone de comptabilité, 2010/2, Tome 16, France, p 74.

<sup>2</sup> Carole BEAU et Benoit PIGE(2007) , **La normalisation de l' information comptable dans le processus de gouvernance**, association francophone de comptabilité, 2007/3, Tome1, France, P71.

من الشكل يتضح أن العلاقة بين القيمة العادلة وحوكمة المؤسسات هي علاقة غير مباشرة حيث أن الوسيط يتمثل في جودة المعلومة المحاسبية والتي تم وصفها بالعلاقة التفاعلية أي أنه كلما كان التطبيق السليم للقيمة العادلة كل ما أثر ذلك في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وبالتالي التطبيق الفعال لحوكمة المؤسسات وتوفير مبدأ الإفصاح التام والشفافية، كما تجدر الإشارة أنه في بعض الأحيان لا يكفي التطبيق السليم للقيمة العادلة في إنتاج معلومات ذات جودة عالية بل يجب الاستعانة بالتطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة للحد من الفساد والغش وتجنب الأخطاء والتلاعبات التي يمكن أن يرتكها المحاسب في القياس والإفصاح المحاسبي وعليه فهذا التفاعل للوصول لمعلومة محاسبية ذات جودة عالية

## 2. علاقة القيمة العادلة بالمحاسبة الإبداعية

### 1.2. ماهية المحاسبة الإبداعية

يعتبر هدف المحاسبة عموماً هو تقديم المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة، وتعتمد في ذلك على مبادئ يمكن القول أنها تتصف بالمرونة في بعضها حيث تتيح العديد من البدائل للاختيار كما تسمح بالتقدير الشخصي في بعض الحالات، هذا ما أدى إلى ظهور أساليب مبتدعة استغلها المديرون لتعظيم منافعهم حيث أطلق عليها مصطلح "المحاسبة الإبداعية"

### 1.1.2. مفهوم المحاسبة الإبداعية

تتيح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في البيانات المالية، وتقع مهمة اختيار طريقة محاسبية على عاتق الإدارة التي من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها، على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، إلا أنه في كثير من الأحيان يكون اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها متأثر بالأهداف الخاصة بالإدارة، مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية المعلومات المنشورة.<sup>1</sup>

المحاسبة الإبداعية تعرف على أنها: " عملية تحويل قيم المحاسبة المالية من صورتها الحقيقية على ما هي عليه فعلاً إلى صورة مرغوبة حسب معدلها، بحيث تعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمؤسسة دون المساس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عمورة جمال، شريف أحمد (2011)، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية،

الملتقى الدولي حول: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة – دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد بطلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 18 و19/05/2011، ص10.

<sup>2</sup> Oriol Amat, John Blake and Jack Dowds(1999), **THE ETHICS OF CREATIVE ACCOUNTING**, Economics Working Paper, <https://core.ac.uk/download/pdf/6475312.pdf> le: 20/07/2016.

أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية هي النمو الظاهري في الأرباح الذي يحدث نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي.<sup>1</sup>

ولكن يجب التأكيد على أن المحاسبة الإبداعية ليست بالضرورة مفهوم سلبي فالمتعارف عليه أن مصطلح الإبداع شيء إيجابي، وعليه فالمحاسبة الإبداعية لها شق إيجابي في حالة ما إذا استخدم المحاسب حلولاً واجراءات محاسبية جديدة غير متبعة من قبل وتساعد على اتخاذ القرارات، فهي تعمل على تطوير مهنة المحاسبة من خلال تجديد وتطوير الطرق والأساليب المتبعة، بالشكل الذي يوفر معلومات ذات جودة عالية؛ غير أن للمحاسبة الإبداعية شق سلبي يتمثل في اتباع المحاسب الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعيعة معينة تخدم مصالح وأطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

## 2.1.2. العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

- حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل: تقدير العمر الانتاجي للأصول بغرض احتساب الاهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة وهذا ما يتيح الفرصة للمحاسب المبدع بالتلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التقليل أو التضخيم أو التقليل من قيمتها.<sup>2</sup>
- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحياناً أن تختار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلائم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.<sup>3</sup>
- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، فمثلاً لو أن شركة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار وهذا بالتكلفة التاريخية ويمكن بيعه الآن بمبلغ ثلاثة ملايين دولار وذلك بالقيمة

<sup>1</sup> Smith. C.A (1992), **Perspective on accounting based covenant violation**, the accounting review, vol 68,N° 2 april, p45.

<sup>2</sup> بالرقى تيجاني (2012)، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، العدد 12، ص 36.

<sup>3</sup> Oriol Amat. John Blake and Jack Dowds(1999), Op.Cit.

الحالية، ففي هذه الحالة يكون أحيانا أمام مدراء الشركات الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها ببيع هذا الاستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية.<sup>1</sup>

### 3.1.2. دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية

تنحصر دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية بالنقاط التالية:

- التهرب الضريبي: يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدققي الحسابات الخارجيين. وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها.<sup>2</sup>
- تحقيق مكاسب شخصية: يعتبر تحقيق المكاسب الشخصية أهم دافع لاستخدام المحاسبة الإبداعية من طرف المسيرين، حيث قد يتعاونون مع مدقق الحسابات الخارجي لتحقيق نواياهم السيئة على حساب كافة الفئات التي لها مصالح في المؤسسة.
- الوفاء بالمتطلبات اللازمة: تتقيد الشركات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية، وأحيانا أخرى بالمتطلبات التنافسية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية، لذلك تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات.<sup>3</sup>
- الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالبا ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها وهنا تلجأ إلى أساليب المحاسبة الإبداعية، وأحيانا تلجأ المؤسسات لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية، أي إظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو عليه في أرض الواقع وليس حقيقيا.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Oriol Amat. John Blake and Jack Dowds(1999), Op.Cit.

<sup>2</sup> طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم (2010)، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية - من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين-، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، العدد الثامن، ص 89.

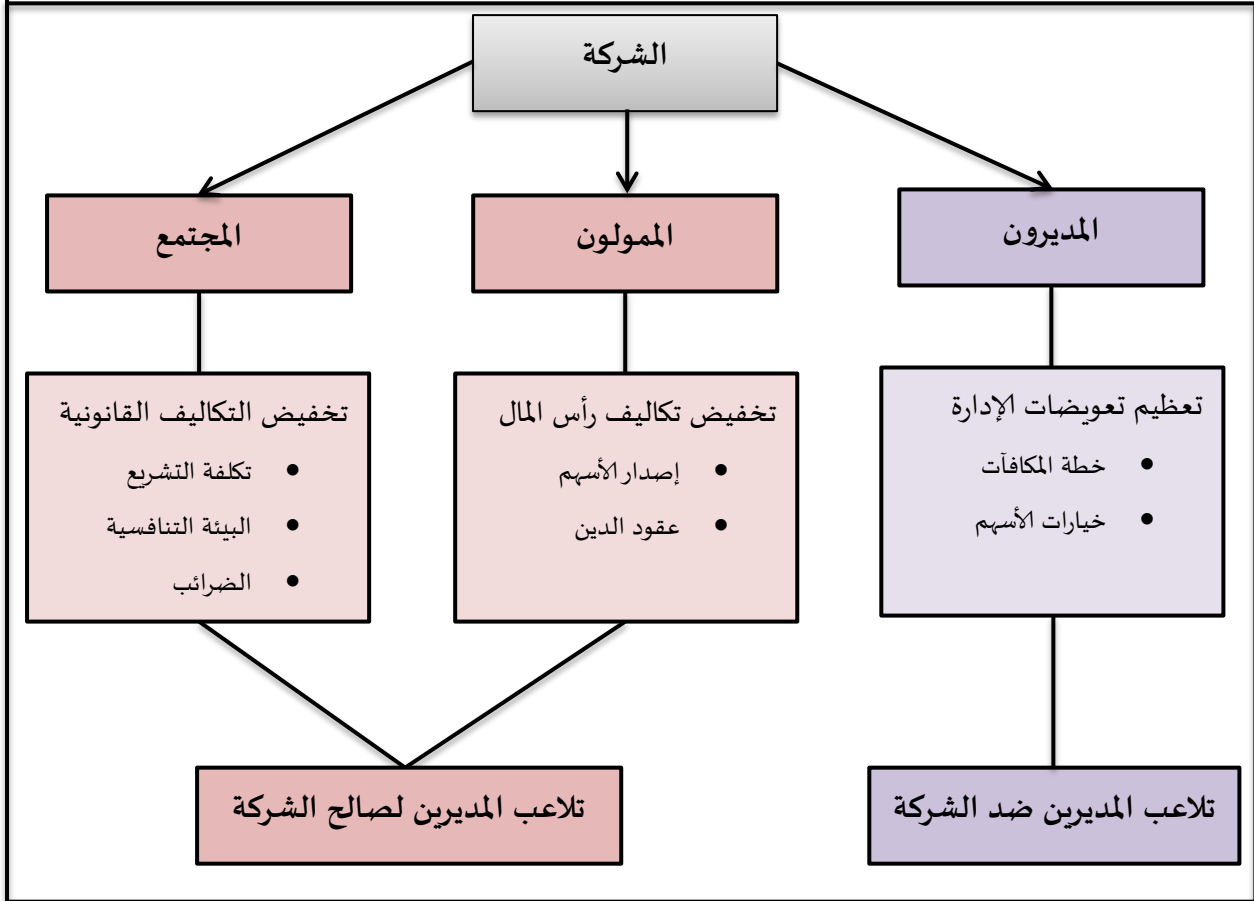
<sup>3</sup> وليد زكريا صيام (2009)، مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلافة وللإجراءات المناسبة للكشف عنها في البنوك التجارية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الهاشمية الزرقاء، الأردن، المجلد الخامس، العدد الثاني، ص 46.

<sup>4</sup> المصدر نفسه.

أوضحت Balaciu Diana العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة من خلال

الشكل الموالي:

الشكل رقم 28: العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة



**Source:** Balaciu Diana (2008), Is creative accounting a form of manipulation, university of oradea, faculty of economics, departement of finance, **Journal accredited CNCSIS**, Catgory B+ Tom xv11, volume111, p 936.

من الشكل نلاحظ أن المديرين للشركات يستخدمون أساليب المحاسبة الإبداعية لصالح الشركة أي بما يخدم مصالح الشركة ككل كتخفيض تكاليف رأس المال عند إصدار الأسهم وعقود الدين وتكثيف للتكاليف القانونية خاصة الضرائب. كما يستخدم المديرين أساليب المحاسبة الإبداعية لتحقيق مصالحهم والاستفادة من تعويضات الإدارة مثل المكافآت وخيارات الأسهم وهذا التلاعب لا يصب في مصلحة الشركة.

## 2.2. علاقة القيمة العادلة بممارسات المحاسبة الإبداعية

إن تعدد الأبعاد المتعلقة بمستويات القيمة العادلة دون وضع معايير تحكم عملية اختيار مستوى القياس وافترضاياته يفتح الباب أمام إدارة الوحدات الاقتصادية للتلاعب وإدارة الأرباح واستخدام أساليب المحاسبة الابتكارية في قياسات الأصول والالتزامات بما يحقق أهداف ومنافع الإدارة الذاتية. كما أن إدارة الشركات تحاول اتباع تطبيق أساليب المحاسبة الابتكارية بالطريقة التي تحقق لها منافع لمساهميها والأطراف الأخرى ذوي العلاقة بشرط تحقيق الدقة في البيانات والمعلومات المالية المنشورة في ضوء قواعد وأداب وسلوكيات المهنة.<sup>1</sup>

تجدر الإشارة إلى أن القيمة العادلة في حالة توفر سوق نشط لا تسهم في تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية، لكن في حالة غياب السوق النشط أو ركوده ما يتطلب تدخل المحاسب من خلال سياسة التقدير هنا يمكن للمحاسب التلاعب في التقديرات، ففي هذه الحالة قد يلجأ لأساليب المحاسبة الإبداعية لتحقيق أهداف معينة تصب في صالح فئات معينة على حساب مصالح فئات أخرى ، كما قد يبدع بشكل إيجابي في تقدير القيمة العادلة، فنحن لا نجزم بأن القيمة العادلة تؤدي مباشرة للمحاسبة الإبداعية في شقها السلبي، وإنما في هذه الحالة يتدخل الجانب الأخلاقي للمحاسب وحسب نواياه.

فبالعودة للأزمة المالية العالمية التي وضعت القيمة العادلة في قفص الاتهام وطلب البعض توقيف العمل بالمعيار الأمريكي FAS157 بحكم أنه السبب في التضخيم الغير مبرر لقيم العقار، غير أن البعض عارض ذلك على أساس أن القيمة العادلة كشفت عن الأزمة ولم تكن سببا فيها؛ وبعد كل هذا الجدل بين مؤيد ومعارض للاستمرار في تطبيق القيمة العادلة والذي انعكس بشكل إيجابي على جهات التشريعي المحاسبي حيث ظهر التعاون بين كل من المجلسين FASB و IASB والذين أكدوا على أهمية القيمة العادلة في إضفاء الشفافية على عملية الإبلاغ المالي، ونتج عن ذلك إصدار معيار دولي خاص بها وهو IFRS13 . محاولة منهم لضبط مفهومها ومستوياتها وطرق العمل بها، غير أنه لا يزال المشكل مطروح في حالة غياب سوق نشط واللجوء للتقدير الشخصي، ما يسهم في إمكانية التلاعب في الحسابات.

## 3. علاقة القيمة العادلة بالتهرب الضريبي

بالنظر للجهود المبذولة في إطار التكييف الجبائي مع محتوى النظام الجديد، يلاحظ أن أغلب المواد تم الرجوع إليها وتعديلها خاصة ما تعلق بأرباح الشركات، المصاريف القابلة للخصم، المصاريف الأولية، الإعانات، فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم،...؛ إلا أنه تبقى هناك بعض القواعد الجبائية واجبة

<sup>1</sup> كمال أحمد يوسف وكفاح صلاح ابراهيم (2016)، أثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية-، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، المجلد5، العدد20، ص38.

**الفصل الثالث** ————— أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية  
التعديل والتوضيح أكثر، أو طرح قواعد جديدة بالأساس، ومنها قاعدة التقييم على أساس القيمة العادلة بحيث يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف المشرع الجبائي حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.<sup>1</sup>

فالسبب الحقيقي وراء تحفظ المشرع الجبائي على إصدار نص جبائي يسمح بتطبيق القيمة العادلة هو تخوفه من التهرب الضريبي، ولعل ذلك يرجع لغياب المقومات الاقتصادية والمحاسبية التي تسمح بالتطبيق السليم للقيمة العادلة وبالأخص ركود السوق المالي الجزائري ما يحول دون توفر سعر سوقي عادل لأغلب الأصول والالتزامات، ومنه يلجأ المحاسب للتقدير الشخصي للوصول للقيمة العادلة ما يفتح المجال للتلاعب المحاسبي لغايات التهرب الضريبي.

ويعرف التهرب الضريبي بأنه مجموعة المناورات التي يتبعها المكلف بهدف التخلص من العبء الضريبي، دون الوقوع في خرق أي حكم قانوني، وهذا باستخدام الثغرات التشريعية.<sup>2</sup> وفي حالتنا هذه يستغل المحاسب المرونة في استخدام تقديرات القيمة العادلة لما يسمى بالتهرب الضريبي المشروع، أي التهرب الضريبي في إطار قانوني. خاصة وأن هذا مصطلح القيمة العادلة أو كما اصطلح عليها المشرع الجزائري القيمة الحقيقية، مفهوم جديد على المجتمع الجزائري عامة، وممارسي المهنة خاصة.

#### 4. القيمة العادلة بين التطبيق السليم والغير السليم

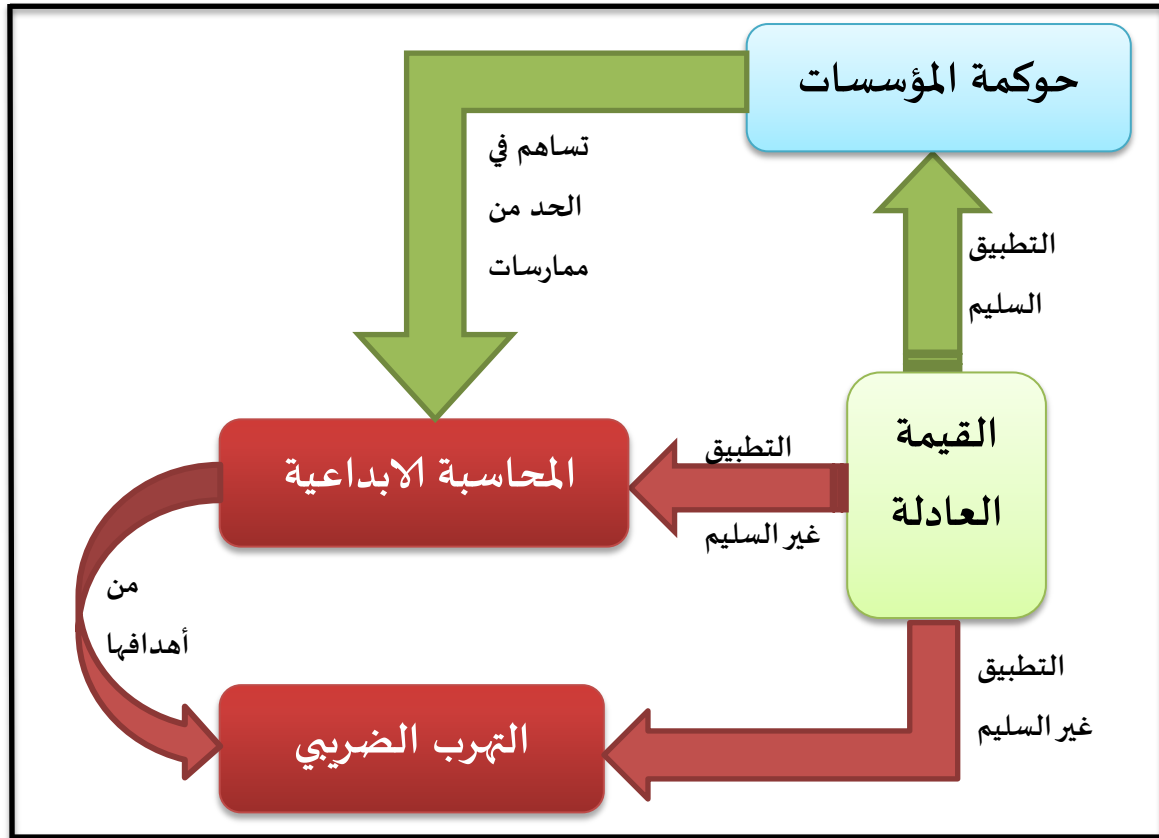
من خلال ما تقدم يمكننا الربط بين القضايا المحاسبية الحديثة كحوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي من جهة والقيمة العادلة من جهة أخرى، وهذا لأن كل قضية محاسبية لها جانب تشترك فيه مع القضية الأخرى وقد اختصرنا ذلك في الشكل الموالي:

<sup>1</sup> محمد زرقون ونور الدين بعيليش (2014)، المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر الأكاديمي والمهني الخامس: المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة القاهرة، مصر. ص 19

<sup>2</sup> Direction générale des impôts(1994), **La structure économique d'un pays peut favoriser la fraude fiscale**, revue bulletin des services fiscaux N°8, alger, p8.



الشكل رقم 29: القيمة العادلة بين التطبيق السليم والغير السليم لها



المصدر: من إعداد الطالبة

نستخلص من الشكل الهدف من ظهور القيمة العادلة سليم وهو تحسين نوعية المعلومات المحاسبية في ظل التغيرات الاقتصادية المستمرة، وعليه فالتطبيق السليم لها يساهم في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات، هذه الأخيرة بدورها لها عدة آليات كالتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، لجنة التدقيق، مجلس الإدارة، المنظمات المهنية والجهات الرقابية والتي تتفاعل فيما بينها من أجل الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية، فالتدقيق الخارجي مثلا من بين اسهاماته في تحقيق حوكمة الشركات هي اكتشاف الأخطاء والغش في التقارير المالية وترقية الإفصاح المحاسبي مما يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وما ينجم عنه من مكافحة للتهرب الضريبي الذي هو من بين أهداف المحاسبة الإبداعية أيضا. كما للقيمة العادلة جانب سلب استغله البعض ذوي النوايا السيئة لتحقيق مصالحهم، وهذا ما ينجم عنه المحاسبة الإبداعية، والتهرب الضريبي الذين يجب مكافحتهما عن طريق أساليب وآليات حوكمة الشركات.

## خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل المعلومات المحاسبية التي هي الركيزة التي تعتمد عليها مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة الاقتصادية في عملية اتخاذ القرارات، لذا لا بد أن تتميز هذه المعلومات بمحتوى إعلامي جيد، لخدمة مصالح المستخدمين. هذا ما يتطلب أن تتوفر في هذه المعلومات مجموعة من الخصائص النوعية التي تحكم على جودتها وفائدتها. وعليه فلقد لاحظنا كيف اتجهت معايير المحاسبة الدولية نحو تطبيق القيمة العادلة معتبرة أن القياس على أساسها هو القاعدة وأن القياس على أساس التكلفة التاريخية هو الاستثناء، حيث تتميز بالموثوقية ولكن بملاءمة أقل، في حين تسمح القيمة العادلة بالتقييم الدقيق لموجودات والتزامات المؤسسة في سوق مفتوح ومنافس، مما يسمح بإنتاج بيانات ومعلومات مالية دقيقة وواقعية وملاءمة، معبرة عن الوضعية المالية الحقيقية للشركة، غير أنه يمكن القول أن قياس القيمة العادلة موثوق ويمكن الاعتماد عليه فقط في حال عدم وجود فروق هامة لدى التحقق من تقديرات قياس القيمة العادلة وهذا لا يتحقق في ظل عدم وجود سوق نشطة، وعليه أن افتراض قيمة عادلة في ظل عدم وجود أساس سوقي قد يكون خطرا وسيؤثر على ملاءمة وموثوقية وقابلية المقارنة وفهم التقارير المالية.

كما بينا أوجه التعارض بين الخاصيتين المهمتين لكي يكون المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية جيدا، وهما خاصيتي الملاءمة والموثوقية، وهذا عند تطبيق إما التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، لذا سنتطرق في الفصل الموالي إلى وجهة نظر المهتمين بالمحاسبة في الجزائر حول البديلين السابقين والمفاضلة بينهما.

# الفصل الرابع

الطرازات المبتدئة

أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

- دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -

## الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

## تمهيد

قمنا في الجانب النظري من الدراسة بتسليط الضوء على القياس المحاسبي وبدائله، وتم التركيز على التكلفة التاريخية والقيمة العادلة. كما تم التطرق للمحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية وأثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على هذا الأخير نظريا. وسنتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية التي تعتبر بمثابة إسقاط للجانب النظري على الواقع وإعطائه بعدا آخر، وهي دراسة وصفية إحصائية تستند على أسس وقواعد علمية، حيث تم استخدام الاستبيان كأداة من بين الأدوات المستخدمة حديثا في ميدان البحث العلمي، لتأكيد أو نفي صحة الفرضيات التي تم تناولها في هذا البحث فضلا عن القيمة العلمية للنتائج التي يتم التوصل إليها.

وفي هذا الصدد سيتم التطرق للعناصر التالية:

**I. واقع تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية؛**

**II. الدراسة التطبيقية.**

## I. واقع تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية

نتيجة للتطورات و التحولات الجذرية في الاقتصاد الجزائري، و عجز المخطط المحاسبي الوطني على الاستجابة لمتطلبات الشفافية ومصداقية المعلومة المالية التي فرضتها العولمة، تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي محاولة للتقارب مع معايير المحاسبة الدولية من حيث الإطار التصوري من جهة، و من جهة أخرى من حيث المعالجة المحاسبية و تقييم عناصر القوائم المالية. ولكن البيئة الاقتصادية الجزائرية تعتبر من بين الاقتصاديات النامية أما المعايير الدولية فقد وضعت من قبل الدول المتقدمة بشكل يناسب إقتصادياتها، لذا سنتطرق في هذا العنصر إلى:

- خصائص البيئة المحاسبية في الدول العربية عامة والجزائر خاصة؛
- التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي؛
- الصعوبات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

### 1. خصائص البيئة المحاسبية في الدول العربية عامة والجزائر خاصة

تعتبر الدول العربية من الدول السائرة في طريق النمو والتي تعد الجزائر جزءا منها، فالظروف السياسية والاقتصادية والعملات المحلية تعاني بشكل مستمر من التقلبات وليس لها أرضية صلبة تقف عليها، خاصة مع الارتفاع في معدلات التضخم رغم توفرها على موارد طبيعية وبشرية كبيرة ومن خصائص البيئة المحاسبية فيها نذكر ما يلي:

#### 1.1. مظهر التبعية في العمل المحاسبي

أغلبية الدول العربية لم تقم بتطوير أنظمة محاسبية خاصة بها بما يتلاءم واحتياجاتها الخاصة وإنما اعتمدت في ذلك على الأنظمة المتبعة في الدول التي كانت مستعمرة لها، وعليه يمكن معرفة النظام المحاسبي المتبع في دولة عربية ما بمعرفة هوية المستعمر، وهذا يظهر من خلال الجدول التالي:

## الجدول رقم 17: الدول العربية وطبيعة نظامها المحاسبي

الدولة العربية	الدولة المستعمر	طبيعة النظام المحاسبي
الجزائر	فرنسا	النظام المحاسبي الفرنسي
تونس	فرنسا	النظام المحاسبي الفرنسي
المغرب	فرنسا	النظام المحاسبي الفرنسي
لبنان	فرنسا	النظام المحاسبي الفرنسي
سوريا	فرنسا	النظام المحاسبي الفرنسي
الأردن	بريطانيا	النظام المحاسبي الانجليزي
مصر	بريطانيا	النظام المحاسبي الانجليزي
دول الخليج	بريطانيا	النظام المحاسبي الانجليزي
ليبيا	إيطالي انجليزي	النظام المحاسبي الانجليزي

المصدر: أبو زيد محمد المبروك (2005)، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، اترك للطباعة والنشر والتوزيع، ص 193.

يتضح جليا من خلال الجدول السابق تبعية الدول العربية للنظامين الفرنسي والانجليزي نظرا لاستعمار هاتين الدولتين فرنسا وانجلترا للدول العربية سابقا غير أن الاستعمار المحاسبي -إن صح القول- لا يزال ليومنا هذا.

## 2.1. تباين الممارسات المحاسبية

حدد ميلر Muller أربعة عناصر للاختلافات بين الدول كما يلي:<sup>1</sup>

- أ- حالة التطور الاقتصادي: تختلف اقتصاديات الدول في ضوء مدى تطورها وطبيعتها بين البلدان النامية والبلدان المتقدمة؛
- ب- درجة تعقيد الأعمال التجارية: تختلف اقتصاديات الوطنية في ضوء المعرفة التقنية والصناعية، وينعكس ذلك على احتياجات مؤسسات الأعمال التجارية ومخرجاتها؛
- ج- نسبة المعتقدات السياسية: تختلف اقتصاديات الوطنية على أساس الأنظمة السياسية بالتوجه إما للاقتصاد الموجه كليا، أو اقتصاد السوق كليا؛

<sup>1</sup> أحمد رياحي بلقاوي (2009)، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العبد الله، مراجعة طلال الججاوي، دار البزاوي العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة العربية، الجزء الأول، عمان، الأردن، ص: 464.

د- الاعتماد على نظام قانوني معين: تختلف الاقتصاديات الوطنية في ضوء الأنظمة التشريعية الداعمة.

### 3.1. عدم وجود إطار عام لنظام المحاسبة أو أي معايير محاسبية متفق عليها

هناك عاملان رئيسيان يقفان وراء الدور المحدود للمحاسبة في العديد من الدول العربية:<sup>1</sup>

- العامل الأول: هو غياب إطار عام لنظام المحاسبة أو أي معايير محاسبية متفق عليها يمكن أن تقدم التوجيه والإشراف اللازم لتطبيق وتطوير هذه الأنظمة؛

- العامل الثاني: هو التضارب بين نظام المحاسبة المتبنى والبيئة السائدة لها.

من الملاحظ أن هناك غياب تام لإطار عام للمحاسبة يحدد المعايير والممارسات والطرق المحاسبية في العديد من الدول العربية والتي من بينها الجزائر.

### 4.1. توجه الدول العربية لتبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

لقد اتجهت العديد من الدول العربية نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية لعدة اعتبارات من بينها: توفير تكلفة صياغة معايير محلية، مواكبة التوافق العالمي مع المعايير المحاسبية الدولية، تمكين مهنة المحاسبة من التطور للتعامل مع المنظمات المهنية الدولية، وهذا هو الخطأ الذي وقعت فيه العديد من الدول العربية بحكم طبيعة بيئتها التي تستدعي تخصيص المعايير المراد تطبيقها بشكل يلائمها. فالجزائر مثلا تبنت المعايير المحاسبية الدولية ضمناً من خلال المواد الواردة في النظام المحاسبي المالي المطبق سنة 2010، غير أن خصائص البيئة الاقتصادية الجزائرية غير مؤهلة بعد لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية عامة والقيمة العادلة خاصة للاعتبارات التالية:

- اقتصاد مبني على المحروقات وموجه للخارج؛

- غياب المنافسة الفعلية؛

- غياب أسواق متخصصة تستعمل أسعارها كمرجعية للتقييم؛

- غياب السوق المالية ووضعية الشركات الجزائرية الغير مسعرة في البورصة.

### 2. التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

جاء النظام المحاسبي المالي بقواعد تقييم جديدة مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني، وذلك بغية إبراز عناصر القوائم المالية بصورة وفيّة، وقد اعتمد في بناء هذه القواعد على المعايير الدولية وهذا ما سيتضح لنا من خلال التطرق إلى:

<sup>1</sup> أبوزيد محمد المبروك (2005)، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، اترك للطباعة والنشر والتوزيع، ص 308.

- قواعد التقييم الأولى لعناصر القوائم المالية؛

- قواعد خاصة لتقييم عناصر القوائم المالية.

## 1.2. القواعد العامة للتقييم الأولى لعناصر القوائم المالية

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم- بالنسبة إلى بعض العناصر - إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى<sup>1</sup>:

- القيمة العادلة: (القيمة الحقيقية)؛

- قيمة التحقق أو الإنجاز؛

- القيمة المحينة أو القيمة المنفعة.

يتم التقييم الأولى للأصول حسب طريقة الحصول عليها بالتكلفة التاريخية كالتالي:

- تكلفة الاقتناء: في حالة الشراء (السلع المستلمة بمقابل مالي)؛

- تكلفة الإنتاج: (الأصول المنتجة من طرف المؤسسة)؛

- القيمة العادلة: في حالة الأصل المقدم بلا مقابل في حالة استبدال أصول غير متجانسة؛

- القيمة المحاسبية: إذا كانت الأصول مستبدلة متجانسة.

حيث تمثل:

تكلفة الاقتناء<sup>2</sup> = سعر الشراء ناتج عن اتفاق طرفين بتاريخ العملية- التزيلات والتخفيضات التجارية+ حقوق الجمارك+ الضرائب الأخرى غير قابلة للاسترجاع من مصلحة الضرائب- مصاريف الرقابة على الأصل حتى يصبح قابلاً للاستعمال(مصاريف التسليم والتثبيت الأولى، عمولات مهنية).

ولا تدخل ضمن تكلفة الاقتناء:

- المصاريف الإدارية؛

- المصاريف العامة؛

- مصاريف الانطلاق.

<sup>1</sup>Arrêté du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008, Op.Cit., Annexe N° 1, Section2, paragrapheN°112.1.

<sup>2</sup>Arrêté du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008, Op.Cit., Annexe N° 1, Section2, paragrapheN°112.



تكلفة الإنتاج = تكلفة المواد والخدمات المستخدمة لتحقيق الإنتاج + تكاليف المباشرة وغير مباشرة المرتبطة بالسلعة أو الخدمة المنتجة أو المقدمة - التكاليف المرتبطة بالاستعمال غير الرشيد للطاقة الإنتاجية (تكلفة البطالة).

وعليه فقد اعتمد النظام المحاسبي المالي على التكلفة التاريخية كمبدأ أساسي في عملية القياس - حيث تمت الإشارة لها في القانون رقم 07-11 في الفصل الثاني: الاطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية في المادة 06: "أساس عملية إعداد الكشوف المالية هو مبدأ التكلفة التاريخية" وهذا ما أكدته المادة 16: "تقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة".

كما تطرق لها في نص الفقرة 112 في القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم: "ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية".

إلا أن توجه النظام المحاسبي المالي نحو تطبيق القيمة العادلة يظهر من خلال المادة السابقة رقم 16: "غير أن بعض الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقييم بقيمتها الحقيقية (العادلة)", كما تطرقت لها المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 لتؤكد ضرورة تقييد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها وواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني<sup>1</sup> وهذا ما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية".

لقد عرف النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة ، في الملحق الثالث ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات"، وعرفها بأنها: "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصول أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"<sup>2</sup>.

كما عرفها في المادة رقم 06 من النظام رقم 09-08 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية على أنها: "المبلغ الذي يمكن

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 ماي 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 27 ، 28 ماي 2008، ص 12 .

<sup>2</sup> القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 ، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 ، 25 مارس 2009، ص 87.

على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما، بين أطراف على اطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية<sup>1</sup>

من خلال التعريفين السابقين، نستنتج أن النظام المحاسبي قد استمد هذا التعريف من المعايير المحاسبية الدولية وهو ما يدل على توجهه نحو تطبيق هذه المعايير. أما ما جاء به النظام المحاسبي فإنه رخص للمؤسسات بعض المعالجات وإعادة تقييم الحسابات وفق القيمة العادلة وذلك لجملة من الأصناف نحددها فيما يلي:<sup>2</sup>

- الأصول المادية والمعنوية والمالية؛

- المخزونات؛

- الإعانات العمومية؛

- الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية؛

- القروض والخصوم المالية؛

- تقييم الأعباء والمنتجات المالية؛

- عقود الإيجار التمويلي؛

- الاقتراضات والديون المماثلة؛

حيث سنتعرض لها بنوع من التفصيل في العنصر الموالي:

## 2.2. القواعد الخاصة لتقييم عناصر القوائم المالية

سنتطرق في هذا الجزء إلى بعض قواعد التقييم وإعادة التقييم ل:

- التثبيات المادية والمعنوية؛

- الأصول المالية؛

- المخزونات؛

- الإعانات؛

- المؤونات؛

- الخصوم والقروض المالية.

---

1 النظام رقم 08-09 المؤرخ في 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 العدد 14، 25 فيفري 2010، ص : 20.

2 القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 9-56.

## 1.2.2. التثبيتات المادية والمعنوية:

يتم التسجيل الأولي بتكلفة الاقتناء في حالة الشراء أو بتكلفة الإنتاج في حالة إنتاجها من طرف المؤسسة كما تم التطرق لها سابقا. في حين يتم تسجيل الاستثمارات المادية حسب المخطط المحاسبي الوطني في حالة المقابل المادي ب<sup>1</sup>:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء خارج الرسم + المصاريف الملحقه (مصاريف النقل، التركيب، الشحن والتأمين في حالة الاسترداد) + الحقوق والإتاوات الجمركية.

وأضاف شروط استرجاع الرسم على القيمة المضافة الذي تخضع له الاستثمارات المادية والمتمثلة في:

- توافق الاستثمارات المشتراة أو المقتناة المجموعة 2 من دليل المخطط المحاسبي الوطني ما عدا المصاريف الإعدادية؛

- أن تكون موجهة للعمليات الخاضعة لـ TVA أو الموجهة لعمليات التصدير؛

- أن يحتفظ بها ضمن الذمة المالية للمؤسسة لمدة 5 سنوات ابتداء من تاريخ شرائها أو إنتاجها.

المصاريف والأعباء اللاحقة المتعلقة بالقيم الثابتة: ترسمل أي تضاف إلى القيمة المحاسبية للقيم الثابتة إذا أدت إلى زيادة المنافع الاقتصادية في الحالات التالية:<sup>2</sup>

- إطالة العمر الإنتاجي للأصل أو زيادة قدرته الإنتاجية؛

- التحسين الجوهرى لنوعية الإنتاج أو انتاجية الوحدة؛

- التخفيض الجوهرى لتكاليف الإنتاج.

مصاريف البحث والتطوير: تسجل ضمن عناصر الأصول كقيم معنوية وذلك وفقا للشروط التالية:

- المصاريف المحملة لعمليات خاصة يؤدي في المستقبل إلى تحقق مردود إجمالي؛

- اهتمام وقدرة الوحدة التقنية المالية لتحقيق العمليات المرتبطة بهذه المصاريف واستعمالها أو بيعها؛

- إمكانية تقدير مبلغ المصاريف حسب منفعتها، مع مراعاة ألا تتجاوز 20 سنة.

<sup>1</sup> هوام جمعة (2007)، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الأول، الجزائر، ص:35-36.

<sup>2</sup> شعيب شونوف (2008)، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، ص 82.

إعادة تقييم التثبيات المادية والمعنوية في نهاية الدورة:

الإهلاك: يقسم المبلغ القابل للإهلاك بطريقة منتظمة على مدة استعمال الأصل حيث تحسب كالتالي:<sup>1</sup>

المبلغ القابل للإهلاك = القيمة المحاسبية - القيمة المتبقية للاستثمار

حيث أن القيمة المتبقية للاستثمار هي المبلغ المتوقع للأصل في نهاية مدة الاستعمال بعد خصم تكلفة الخروج المتوقعة.

أنماط الإهلاك: تعكس طريقة الإهلاك طريقة تطور المنافع الاقتصادية للأصل فإذا كانت:

- خطية يطبق الإهلاك الخطي؛
- متصاعدة يطبق الإهلاك المتزايد؛
- متناقصة يطبق الإهلاك المتناقص؛
- حسب نمط الإنتاج.

نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يعتمد على أسس اقتصادية يعاد النظر فيها مرة في السنة على الأقل على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتمد على الأسس الجبائية.

- تتطلب معرفة طريقة الإهلاك الفحص الدوري لوتيرة تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية؛
- المباني والأراضي: تعتبر المباني أصول قابلة للإهلاك أما الأراضي لا تهلك؛
- العمر الإنتاجي للتثبيات المعنوية لا يتعدى 20 سنة.

انخفاض القيم: تعد مؤونات انخفاض قيمة الأصول من أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي:<sup>2</sup> مبلغ انخفاض القيمة = القيمة قابلة للتحويل ( صافي سعر البيع أو قيمة نفعيته أيهما أكبر) - القيمة المحاسبية.

يدرج مبلغ انخفاض قيمة الأصول كعبء أو ضمن فرق إعادة التقييم ويؤدي إلى تعديل المبلغ القابل للإهلاك حيث يحسب على أساس القيمة المحاسبية الإجمالية منقوصاً منها الانخفاض في القيمة.

التنازل عن الاستثمارات: حسب النظام المحاسبي المالي لا يتم خروج الأصل من الميزانية إلا في حالة نهاية استعماله أو خروجه. وفي حالة التنازل عنه فإنه يتم حساب الإهلاك إلى غاية تاريخ التنازل الفعلي في حين حددت المرجعية الدولية حساب الإهلاك بمجرد اتخاذ قرار التنازل عن الاستثمار.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Arrêté du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008, Op.Cit., annexe №01, paragraphe №121.7, p:8.

<sup>2</sup> Ibid., paragraphe №121.10.

<sup>3</sup> شعيب شونوف (2007)، مرجع سابق، ص:112.

كحوصلة نرى أن النظام المحاسبي المالي يستمد قواعد تقييم التثبيتات المادية والمعنوية من المعايير المحاسبية الدولية IAS 37.IAS 16.IAS39، بالإضافة لأنه استحدثت عن سابقه بنود حول الأصل البيولوجي والتوظيف العقاري.

### 2.2.2. الأصول المالية غير المتداولة والسندات والحقوق

تشمل سندات المساهمة والحسابات الملحقه المتعلقة بمساهمات الشركة الأم في الشركات الفرعية أو الزميلة أو ذات الفائدة المشتركة، بالإضافة إلى سندات أخرى وسندات التوظيف والقروض والديون التي أصدرتها الوحدة ولا تنوي بيعها في المدى الطويل. وتسجل بالقيمة العادلة للمقابل المدفوع مضافا إليها مصاريف السمسرة والضرائب غير القابلة للاسترجاع ومصاريف البنك، ولا تدرج ضمنها الفوائد والأرباح الموزعة المدفوعة قبل عملية الشراء.<sup>1</sup>

### 3.2.2. المخزون

يمثل المخزون الأصول المملوكة من طرف الوحدة، والموجهة للبيع في دورة الاستغلال الجارية أو الجاري إنتاجها من أجل البيع.

التقييم الأولي: يحمل المخزون كل التكاليف التي تجعله في المكان أو الحالة التي يتواجد عليها وتمثل في:

- تكلفة الشراء؛
- تكلفة التحويل؛
- المصاريف الإدارية.

في حالة عدم تحديد تكلفة المخزون بدقة يتم تقييمه بقيمة اقتناء أو شراء مخزونات مماثلة.

إعادة تقييم المخزون: تطبيقا لمبدأ الحيطة والحذر يقيم المخزون في نهاية الدورة المالية بالتكلفة أو التكلفة التحصيلية الصافية القابلة للتحقق أيهما أقل.<sup>2</sup> حيث تكمن القيمة التحصيلية الصافية القابلة للتحقق في صافي القيمة البيعية المقدرة منقوصا منها تكاليف الإتمام والتسويق. ويسجل بالفرق بين القيمة الصافية القابلة للتحقق وتكلفة المخزون في حساب مؤونة تدني قيمة المخزون.

طريقة نفاذ المخزون: عند الجرد أو خروج المخزونات فإننا نستعمل طريقتين:

- متوسط التكلفة المرجحة؛
- الوارد أولا خارج أولا.

<sup>1</sup>Arrêté du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008, Op.Cit., annexe №01, paragraphe №122.5, p : 11.

<sup>2</sup>Arrêté du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008, Op.Cit., annexe №01, paragraphe №123.5, p : 12.

وهذا ما يتفق مع مرجعية المحاسبة الدولية IAS IFRS

كما تطرق إلى المخزونات الزراعية حيث التقييم بالقيمة العادلة منقوصا منها مصاريف متوقعة في نقطة البيع.

## 4.2.2. المؤونات

مؤونات الأعباء والخسائر هي خصوم محتملة التسديد في حالة توافر الشروط التالية:<sup>1</sup>

- الضرورة المالية (القانونية أو ضمنية) ناتجة عن أحداث سابقة؛

- إمكانية التنبؤ بمبلغ الالتزام المحتمل.

تتم المراجعة الدورية لهذه المؤونات في نهاية كل دورة. ونشير أن النظام المحاسبي ألغى مؤونات الأعباء الموزعة على عدة سنوات ونص على تحميلها للدورة التي حدثت فيها.

## 5.2.2. الاعانات العمومية

هي عمليات تحويل موارد عمومية معدة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة ضمن مجموعة من الشروط المرتبطة بأنشطة ماضيا ومستقبلا، ويتم التسجيل الأولي في النواتج المؤجلة، والتي ترحل إلى نواتج على أساس نظامي وعقلاني حسب مدة المنفعة للأصل، أو تضاف القيمة المحاسبية للأصل بمبلغ الإعانة، وبالتالي فإن المنتج المرتبط بالإعانة يؤخر في مدة الاستعمال مرورا بتخفيض في عبء الإهلاك. في حين تدرج حسب المخطط المحاسبي الوطني ضمن رأس الأموال (ح\14) وتتناقص تبعا لأقساط الإهلاك.<sup>2</sup>

## 6.2.2. القروض والخصوم المالية

تقييم بالقيمة العادلة للمقابل الصافي المستقبل بعد طرح التكاليف اللاحقة المستحقة عند تنفيذها. وفيما يتعلق بالتكاليف المتعلقة بالقروض فتحمل للدورة المالية إلا إذا كانت منسوبة مباشرة لاقتناء أو بناء أو لإنتاج أصل يتطلب أقل من 12 شهرا قبل أن يكون جاهزا للبيع أو الاستخدام أما في الحالة العكسية يتم دمجها مع المصاريف. في حين أن المخطط المحاسبي الوطني يحمل مصاريف القرض مهما كانت طبيعتها إلى الدورة التي حدثت فيها.

<sup>1</sup> Arrêté du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008, Op.Cit., annexe N°01, paragraphe N°125.1, p:12.

<sup>2</sup> كتوش عاشور(2009)، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد6، الجزائر، ص:298.

### 3. الصعوبات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

لقد أقر المشرع الجزائري بصعوبة تطبيق القيمة العادلة في الجزائر من خلال دعوته الرجوع للقياس بالتكلفة التاريخية كلما تعذر القياس وفقا للقيمة العادلة، وعليه سنلخص هذه الصعوبات في النقاط التالية:

- تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي: اعتماد القواعد الجبائية على مبدأ التكلفة التاريخية وعدم وجود نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة.<sup>1</sup> هذا التحفظ من طرف المشرع الجبائي حول هذا العنصر ربما يرجع حسب رأيهم إلى كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.<sup>2</sup>
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: حيث أن تحديد هذه القيمة يتم في ظروف المنافسة العادية، ويكون للبائع والمشتري القدرة على الحصول على المعلومات الكاملة، وهذا ما لا يتطابق مع بعض الأصول المادية في الجزائر؛
- غياب سوق مالي كفاء وصغر حجم المؤسسات ونقص الكوادر المهنية المؤهلة: باعتبار أن البنوك هي الركائز الأساسية في السوق المالية فإن ضعف المؤسسات المالية والمصرفية يؤثر مباشرة على أسواق المال؛
- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية: فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلا عن قلتها.

<sup>1</sup> جاوحدو رضا و حمدي جلييلة إيمان (2013)، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكيفه، ورقة عمل مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أيام 05 و06 ماي 2013، جامعة الوادي، الجزائر ص8-9.

<sup>2</sup> محمد زرقون ونور الدين بعليلش (2014)، مرجع سابق، ص19

## II. الدراسة التطبيقية

سنتطرق في هذا العنصر لتوضيح الأدوات المستخدمة لجمع البيانات من أفراد عينة الدراسة حيث تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة من مدققين وخبراء محاسبين في الجزائر، حيث سيتم توضيح المراحل المختلفة المعتمدة في تصميم الاستبيان وفي اختيار عينة الدراسة، كما سيتم توضيح مجالات الدراسة، واختبار الفرضيات المطروحة، وقد تم تقسيم هذا العنصر إلى:

➤ منهجية وأداة الدراسة؛

➤ تحليل وتفسير نتائج الدراسة.

## 1. منهجية وأداة الدراسة

تنظيم العمل ومنهجيته يعتبر أولى الخطوات الواجب إتباعها للوصول إلى اختبار الفرضيات والحصول على نتائج دقيقة، وهي الخطوة المهمة التي يتوقف عليها نجاح البحث من فشله، فلا يمكن الوصول إلى نتائج دقيقة دون بناء إطار منهجي يسمح بتحديد وتنظيم المعلومات التي يجب الحصول عليها. وعليه يتناول هذا العنصر الأداة المستخدمة لجمع البيانات، مجتمع الدراسة وعينتها، الأساليب الإحصائية المتبعة لمعالجة البيانات.

## 1.1. أداة الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اللجوء إلى الاستبيان كأداة لجمع المعلومات الأولية، وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة المعدة مسبقا ويتم توزيعه على عينة أو مجتمع الدراسة ليقوم المستجوبون بالإجابة عليه ومن ثم يتم تجميع البيانات المطلوبة عن الموضوع محل الدراسة لغرض تحليلها من أجل الوصول للنتائج المطلوبة.

## 1.1.1. تصميم الاستبيان

قمنا بتصميم الاستبيان بناء على إشكالية موضوع البحث وفرضياته، من خلال الاطلاع على الأدب المحاسبي كالدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع إضافة إلى استشارة عدد من الأساتذة والخبراء المحاسبين لتحديد أبعاد الاستبيان وفقراته، والتي حاولنا قدر الامكان أن تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين الذين يفترض أن يكونوا على اطلاع واسع بموضوع الدراسة. وقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين رئيسيين:



أ- القسم الأول: يحتوي على الجزء الأول من الاستبيان: خصص لبعض المعلومات العامة عن المستجيب ( المؤهل العلمي، المهنة، سنوات الخبرة)؛

ب- القسم الثاني: تم تقسيمه إلى ثلاثة أجزاء رئيسية يغطي كل جزء كافة البيانات المختلفة لمعالجة كل فرضية من الفرضيات الموضوعة:

- الجزء الثاني: أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية؛

- الجزء الثالث: أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية؛

- الجزء الرابع: جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة.

كما تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي وهو أكثر المقاييس شيوعاً، حيث يطلب فيه من المبحوث أن يحدد درجة موافقته أو عدم موافقته على خيارات محددة. وهو سلم ترتيبى بالأرقام لكل بند من بنود الاستبيان، وهذا لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند التحليل والجدول التالي يوضح ذلك:

**الجدول رقم 18: مقياس الإجابة على سلم ليكرت الخماسي**

الرأي	معارض بشدة	معارض	دون رأي	موافق	موافق بشدة
الوزن	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على سلم ليكرت الخماسي

## 2.1. صدق وثبات أداة الدراسة

بعدما تمت صياغة الاستبيان في شكله الأولي لابد من إخضاعه لاختباري الصدق والثبات.

### 1.2.1. صدق الاستبيان

يقصد بصدق أداة الدراسة: أن تقيس فقرات الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال؛ الصدق الظاهري للاستبيان (صدق المحكمين)، وصدق الاتساق الداخلي لعبارة الاستبيان، والصدق البنائي لمحاوَر الاستبيان.

#### أ- الصدق الظاهري:

ويقوم على فكرة مدى مناسبة فقرات الاستبيان، لما يقيس؟ ولئن يطبق عليهم؟ ومدى علاقتها بالاستبيان ككل؟ ومن هذا المنطلق تم عرض الاستبيان على مجموعة المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص

لأخذ وجهات نظرهم والاستفادة من آرائهم في تعديله والتحقق من مدى ملاءمة كل عبارة للمحور الذي تنتهي إليه، ومدى سلامة ودقة الصياغة اللفظية والعلمية لعبارات الاستبيان، ومدى شمول الاستبيان لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها. وفي ضوء آراء السادة المحكمين تم إعادة صياغة بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى لتحسين أداة الدراسة.

بعد ذلك تم اللجوء إلى التأكد من صدق وثبات الاستبيان بصورة تجريبية، عن طريق عرضه على عينة أولية مقدرة بعشرة مستجوبين قصد استخراج النقائص والسلبيات التي قد تشوبه، خاصة التكرار أو طول الأسئلة والغموض والتعقيد، التي قد تدفع المستجوبين لعدم التعامل مع الاستبيان بشكل جدي. وبعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت عن الأساتذة المحكمين، بالإضافة إلى ما تم اكتشافه من نقائص من خلال الاختبار الأولي الذي شمل عشرة أفراد، تم ضبط الأسئلة وصياغة الاستبيان بشكله النهائي باللغتين العربية والفرنسية أنظر الملحق رقم 01 والملحق رقم 02.

#### ب- صدق الاتساق الداخلي :

يقصد بصدق الاتساق الداخلي؛ مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتهي إليه هذه الفقرة.

تم حساب الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية والبالغ عددها 50 فردا وذلك بحساب معامل الارتباط بين كل عبارة أو فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له.

- قاعدة : إذا كانت  $r$  المحسوبة أكبر من  $r$  الجدولية، فإنه يوجد ارتباط معنوي؛
- أو قاعدة أخرى: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى المعنوية 0.01، 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي.

أولاً: صدق الاتساق الداخلي لعبارات الجزء الثاني: أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية

الجدول رقم 19: مدى الاتساق الداخلي لعبارات بعد أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية باستخدام معامل الارتباط بيرسون

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	Sig	النتيجة
	خاصية الملاءمة	0.445**	0.000	الارتباط دال احصائياً
CH2	المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية ملاءمة لاتخاذ القرارات	0.753**	0.000	الارتباط دال احصائياً
CH3	توفر التكلفة التاريخية معلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار	0.721**	0.000	الارتباط دال احصائياً
CH4	تمكن المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية متخذ القرار من التنبؤ	0.822**	0.000	الارتباط دال احصائياً
CH5	تساهم التكلفة التاريخية في تقييم القرارات المتخذة	0.809**	0.000	الارتباط دال احصائياً
CH 10	الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس سليم لنتائج نشاط الشركة	0.709**	0.000	الارتباط دال احصائياً
CH 11	استخدام التكلفة التاريخية يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر	0.588**	0.000	الارتباط دال احصائياً
	خاصية الموثوقية	0.278*	0.000	الارتباط دال احصائياً
CH6	التكلفة التاريخية مبنية على أساس اثبات أو دليل موضوعي	0.704**	0.000	الارتباط دال احصائياً
CH7	توفر المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية خاصية القابلية للتحقق	0.781**	0.000	الارتباط دال احصائياً
CH8	تعبر التكلفة التاريخية عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية	0.754**	0.000	الارتباط دال احصائياً
CH 12	أساس التكلفة التاريخية يوفر معلومات تعبر بصدق عن مختلف الأحداث والصفقات التي تقوم بها المؤسسة	0.598**	0.000	الارتباط دال احصائياً
CH1	تميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها وفهمها	0.285*	0.012	الارتباط دال احصائياً
CH9	إن تجاهل التعبير في القوة الشرائية لوحدة النقد حسب مبدأ التكلفة التاريخية لا يؤثر على قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية	0.719**	0.000	الارتباط دال احصائياً

قيمة r الجدولية : 0.325 عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية 49 // قيمة r الجدولية: 0.247 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 49

\*\* تعني مقارنة قيمة (مستوى المعنوية) sig أو قيمة الاحتمال الخطأ (P-value) بمستوى دلالة 0.01

\* تعني مقارنة قيمة (مستوى المعنوية) sig أو قيمة الاحتمال الخطأ (P-value) بمستوى دلالة 0.05

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

من خلال الجدول السابق نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية والمعدل الكلي لعباراته دالة إحصائياً، حيث قيمة  $r$  المحسوبة (تتراوح بين 0.278 و 0.822) وهي أكبر من قيمة  $r$  الجدولية، كما أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.05 و 0.01، ومنه تعتبر فقرات بعد أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

ثانياً: صدق الاتساق الداخلي لعبارات الجزء الثالث: أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية

الجدول رقم 20: مدى الاتساق الداخلي لعبارات بعد أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات

المحاسبية

رقم	الفقرة	معامل الارتباط	Sig	النتيجة
	خاصية القابلية للفهم	0.680**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائياً
JV1	مفهوم القيمة العادلة يتميز بالبساطة والوضوح	0.834**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائياً
JV2	عدم وجود سعر سوق لبعض البنود لا يصعب من تطبيق القيمة العادلة	0.495**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائياً
JV3	يساهم نموذج القيمة العادلة في زيادة القابلية للفهم للمعلومات المالية من قبل المستخدمين	0.826**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائياً
	خاصية الملاءمة	0.438**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائياً
JV4	المعلومات المحاسبية المعدة وفقا للقيمة العادلة تمتاز بخاصية الملاءمة	0.744**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائياً
JV5	تمكن القيمة العادلة متخذ القرار من الحصول على معلومات في وقت مناسب لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود قائمة المركز المالي	0.775**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائياً
JV6	للقيمة العادلة القدرة على التأثير على متخذ القرار	0.826**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائياً
JV7	تساهم القيمة العادلة في زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات المالية	0.818**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائياً
JV8	اعداد المعلومات المحاسبية وفقا للقيمة العادلة يساعد في توفير خاصية القدرة على تقييم نتائج الاختبارات السابقة	0.673**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائياً
	خاصية الموثوقية	0.672**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائياً
JV9	تضمن القيمة العادلة حيادية القياس المحاسبي	0.632**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائياً
JV10	تساهم القيم العادلة في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين	0.834**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائياً

JV11	تحقق البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية	0.829**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
JV12	لا تمكن البيانات المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة من التلاعب في الحسابات.	0.741**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
JV13	المعلومات المعدة وفقا لأساس القيمة العادلة تحقق خاصية القابلية للتحقق	0.631**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
	خاصية القابلية للمقارنة	0.603**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
JV14	يعكس التقرير المالي المبني على أساس القيمة العادلة التغيرات في القدرة الشرائية للنقود	0.720**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
JV15	تمكن المعلومات المحاسبية المبنية على أساس القيمة العادلة من اجراء المقارنات الزمانية من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء	0.720**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
<p>قيمة قيمة <math>r</math> الجدولية : 0.325 عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية 49 // قيمة <math>r</math> الجدولية: 0.247 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 49</p> <p>** تعني مقارنة قيمة (مستوى المعنوية) sig أو قيمة الاحتمال الخطأ (P-value) بمستوى دلالة 0.01</p> <p>* تعني مقارنة قيمة (مستوى المعنوية) sig أو قيمة الاحتمال الخطأ (P-value) بمستوى دلالة 0.05</p>				

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية والمعدل الكلي لعباراته دالة إحصائية، حيث قيمة  $r$  المحسوبة (تتراوح بين 0.438 و 0.834) وهي أكبر من قيمة  $r$  الجدولية كما أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.05 و 0.01، ومنه تعتبر فقرات بعد أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية صادقة ومتسقة داخليا، لما وضعت لقياسه.

ثالثا: صدق الاتساق الداخلي لعبارات الجزء الرابع: جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة  
الجدول رقم 21: مدى الاتساق الداخلي لعبارات بعد جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة  
باستخدام معامل الارتباط بيرسون

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	Sig	النتيجة
EN1	تؤيد استخدام القيمة العادلة في تقييم موجودات المؤسسة والقياس المحاسبي	0.365**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
EN2	تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة وبعيدة عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات	0.308**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
EN3	تتحدد الأسعار في السوق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية	0.501*	0.02	يوجد ارتباط دال احصائيا
EN4	القيمة العادلة أنسب من التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية	0.546**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
EN5	القدرة على الوصول إلى القيمة العادلة لكثير من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية .	0.431**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
EN6	يمكن انفتاح السوق الجزائرية على السوق العالمي من معرفة تغيرات الأسعار ( سهولة توفر القيم السوقية العادلة )	0.356**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
EN7	يتمتع أفراد المجتمع المالي الجزائري بإدارة، مستثمرون، محاسبون،... بدرجة مقبولة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة	0.650**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
EN8	لا يحتاج مهني المحاسبة في الجزائر إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة	0.514**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
EN9	تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	0.601*	0.012	يوجد ارتباط دال احصائيا
EN10	لا تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية	0.632**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
EN11	لا تحتاج التشريعات الضريبية الجزائرية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة.	0.644**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
EN12	لا يوجد ضعف نسبي في الكوادر البشرية الجزائرية المؤهلة لفهم وتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم.	0.321*	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
EN13	يلعب مدققي الحسابات دورا هاما في تطبيق محاسبة القيمة العادلة من خلال تدقيق تقديرات القيمة العادلة عند تدقيق البيانات المالية	0.522**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا
EN14	تضمن النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق	0.551**	0.000	يوجد ارتباط دال احصائيا

قيمة  $\Gamma$  الجدولية : 0.325 عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية 49 // قيمة  $\Gamma$  الجدولية : 0.247 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 49  
\*\* تعني مقارنة قيمة (مستوى المعنوية) sig أو قيمة الاحتمال الخطأ (P-value) بمستوى دلالة 0.01  
\* تعني مقارنة قيمة (مستوى المعنوية) sig أو قيمة الاحتمال الخطأ (P-value) بمستوى دلالة 0.05

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

من خلال الجدول السابق نجد معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة والمعدل الكلي لعباراته دالة إحصائياً، حيث قيمة  $r$  المحسوبة (تتراوح بين 0.308 و0.650) وهي أكبر من قيمة  $r$  الجدولية، كما أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.05 و0.01، ومنه تعتبر فقرات بعد جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة صادقة ومتسقة داخلياً، لما وضعت لقياسه.

### ج- صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة

يعتبر صدق الاتساق البنائي أحد مقاييس صدق أداة الدراسة، حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان مجتمعة، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم 22: صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة

النتيجة	Sig	معامل الارتباط	محاور الاستبيان
يوجد ارتباط دال احصائياً	0,000	0.651**	الجزء الثاني: أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية
يوجد ارتباط دال احصائياً	0,000	0.790**	الجزء الثالث: أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية
يوجد ارتباط دال احصائياً	0,000	0.735**	الجزء الرابع: جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة

قيمة  $r$  الجدولية: 0.325 عند مستوى الدلالة 0.01 ودرجة حرية 49 / قيمة  $r$  الجدولية: 0.247 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية 49  
 \*\* تعني مقارنة قيمة (مستوى المعنوية) Sig أو قيمة الاحتمال الخطأ (P-value) بمستوى دلالة 0.01  
 \* تعني مقارنة قيمة (مستوى المعنوية) Sig أو قيمة الاحتمال الخطأ (P-value) بمستوى دلالة 0.05

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من خلال الجدول أعلاه نجد معاملات الارتباط بين كل المحور والمعدل الكلي لعبارات الاستبيان دالة إحصائياً، حيث قيمة  $r$  المحسوبة (تتراوح بين 0.651 و0.790) أكبر من قيمة  $r$  الجدولية كما أن قيمة SIG (مستوى المعنوية) أقل من مستوى الدلالة 0.05 و0.01، ومنه تعتبر محاور الاستبيان صادقة ومتسقة لما وضعت لقياسه.

### 2.2.1. ثبات أداة الدراسة

يقصد بثبات الاستبيان؛ أنه يعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة، تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى، أن ثبات الاستبيان يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان، وعدم تغييرها

بشكل كبير، فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات، خلال فترات زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة، من خلال معامل (ألفا كرونباخ) الذي يكون دوماً محصوراً بين الصفر والواحد، كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم 23: يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha لمحاور الاستبيان

النتيجة	معامل Cronbach's Alpha		محاور الاستبيان		
	عدد العبارات	القيمة			
ثابت	12	0,666	الجزء الثاني: أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية	2	أجزاء الاستبيان
ثابت	15	0,743	الجزء الثالث: أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية	3	
ثابت	14	0.706	الجزء الرابع: جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة	4	
ثابت	41	0,731	جميع فقرات الاستبيان		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

من خلال الجدول أعلاه نجد أن معامل الثبات ألفا كرونباخ ( يتراوح بين 0.666 و 0.743) وأن معامل ألفا كرونباخ لجميع عبارات الاستبيان بلغ 0.731 وهو أكبر من الحد الأدنى (0.6) في جميع محاور الاستبيان مما يدل على ثبات أداة الدراسة، حيث يمكن القول أنه لو تم إعادة توزيع نفس عدد الاستبيانات على نفس العينة أو عينة مماثلة من المجتمع فإن نسبة التطابق في الإجابات تكون 73.1% وهذا يدل على أن الاستبيان يمتاز بالثبات.

كما يمكن اختبار الصدق مرة أخرى للتأكد من صدق الاستبيان باستخدام جذر معامل ألفا كرونباخ وبالتالي فقيمة معامل الصدق تكون محصورة بين الصفر والواحد وكلما اقترب من الواحد يكون الاستبيان يمتاز بالصدق. في هذه الحالة جذر ألفا كرونباخ يساوي 0.854 وهو يقترب من الواحد لذا يمكن القول أن الاستبيان يمتاز بالصدق

ومن هنا نستنتج أن أداة الدراسة التي أعدناها لمعالجة المشكلة المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.



### 3.1. مجتمع الدراسة وعينتها

#### 1.3.1. مجتمع الدراسة

يعبر مجتمع الدراسة عن مجموعة الأفراد التي تشترك في صفات وخصائص محددة، يشمل مجتمع الدراسة جميع مفردات الدراسة أي هو الكل الذي نرغب في دراسته<sup>1</sup>.

كما يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبناء عليه فإن مجتمع الدراسة يمثل جميع الافراد أو الأشياء التي تكون موضوع إشكالية البحث وتتميز بأنها ذات خصائص مشتركة<sup>2</sup>. وبالتطبيق على موضوع ومشكلة الدراسة فقد تم حصر مجتمع الدراسة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين المرخص لهم بمزاولة المهنة في الجزائر والبالغ عددهم 2092 فردا حسب ما هو مسجل في الجداول الرسمية لممارسة المهنة لعام 2015.

- الخبراء المحاسبين: 241

- محافظي الحسابات: 1851

ونظرا لكبر حجم المجتمع وتشتته الجغرافي وصعوبة حصره نظرا لامكانيات الطالبة اعتمدت على أسلوب المعاينة.

#### 2.3.1. عينة الدراسة

هي جزء من المجتمع يختار بطريقة علمية محددة للحكم على المجتمع محل الدراسة لتعميم النتائج عليه. بما أن مجتمع الدراسة معلوم، فقد اعتمدت الطالبة على معادلة "ستيفن ثامبسون" التالية:<sup>3</sup>

$$n = \frac{N \times p(1-p)}{\left[ (N-1) \times (d^2 \div z^2) \right] + p(1-p)}$$

حيث:

n: حجم العينة.

N: حجم المجتمع.

Z: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة 0.95 وتساوي 1.96.

d: نسبة الخطأ وتساوي 0.07.

P: نسبة توفر الخاصية، من الصيغة السابقة نلاحظ أن النسبة P غير معروفة وذلك نظرا لعدم وجود دراسات سابقة أجريت حول موضوع الدراسة سواء كانت دراسة شاملة سابقة أو دراسة سابقة باستخدام العينة، لذلك سيتم اعتماد الحل الحيادي لحساب حجم العينة حيث يفترض هذا الحل أن نسبة الأفراد

<sup>1</sup> شرف الدين خليل، الإحصاء الوصفي، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، ص. 12.

<sup>2</sup> Dodge Yadolah (2003), **Premiers pas en statistique**, springer verlag, France, p8.

<sup>3</sup> Steven K. Thompson (2012), **Sampling**, john Wiley and Sons, third édition, new jersey, USA, P59.

الذين تتوفر فيهم الخاصية M المدروسة هي 50%. ونسبة الأفراد الذين لا تتوفر فيهم الخاصية المدروسة هي أيضا 50% أي:  $p=q=1/2$ . وعموما فإن اعتماد الحل الحيادي يعطينا نتائج أكثر دقة وبالتالي يضمن لنا تمثيلا أكبر، وعليه يكون حجم العينة المحسوب باستخدام الحل الحيادي بالصيغة التالية:

وبتعويض حجم المجتمع الذي يساوي 2092 نجد حجم العينة:

$$n=179.29=180$$

- إذن حجم العينة هو 180 فردا وعليه تم توزيع 280 استبيان وهذا لأن الطالبة اخذت بعين الاعتبار إمكانية عدم استرجاع بعض الاستبيانات أو إلغائها لعدم اكتمالها، وقد تم التوزيع عن طريق التوزيع اليدوي والإلكتروني في الإيميل الشخصي لكل محافظ حسابات وخبير محاسبي، كما اعتمدت الطالبة على التسليم المباشر في غالب الأحيان والذين من بينهم من أجرينا مقابلة معهم أثناء إجابتهم على الاستبيان ومنهم من طلب منا بعض الوقت للإجابة بحكم انشغالهم، والجدول التالي يوضح الاحصائيات الخاصة بالاستبيان:

الجدول رقم 24: الاحصائيات الخاصة بتوزيع الاستبيان

النسبة %	العدد	
100	280	عدد الاستبيانات الموزعة والمعلن عنها
78.57	220	عدد الاستبيانات المسترجعة
3.21	09	عدد الاستبيانات المفقودة أو المهملة
3.92	11	عدد الاستبيانات الملغاة
5.71	16	عدد الاستبيانات الواردة بعد الأجل
65.71	184	عدد الاستبيانات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبة

بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم تقرر الابقاء على 184 استبيان من أصل 280، حيث تم استرجاع 220 استبيان تم الغاء 11 استبيانا منها وهذا لنقصانها أو للتضارب الموجود في الإجابات التي تحتويها، كما تم استبعاد 16 استبيانا وهذا لورودها بعد الأجل الذي تم تحديده. وعليه فقد تجاوز عدد الاستبيانات المسترجعة -التي عددها 184- حجم العينة المحسوب - والذي يساوي 180-، وبهذا نستطيع القول أن العينة المعتمدة ممثلة للمجتمع.

#### 4.1. الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS.V23) وتم الاعتماد على بعض الاختبارات، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية الوصفية والأساليب الاستدلالية، كذلك الأشكال البيانية كما تم الاعتماد أيضا على برنامج EXEL وفيما يلي الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها ومبررات استخدامها كل منها:

##### أ- الإحصاء الوصفي:

- التكرارات: وهي تعكس مدى تركيز الاجابات لصالح أو لغير صالح فرضية معينة، وذلك لتدعيم صحة الفرضيات الأساسية أو عدم صحتها.
- النسب المئوية: لوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، ولإستنباط اتجاهات البيانات المبوبة حسب كل فقرة من فقرات الاستبيان.

##### ب- مقاييس النزعة المركزية:

- المتوسط الحسابي: وهو متوسط مجموعة من القيم، أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها، وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول الاستبيان ومقارنتها بالمتوسط الفرضي المقدر بـ (03) لأن التنقيط يتراوح من (01) إلى (05)، وهو يساعد على ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط وهذا لمعرفة أهمية العبارات الواردة في الاستبيان . كذلك للتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي بمقارنته مع الوسيط والمنوال.

##### ج- مقاييس التشتت:

- الانحراف المعياري: وذلك من أجل التعرف على مدى انحراف إجابات أفراد الدراسة اتجاه كل فقرة أو بعد، والتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات، ويوضح التشتت في إجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، وبالتالي تكون النتائج أكثر مصداقية وجودة، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات لصالح الأقل تشتتا عند تساوي المتوسط الحسابي المرجح بينها.

- التباين: اختبار تحليل التباين الأحادي ذو الاتجاه الواحد لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر

- د- اختبار **test-student** في حالة عينة واحدة: ويستخدم هذا الاختبار بغرض التأكد من مدى وجود دلالة إحصائية في إجابات المستقصى منهم كما نختبر به فرضيات الدراسة، حيث يقارن الأوساط

الحسابية لعينة الدراسة بقيمة وسط حسابي الفرضي 3 ( محايد) في مقياس ليكارت الخماسي، إذ يتم احتساب قيمة (T) واستخراج مستوى دلالتها.

هـ- اختبار **test-student** في حالة عينتين مستقلتين: لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين من البيانات المستقلة

و- اختبار ألفا كرونباخ: وذلك من اجل اختبار ثبات وصدق أداة الدراسة لمعرفة مدى اعتماديتها؛

ز- معامل الارتباط بيرسون: لقياس الصدق البنائي والاتساق الداخلي لأداة الدراسة؛

ح- اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov): لمعرفة نوع توزيع بيانات العينة هل هو طبيعي أم لا؛

ط- اختبار المقارنات البعدية (Post Hoc): ومن بين اختباره نجد اختبار شيفيه **Test Scheffe** الذي يستخدم لاختبار الفرق بين متوسطي مجموعتين وبين مصدر الفروق في الإجابات.

## 2. تحليل وتفسير نتائج الدراسة

لتحليل البيانات واختبار الفرضيات تم استخدام الاختبارات المعلمية اختبار T للعينة الواحدة،

اختبار T للعينتين المستقلتين، اختبار التباين الأحادي ذو الاتجاه الواحد ANOVA.

قاعدة : إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أو (مستوى المعنوية sig) أكبر من 0.05 فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية، أما إذا كان مستوى المعنوية sig أقل من 0.05 فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.

### 1.1.2. توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي:

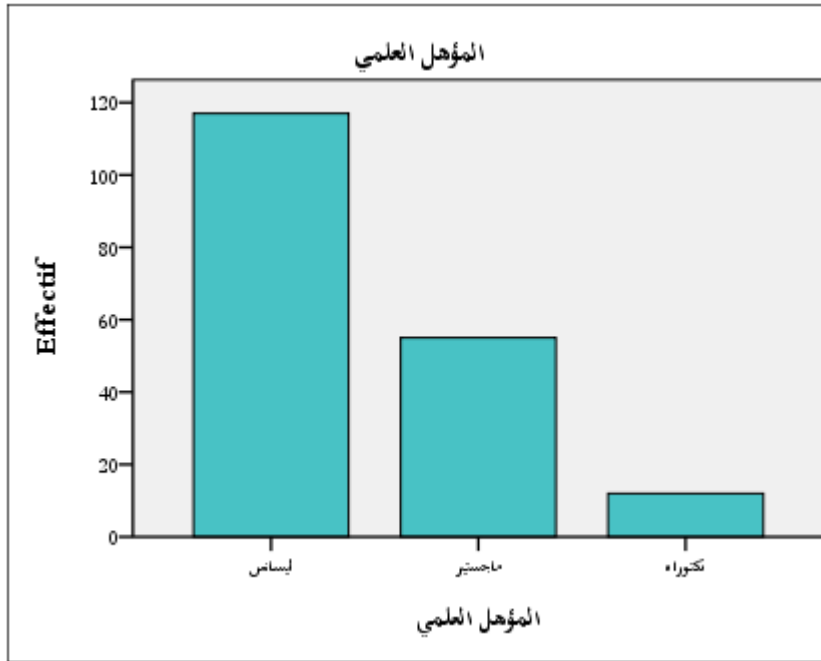
الجدول رقم 25: توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية%	العدد	المؤهل العلمي
63.6	117	ليسانس
29.9	55	ماجستير
6.5	12	دكتوراه

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة المتحصليين على شهادة الليسانس بلغت 63.6% في حين بلغت نسبة المتحصليين على شهادة الماجستير 29.9% أما نسبة المتحصليين على شهادة الدكتوراه فقد بلغت 12%. وعليه يمكن القول أن عينة الدراسة بشكل إجمالي تملك مؤهلات علمية جامعية، وهذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة القادرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان. والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم 30 : عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

## 2.1.2. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية:

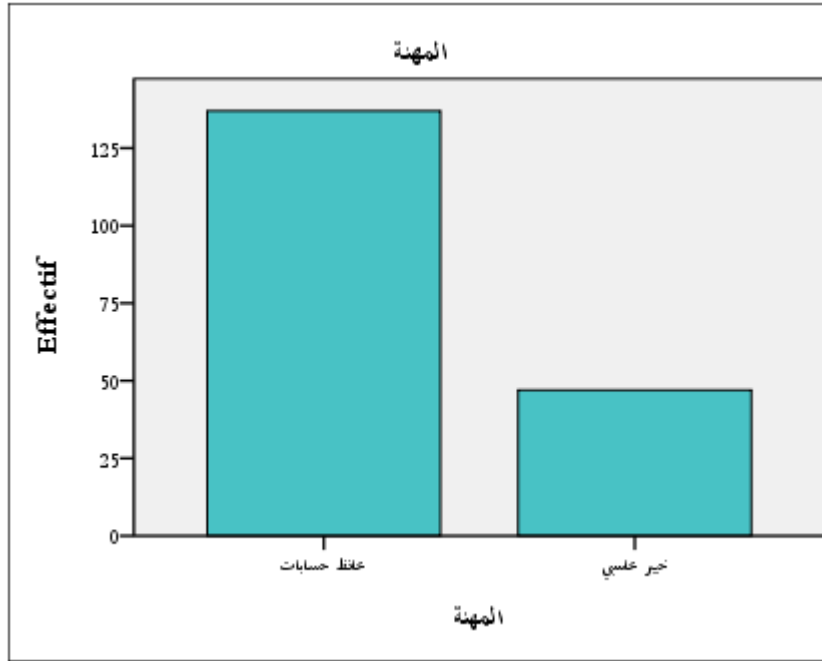
الجدول رقم 26: توزيع أفراد العينة حسب متغير الشهادات المهنية

النسبة المئوية %	العدد	المهنة
74.5	137	محافظ حسابات
25.5	47	خبير محاسبي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

يتضح من الجدول أعلاه أن ما نسبته 74.5% يحملون رخصة محافظ حسابات، وما نسبته 25.5% يحملون شهادة خبير محاسبي. وتجدر الإشارة إلى أن الخبراء المحاسبين هم محافظي حسابات في نفس الوقت، وهذا لأن شهادة الخبرة تخول لحاملها أن يكون محافظ حسابات بمجرد طلبه ذلك. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم 31 : عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير الشهادات المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

### 3.1.2. توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة:

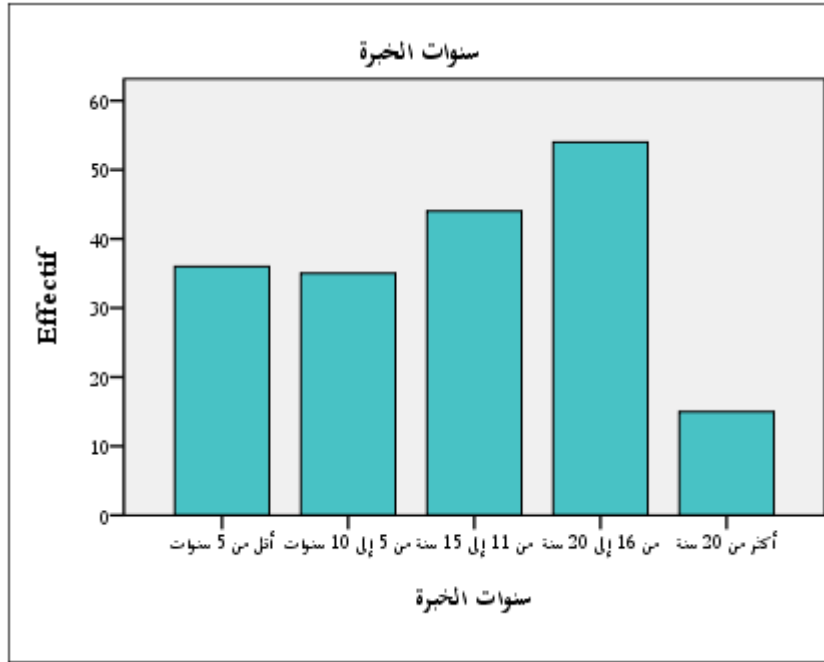
الجدول رقم 27: توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	العدد	سنوات الخبرة
19,6	36	أقل من 5 سنوات
19,0	35	من 5 إلى 10 سنوات
23,9	44	من 11 إلى 15 سنة
29,3	54	من 16 إلى 20 سنة
8,2	15	أكثر من 20 سنة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

يتضح من الجدول أعلاه أن 19.6% من أفراد العينة تقل خبرتهم عن 5 سنوات و 19% تتراوح سنوات خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات، يحملون محافظ حسابات، وما نسبته 23.9% لديهم خبرة من 11 إلى 15 سنة وما نسبته 29.3% سنوات خبرتهم من 16 إلى 20 سنة، ومن لديهم خبرة تفوق 20 سنة قدرت نسبتهم بـ 8.2%. وهذا يدل على أن عينة الدراسة لها الخبرة الكافية التي تؤهلهم في مجال عملهم وتمكنهم من الإجابة على أسئلة الاستبيان بأكثر دقة. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم 32: عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

ويشير التحليل الاحصائي لوصف عينة الدراسة أن المبحوثين يمتلكون بوجه عام، الخصائص التي ترجح أنهم مؤهلون من حيث المؤهل العلمي والخبرة والشهادة للإجابة على أسئلة الاستبيان بأكثر دقة.

## 2.2 اختبار توزيع بيانات العينة

### - اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولجروف سيمرنوف) (Kolmogorov-Smirnov)

لاختيار الأدوات الإحصائية المناسبة من أجل تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة واختبار صحة الفرضيات يجب أولاً أن نتعرف على طبيعة توزيع بيانات العينة وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات حيث توجد أدوات إحصائية معلمية وغير معلمية.

وعليه ومن أجل اختبار طبيعة التوزيع نحتاج إلى وضع فرضيتين هما فرضية العدم والفرضية البديلة، على اعتبار أن فرضية العدم خاضعة للاختبار أي أنها قد تكون غير صحيحة، مما يتطلب وضع الفرضية البديلة:  $H_1$  الفرضية الصفرية:  $H_0$  كما يلي:

$H_0$ : بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي

$H_1$ : بيانات العينة لا تتبع التوزيع الطبيعي

قاعدة: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أو (مستوى المعنوية sig) أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي

الجدول رقم 28: قيمة الإحصائية لاختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-smirnov

النتيجة	(Kolmogorov-Smirnov)		محاور الاستبيان
	مستوى الدلالة Sig	القيمة الإحصائية	
يتبع التوزيع الطبيعي	0,133	0,141	الجزء الثاني: أثار استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية
يتبع التوزيع الطبيعي	0,086	0,150	الجزء الثالث: أثار استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية
يتبع التوزيع الطبيعي	0,200	0,078	الجزء الرابع: جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

ومن خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى الدلالة sig أكبر من (0.05) لجميع محاور الاستبيان وبالتالي فإننا نقبل الفرض العدمي القائل بأن بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي. أي أن بيانات إجابات أفراد العينة على عبارات متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي الأمر الذي يسمح لنا بإجراء مختلف الاختبارات المعلمية للإجابة على الأسئلة وفرضيات الدراسة.

### 3.2. توضيحات بشأن تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات القسم الثاني من الاستبيان

قبل اختبار الفرضيات نحاول معرفة الآراء واتجاهات أفراد العينة من خلال تحليل عبارات كل محور من محاور الاستبيان هل في اتجاه: المحايد أو سلبي (معارضين، معارضين بشدة) أو إيجابي (موافقين، موافق بشدة) وذلك باستخدام الأدوات الإحصائية التالية:

اختبار: ستيودنت ('ت'، 'T') للعينة الواحدة (One Sample T test) حول متوسط فرضي (محايد) يساوي مجموع القيم / عددها =  $3=5/5+4+3+2+1$  حيث يمثل المتوسط الفرضي 3 الحياد في مقياس ليكرت، وإيجاد المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة.

$$\text{طول الفئة (المجال)} = \text{المدى} / \text{عدد الدرجات}$$

$$\text{حيث أن: المدى} = \text{قيمة الفئة الأعلى} - \text{قيمة الفئة الأدنى}$$

إن الهدف من هذه المعادلة هو معرفة حدود مجال كل خيار من الخيارات التي يحتويها مقياس ليكرت الخماسي، وبالتطبيق نجد: المدى =  $4=1-5$  ومنه فإن المجال يساوي:  $0.8=5/4$  وعليه نضيف 0.8 إلى أقل وزن في المقياس وهو 1 ومن ثم يمكن وضع الخيارات على النحو التالي:



## الجدول رقم 29: تحديد اتجاهات اجابات أفراد العينة وفق مجالات

مجال المتوسط الحسابي	[1.8 - 1 ]	[2.6 - 1.8 ]	[3.4 - 2.6 ]	[4.2 - 3.4]	[5 - 4.2 ]
اتجاهات أفراد العينة في إجاباتهم على عبارات محاور الاستبيان	معارضون بشدة	معارضون	محايد	موافقين	موافقون بشدة
	سلبية			ايجابية	
	الوزن النسبي اقل من 60 %		الوزن النسبي يساوي 60 %		الوزن النسبي اكبر من 60 %

وللتوضيح أكثر فإن تحديد الاتجاه العام وأراء أفراد العينة على عبارات الاستبيان (سلبية، حياد، ايجابية) باستخدام مجالات المتوسط الحسابي وفرق المتوسط عن المتوسط الحياد<sup>3</sup> واختبار ستيودنت لعينة واحدة نجد:

أ- إذا كان المتوسط الحسابي لإجابات وأراء أفراد العينة حول العبارة ضمن المجال [2.6 - 3.4] فاتجاهات أفراد العينة محايدة ( أي لم يكونوا رأياً بعد) وفي هذه الحالة تكون قيم أدوات الإحصائية المستخدمة كما يلي:

## الجدول رقم 30: الدلالة الإحصائية للعبارة في حالة المتوسط الحسابي محصور بين [2.6 - 3.4]

دلالة (معنوية) الإحصائية للعبارة	اتجاهات الأفراد العينة	قيمة الفرق بين المتوسط العبارة والمتوسط الفرضي 3	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي للعبارة	قيمة T
العبارة غير دالة إحصائياً	محايدة	يساوي 0 أو قريبة منه	يساوي 60 %	[2.6 - 3.4]	تكون قيمة T اقل من الجدولية وأيضاً قيمة SIG (مستوى المعنوية) اكبر من 0.05

ب- إذا كان المتوسط الحسابي لإجابات وأراء أفراد العينة حول العبارة ضمن مجال المتوسط الحسابي [1 - 2.6] ومجال المتوسط الحسابي: [3.40 - 5] فاتجاهات وأراء أفراد تختلف عن الحياد وهنا تظهر لنا حالتان:

أولاً: المتوسط الحسابي ضمن مجال [1 - 2.6] فإن اتجاهات أفراد العينة سلبية أي معارضون ومعارضون بشدة على العبارة وفي هذه الحالة تكون قيم الأدوات الإحصائية المستخدمة كما يلي:

الجدول رقم 31:الدلالة الإحصائية للعبارة في حالة المتوسط الحسابي محصور بين [ 1-2.6 ]

دلالة (معنوية) الإحصائية للعبارة	اتجاهات الأفراد العينة	قيمة الفرق بين المتوسط العبارة والمتوسط الفرضي 3	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي للعبارة	قيمة T
العبارة دالة إحصائياً	سلبية ( معارضون ، معارضون بشدة)	سالبة وينقص عن 3 بقيمة....	اقل من 60 %	[ 1-2.6 ]	تكون قيمة T سالبة واكبر من الجدولية وأيضا قيمة SIG اقل من 0.05

ثانيا: المتوسط الحسابي ضمن مجال [ 3.40-5 ] فإن اتجاهات أفراد العينة ايجابية أي موافقين، وموافقين تماما على العبارة وفي هذه الحالة تكون القيم الأدوات الإحصائية المستخدمة كما يلي:

الجدول رقم 32: الدلالة الإحصائية للعبارة في حالة المتوسط الحسابي محصور بين [ 3.40-5 ]

دلالة (معنوية) الإحصائية للعبارة	اتجاهات الأفراد العينة	قيمة الفرق بين المتوسط العبارة والمتوسط الفرضي 3	الوزن النسبي	المتوسط الحسابي للعبارة	قيمة T
العبارة دالة إحصائياً	ايجابية ( موافقين ، موافق بشدة)	موجبة ويزيد عن 3 بقيمة....	اكبر من 60 %	[ 3.40-5 ]	تكون قيمة T موجبة واكبر من الجدولية وأيضا قيمة SIG اقل من 0.05

- ترتيب العبارة من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور، وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف المعياري بينهما.

#### 4.2. تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات القسم الثاني من الاستبيان

#### 1.4.2. عرض وتحليل إجابات الجزء الثاني: أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات

##### المحاسبية

تم تحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بالمحور الثاني باستخدام اختبار T ولكن سيتم تقسيم النتائج المتوصل إليها حسب الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تعبر عن جودة المعلومات المحاسبية وقيمة محتواها الإعلامي وذلك كما يلي:

أ- أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية الملاءمة

الجدول رقم 33: أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية الملاءمة

الترتيب	الاتجاه العام	الوزن النسبي %	مستوى المعنوية Sig	قيمة T	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الرمز
11	معارضون	42	0,000	-10,51	-0,897	1,157	2,10	المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية ملاءمة لاتخاذ القرارات	CH 2
7	معارضون	45,6	0,000	-8,212	-0,723	1,194	2,28	توفر التكلفة التاريخية معلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار	CH 3
9	معارضون	43,8	0,000	-9,245	-0,810	1,188	2,19	تمكن المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية متخذ القرار من التنبؤ	CH 4
12	معارضون	41,6	0,000	-10,58	-0,918	1,178	2,08	تساهم التكلفة التاريخية في تقييم القرارات المتخذة	CH 5
10	معارضون	43	0,000	-10,40	-0,848	1,106	2,15	الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس سليم لنتائج نشاط الشركة	CH 10
8	معارضون	44,6	0,000	-10,05	-0,772	1,041	2,23	استخدام التكلفة التاريخية يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر	CH 11
درجة سالبة						0.843	2.17 2	درجة أثر استخدام التكلفة التاريخية على ملاءمة المعلومات المحاسبية	
%								43.44	الوزن النسبي للاتجاه العام
قيمة t الجدولة : 1.9785 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجات الحرية 183 درجة الحرية = ن - 1 = 184 - 1 المتوسط لفرضي = 3									

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة **CH2**: "المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية ملاءمة لاتخاذ القرارات"

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الحادية عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,100 وانحراف معياري: 1,157، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,897، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -10,510 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 2 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجابتهم على العبارة رقم 2 حيث بلغ الوزن النسبي 42,00% أي أن المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية غير ملاءمة لاتخاذ القرارات. ويرجع ذلك إلى أن التكلفة التاريخية توفر معلومات متقدمة عند اتخاذ القرار فلا تؤثر عليه كما لا تسمح بالتنبؤ وبالتالي لا تساهم في تقييم القرارات المتخذة.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة **H3**: "توفر التكلفة التاريخية معلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة السابعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,280 وانحراف معياري: 1,194، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,723، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -8,212 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 3 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجابتهم على العبارة رقم 3 أي أن التكلفة التاريخية لا توفر معلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار حيث بلغ الوزن النسبي 45,60%. وهذا يدعم اتجاه الإجابة على العبارة CH2 وذلك لأن المعلومات تعتبر متقدمة عند اتخاذ القرار وهذا لعدم أخذ تغير الأسعار في الحسبان.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة **CH4**: "تمكن المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية متخذ القرار من التنبؤ":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة التاسعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,190 وانحراف معياري: 1,188، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,81، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -9,245 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 4 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجابتهم

على العبارة رقم 4 حيث بلغ الوزن النسبي 43,80% أي لا تمكن المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية متخذ القرار من التنبؤ. وهذا يدعم اتجاه الإجابة على العبارتين CH2 و CH3 فعدم توفر المعلومات في الوقت المناسب لا يسمح بالتنبؤ.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة CH5: "تساهم التكلفة التاريخية في تقييم القرارات المتخذة":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,080 وانحراف معياري: 1,178، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,918، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -10,580 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 5 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم على العبارة رقم 5 أي لا تساهم التكلفة التاريخية في تقييم القرارات المتخذة حيث بلغ الوزن النسبي 41,60%. وهذا يدعم اتجاه الإجابة على العبارات السابقة CH2 و CH3 و CH4 والتي تصب كلها في مغزى واحد وهو أن عدم توفر المعلومات في الوقت المناسب وبالشكل المطلوب لا يسمح بالتنبؤ وبالتالي لا يفيد في تقييم القرارات المتخذة سابقا.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة CH10: "الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس سليم لنتائج نشاط الشركة":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة العاشرة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,150 وانحراف معياري: 1,106، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,848، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -10,401 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 10 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم على العبارة رقم 10 حيث بلغ الوزن النسبي 43,00% أي حسب وجهة نظرهم أن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية لا يؤدي إلى قياس سليم لنتائج نشاط الشركة وهذا راجع إلى أن الأرباح الظاهرة في القوائم المالية يختلف بكثير عن حالة قياس التكلفة بالأسعار الجارية في حالة التغير الكبير في الأسعار.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة **CH11**: "استخدام التكلفة التاريخية يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثامنة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,230 وانحراف معياري: 1,041، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,772، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -10,050- وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 11 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية و معارضون في إجاباتهم على العبارة رقم 11 حيث بلغ الوزن النسبي 44,60 % أي حسب وجهة نظرهم استخدام التكلفة التاريخية لا يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر. وهذا يدعم اتجاه الإجابة على العبارة CH10 حيث أنه في حالة ارتفاع الأسعار يصبح رقم الربح مضملا وهذا ما يؤدي إلى إمكانية توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة.

وبشكل عام فإنه يمكن القول أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الدالة عن خاصية الملاءمة بلغ 2.172 وانحراف معياري 0.843 وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية و معارضون في إجاباتهم على خاصية الملاءمة أي حسب وجهة نظرهم، حيث بلغ الوزن النسبي للمتوسط الحسابي 43.44 % مما يعني أن المعلومات الناتجة عن تقييم بعض الموجودات بالتكلفة التاريخية تكون غير ملاءمة بسبب التغير المستمر في الأسعار.

## ب- أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية

## الجدول رقم 34: أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية

الترتيب	الاتجاه العام	الوزن النسبي %	مستوى المعنوية Sig	قيمة T	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	الترتيب
3	موافقون	81,6	0,000	15,05	1,082	0,974	4,08	التكلفة التاريخية مبنية على أساس اثبات أو دليل موضوعي	CH6
2	موافقون	81,8	0,000	16,07	1,092	0,922	4,09	توفر المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية خاصية القابلية للتحقق	CH7
4	موافقون	79,2	0,000	11,93	0,962	1,093	3,96	تعبر التكلفة التاريخية عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية	CH8
5	موافقون	71,6	0,000	6,155	0,576	1,270	3,58	أساس التكلفة التاريخية يوفر معلومات تعبر بصدق عن مختلف الأحداث والصفات التي تقوم بها المؤسسة	CH12
درجة ايجابية						0,747	3.928	درجة أثر استخدام التكلفة التاريخية على موثوقية المعلومات المحاسبية	
%78.56								الوزن النسبي للاتجاه العام	
قيمة T المجدولة : 1.9785 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجات الحرية 183. درجة الحرية = ن - 1 = 184 - 1 المتوسط الفرضي = 3									

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة **CH6**: " التكلفة التاريخية مبنية على أساس اثبات أو دليل موضوعي":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 4,080 وانحراف معياري: 0,974، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي = 3 بفارق بلغ 1,082، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 15,050 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 6. ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ايجابية و موافقون

في إجابتهم على العبارة رقم 6 حيث بلغ الوزن النسبي 81,60%. وذلك راجع إلى أن التكلفة التاريخية واقعية وليست افتراضية مؤيدة بمستندات ووثائق؛

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة CH7: "توفر المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية خاصية القابلية للتحقق:"

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 4,090 وانحراف معياري: 0,922، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ 1,092، كما بلغت القيمة T المحسوبة: 16,070 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 7 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجابتهم على العبارة رقم 7 حيث بلغ الوزن النسبي 81,80%. وهذا يدعم اتجاه إجابة المبحوثين على العبارة السابقة CH6 وذلك لأن الأسعار محددة عند حدوث الصفقة ومثبتة في وثائق محاسبية؛

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة CH8: "تعتبر التكلفة التاريخية عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية:"

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 3,960 وانحراف معياري: 1,093، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ 0,962، كما بلغت القيمة T المحسوبة: 11,930 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 8 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجابتهم على العبارة رقم 8 حيث بلغ الوزن النسبي 79,20%. وذلك راجع إلى أنها مؤيدة بمستندات تكسيها درجة اعتمادية بعيدة عن الذاتية.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة CH12: "أساس التكلفة التاريخية يوفر معلومات تعبر بصدق عن مختلف الأحداث والصفقات التي تقوم بها المؤسسة:"

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 3,580 وانحراف معياري: 1,270، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ 0,576، كما بلغت القيمة T المحسوبة: 6,155 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 12 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجابتهم على العبارة رقم 12 حيث بلغ الوزن النسبي 71,60%. وهذا يدعم اتجاه إجابة المبحوثين



على العبارات السابقة CH6, CH7, و CH8 وذلك لأن التكلفة التاريخية تعبر عن أحداث واقعية مؤيدة بمستندات تجعلها بعيدة عن التحيز الشخصي.

وبشكل عام فإنه يمكن القول أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الدالة على خاصية الموثوقية بالنسبة للتكلفة التاريخية بلغ 3.928 وانحراف معياري 0.747 وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجاباتهم على مدى توفر خاصية الموثوقية حيث بلغ الوزن النسبي 78.56%. مما يعني أن أفراد العينة حسب وجهة نظرهم أن التكلفة التاريخية تمتاز بدرجة عالية من الموثوقية.

ت- أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصيتي القابلية للفهم والقابلية للمقارنة

الجدول رقم 35: أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصيتي القابلية للفهم والقابلية للمقارنة

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	قيمة T	مستوى المعنوية Sig	الوزن النسبي %	الاتجاه العام	الترتيب
CH 1	تتميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها وفهمها	4,35	0,810	1,353	22,66	0,000	87	موافقون بشدة	1
CH 9	إن تجاهل التغيير في القوة الشرائية لوحدة النقد حسب مبدأ التكلفة التاريخية لا يؤثر على قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية	2,43	1,079	-0,571	-7,174	0,000	48,6	غير موافقون	6

قيمة T المجدولة : 1.9785 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجات الحرية 183 . درجة الحرية = ن - 1 = 184 - 1  
المتوسط الفرضي=3

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة CH1 : "تتميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها وفهمها":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 4,350 وانحراف معياري: 0,810، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ 1,353، كما بلغت القيمة T المحسوبة: 22,660 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 1 ذات دلالة إحصائية ، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ايجابية وموافقون بشدة في إجاباتهم على العبارة رقم 1 حيث بلغ الوزن النسبي 87,00%. فحسب وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر

أن التكلفة التاريخية تتميز بسهولة تطبيقها وفهمها. وذلك لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث المعاملة وهي غير قابلة للجدل أو التغيير.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة CH9: "إن تجاهل التغيير في القوة الشرائية لوحدة النقد حسب مبدأ التكلفة التاريخية لا يؤثر على قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة السادسة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,430 وانحراف معياري: 1,079، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,571، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -7,174 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضا قيمة sig= 0,000 اقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني العبارة رقم 9 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية وغير موافقون في إجاباتهم على العبارة رقم 9 أي أن تجاهل التغيير في القوة الشرائية لوحدة النقد حسب مبدأ التكلفة التاريخية يؤثر على قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية حسب وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر حيث بلغ الوزن النسبي 48,60%. وهذا راجع إلى أنه فعلا في حالة عدم استقرار الأسعار يعاب على التكلفة التاريخية صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية.

#### 2.4.2. عرض وتحليل إجابات الجزء الثالث: تزيد جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

##### بالاعتماد على القيمة العادلة في القياس

تم تحليل إجابات أفراد العينة المتعلقة بالجزء الثالث باستخدام اختبار T ولكن سيتم تقسيم النتائج المتوصل إليها حسب الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تعبر عن جودة المعلومات المحاسبية وقيمة محتواها الإعلامي وذلك كما يلي:

أ- أثر استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي على خاصية الملاءمة

الجدول رقم 36: أثر استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي على خاصية الملاءمة

الترتيب	الاتجاه العام	الوزن النسبي %	مستوى المعنوية Sig	قيمة T	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	رقم
5	موافقون	82,6	0,000	14,972	1,125	1,019	4,13	المعلومات المحاسبية المعدة وفقا للقيمة العادلة تمتاز بخاصية الملاءمة	JV 4
1	موافقون بشدة	85,2	0,000	18,044	1,255	0,944	4,26	تمكن القيمة العادلة متخذ القرار من الحصول على معلومات في وقت مناسب لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود قائمة المركز المالي	JV 5
3	موافقون	83,6	0,000	16,401	1,185	0,980	4,18	للقيمة العادلة القدرة على التأثير على متخذ القرار	JV 6
2	موافقون بشدة	84,8	0,000	17,726	1,245	0,952	4,24	تساهم القيمة العادلة في زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات المالية	JV 7
4	موافقون	82,6	0,000	15,297	1,125	0,998	4,13	اعداد المعلومات المحاسبية وفقا للقيمة العادلة يساعد في توفير خاصية القدرة على تقييم نتائج الاختبارات السابقة	JV 8
درجة ايجابية						0,749	4.187	درجة أثر استخدام القيمة العادلة على ملاءمة المعلومات المحاسبية	
%83.74									الوزن النسبي للاتجاه العام
قيمة ت المجدولة : 1.9785 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجات الحرية 183 . درجة الحرية = ن - 1 = 184-1 المتوسط الفرضي=3									

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة JV04: "المعلومات المحاسبية المعدة وفقا للقيمة العادلة تمتاز بخاصية الملاءمة":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 4,13 وانحراف معياري: 1,019، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ 1,125، كما بلغت القيمة T المحسوبة: 14,972 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 04 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجابتهم على العبارة رقم 04 حيث بلغ الوزن النسبي 82,60%. وهذا لأن المعلومة تفقد من قيمتها وأهميتها بمرور الزمن الأمر الذي أدى إلى توجه الفكر المحاسبي نحو القيمة العادلة لما توفره من معلومات ملاءمة.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة JV05: "تمكن القيمة العادلة متخذ القرار من الحصول على معلومات في وقت مناسب لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود قائمة المركز المالي":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 4,26 وانحراف معياري: 0,944، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ 1,255، كما بلغت القيمة T المحسوبة: 18,044 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 05 ذات دلالة إحصائية ، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة إيجابية وموافقون بشدة في إجابتهم على العبارة رقم 05 حيث بلغ الوزن النسبي 85,20%. وهذا راجع إلى أن التقييم الدوري لبنود قائمة المركز المالي بالقيمة العادلة يمكن من اتخاذ القرارات في الوقت المناسب؛

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة JV06: "للقيمة العادلة القدرة على التأثير على متخذ القرار":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 4,18 وانحراف معياري: 0,98، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ 1,185، كما بلغت القيمة T المحسوبة: 16,401 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 06 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة إيجابية

وموافقون في إجابتهم على العبارة رقم 06 حيث بلغ الوزن النسبي 83,60%. وهذا يدعم اتجاه الإجابة على العبارة السابقة JV5 فتوفر المعلومات في الوقت المناسب يؤثر على القرارات المتخذة.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبار JV7: "تساهم القيمة العادلة في زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات المالية":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 4,24 وانحراف معياري: 0,952، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ 1,245، كما بلغت القيمة T المحسوبة: 17,726 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 07 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ايجابية وموافقون بشدة في إجابتهم على العبارة رقم 07 حيث بلغ الوزن النسبي 84,80%. وهذا لأن القيمة العادلة تعكس آثار التضخم وتأخذ في الحسبان التغير في المستوى العام للأسعار.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة JV8: "اعداد المعلومات المحاسبية وفقا للقيمة العادلة يساعد في توفير خاصية القدرة على تقييم نتائج الاختيارات السابقة":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 4,13 وانحراف معياري: 0,998، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ 1,125، كما بلغت القيمة T المحسوبة: 15,297 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 08 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجابتهم على العبارة رقم حيث بلغ الوزن النسبي 82,60%. وهذا لأن القيمة العادلة توفر ذلك لأنها تتيح المعلومات اللازمة للتقييم الارتدادي قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في قراراتهم.

وبشكل عام فإنه يمكن القول أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الدالة عن خاصية الملاءمة بلغ 4.187 وانحراف معياري 0.749 وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد حيث بلغ الوزن النسبي للمتوسط الحسابي 83.74% أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ايجابية وموافقون بشدة بنسبة 89.35% على أن المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة تمتاز بالملاءمة وهذا نظرا لارتباط فائدة المعلومة بالزمن، حيث أن المعلومة تفقد من قيمتها وأهميتها بمرور الزمن، والقيمة العادلة توفر المعلومة في الوقت المناسب للتأثير على القرارات المتخذة والتنبؤ.

ب- أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية الموثوقية

الجدول رقم 37: أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية الموثوقية

الترتيب	الاتجاه العام	الوزن النسبي %	مستوى المعنوية Sig	قيمة T	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	رقم
12	معارضون	44,8	0,000	-8,292	-0,761	1,245	2,24	تضمن القيمة العادلة حيادية القياس المحاسبي	JV 9
9	معارضون	51,8	0,000	-3,648	-0,408	1,516	2,59	تساهم القيمة العادلة في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين	JV 10
10	معارضون	49,6	0,000	-5,036	-0,516	1,391	2,48	تحقق البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية	JV 11
13	معارضون	41,4	0,000	-11,747	-0,935	1,079	2,07	لا تمكن البيانات المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة من التلاعب في الحسابات.	JV 12
12	معارضون	41,6	0,000	-11,406	-0,924	1,099	2,08	المعلومات المعدة وفقا لأساس القيمة العادلة تحقق خاصية القابلية للتحقق	JV 13
درجة سالبة						0.939	2,291	درجة أثر استخدام القيمة العادلة على موثوقية المعلومات المحاسبية	
الوزن النسبي للاتجاه العام									%45.82
قيمة ت الجدولة : 1.9785 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجات الحرية 183 . درجة الحرية = ن - 1 = 184 - 1 المتوسط الفرضي=3									

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة **JV9**: "تضمن القيمة العادلة حيادية القياس المحاسبي":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,24 وانحراف معياري: 1,245، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,761، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -8,292 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 09 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية و معارضون في إجاباتهم على العبارة رقم 09 حيث بلغ الوزن النسبي 44,80%. وهذا راجع إلى أن القيمة العادلة لا تلغي أثر التقديرات الشخصية.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة **JV10**: "تساهم القيم العادلة في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة التاسعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,59 وانحراف معياري: 1,516، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,408، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -3,648 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 10 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم على العبارة رقم 10 حيث بلغ الوزن النسبي 51,80%. وهذا راجع إلى عدم توفر سوق نشط للعديد من الموجودات الأمر الذي يسمح بالتقدير الشخصي وبالتالي فالتقييم يكون أقل موثوقية.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة **JV11**: "تحقق البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة العاشرة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,48 وانحراف معياري: 1,391، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,516، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -5,036 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 11 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجاباتهم على العبارة رقم 11 حيث بلغ الوزن النسبي 49,60%. وهذا راجع إلى تقدير القيمة العادلة حيث يكتنفها قدر كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة JV12: "لا تمكن البيانات المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة من التلاعب في الحسابات":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثالثة عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,07 وانحراف معياري: 1,079، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,935، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -11,747- وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 12 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجابتهم على العبارة رقم 12 حيث بلغ الوزن النسبي 41,40%. وهذا راجع لعدم وجود أدلة إثبات بشكل يساعد على تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة JV13: "المعلومات المعدة وفقا لأساس القيمة العادلة تحقق خاصية القابلية للتحقق":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,08 وانحراف معياري: 1,099، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,924، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -11,406- وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 13 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجابتهم على العبارة رقم 13 حيث بلغ الوزن النسبي 41,60%. وهذا لأن القيمة العادلة تتطلب في الكثير من الأحيان تدخل التقدير الشخصي وبالتالي فالنتائج قد تختلف إذا تمت من قبل شخص آخر وهذا في حالة غياب المستندات.

وبشكل عام فإنه يمكن القول أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الدالة على خاصية الموثوقية بلغ 2.291 وبانحراف معياري 0.939 وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد حيث بلغ الوزن النسبي للمتوسط الحسابي 45.82% أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون بنسبة 70.98% على أن القيمة العادلة توفر معلومات تمتاز بموثوقية عالية. وهذا راجع إلى افتقار البيانات المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة إلى الموضوعية والإثبات المادي، مما يؤدي إلى إمكانية التلاعب في الحسابات فالنتائج قد تختلف من شخص لآخر.



ج- أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم والتطبيق

الجدول رقم 38: أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم والتطبيق

الترتيب	الاتجاه العام	الوزن النسبي %	مستوى المعنوية Sig	قيمة T	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	رقم
14	معارضون	37,2	0,000	-14,397	-1,136	1,070	1,86	مفهوم القيمة العادلة يتميز بالبساطة والوضوح	JV 1
15	معارضون	33,2	0,000	-21,167	-1,342	0,860	1,66	عدم وجود سعر سوق لبعض البنود لا يصعب من تطبيق القيمة العادلة	JV 2
8	معارضون	52,2	0,000	-4,093	-0,391	1,297	2,60	يساهم نموذج القيمة العادلة في زيادة القابلية للفهم للمعلومات المالية من قبل المستخدمين	JV 3
درجة سالبة						0,796	2,043	درجة أثر استخدام القيمة العادلة على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم والتطبيق	
%									40.86
قيمة t الجدولة : 1.9785 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجات الحرية 183 . درجة الحرية = ن - 1 = 184 - 1 المتوسط الفرضي=3									

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجاباتهم على العبارة JV01: "مفهوم القيمة العادلة يتميز بالبساطة والوضوح":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الرابعة عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 1,86 وانحراف معياري: 1,07، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -1,136، كما بلغت القيمة T المحسوبة : -14,397 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 01 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية

ومعارضون في إجابتهم على العبارة رقم 01 حيث بلغ الوزن النسبي 37,20%. وهذا راجع لتعدد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة وصعوبة فهمها.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة JV02: "عدم وجود سعرسوق لبعض البنود لا يصعب من تطبيق القيمة العادلة":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الخامسة عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 1,66 وانحراف معياري: 0,86، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -1,342، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -21,167 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 02 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون بشدة في إجابتهم على العبارة رقم 02 حيث بلغ الوزن النسبي 33,20%. وهذا راجع لتعدد اسلوب قياس القيمة العادلة وبالتالي صعوبة تقديرها بدقة.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة JV03: "يساهم نموذج القيمة العادلة في زيادة القابلية للفهم للمعلومات المالية من قبل المستخدمين":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثامنة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,6 وانحراف معياري: 1,297، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,391، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -4,093 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 03 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجابتهم على العبارة رقم 03 حيث بلغ الوزن النسبي 52,20%. وهذا لصعوبة فهم المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة.

وبشكل عام فإنه يمكن القول أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الدالة على خاصية القابلية للفهم بلغ 2.043 وانحراف معياري 0.796 وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد حيث بلغ الوزن النسبي للمتوسط الحسابي 40.86% أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية أي معارضون بنسبة 80.43%. وعليه فقد اتفق أفراد عينة الدراسة على صعوبة فهم القيمة العادلة وهذا لتعدد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة وصعوبة فهمها من جهة، والاختلاف في تفسير بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة من جهة أخرى.

ح- أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية القابلية للمقارنة

الجدول رقم 39: أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية القابلية للمقارنة

الترتيب	الاتجاه العام	الوزن النسبي %	مستوى المعنوية Sig	قيمة T	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الترتيب
6	موافقون	78,8	0,000	10,493	0,940	1,215	3,94	يعكس التقرير المالي المبني على أساس القيمة العادلة التغيرات في القدرة الشرائية للنقود بشكل دوري مما يسمح بإجراء المقارنة مع السنوات السابقة	JV 14
7	موافقون	70,6	0,000	5,889	0,527	1,214	3,53	تمكن المعلومات المحاسبية المبينة على أساس القيمة العادلة من اجراء المقارنات الزمانية من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء	JV 15
درجة ايجابية						1.874	3.733	درجة أثر استخدام القيمة العادلة على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة	
<b>%74.66</b>								الوزن النسبي للاتجاه العام	
قيمة ت الجدولة : 1.9785 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجات الحرية 183 . درجة الحرية = ن - 1 = 184-1 المتوسط الفرضي=3									

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة **JV14**: "يعكس التقرير المالي المبني على أساس القيمة العادلة التغيرات في القدرة الشرائية للنقود بشكل دوري مما يسمح بإجراء المقارنة مع السنوات السابقة":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة السادسة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 3,94 وانحراف معياري: 1,215، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ 0,94، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 10,493 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 14 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ايجابية

وموافقون في إجابتهم على العبارة رقم 14 حيث بلغ الوزن النسبي 78,80%. وهذا راجع إلى أن المؤسسة في حالة ثباتها على أسلوب واحد لتقدير القيمة العادلة بشكل دوري يسمح بإجراء المقارنات بين السنوات السابقة والسنة الحالية.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة **JV15** : "تمكن المعلومات المحاسبية المبنية على أساس القيمة العادلة من اجراء المقارنات الزمانية من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثامنة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 3,53 وانحراف معياري: 1,214، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ 0,527، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 5,889 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة  $\text{sig} = 0,000$  أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 15 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجابتهم على العبارة رقم 15 حيث بلغ الوزن النسبي 70,60%. وهذا يدعم اتجاه الإجابة على العبارة السابقة JV14 أي أن المعلومات المعدة وفق القيمة العادلة تمكن من إجراء المقارنات الزمانية للتقييم النسبي للمركز المالي مما يفيد في اتخاذ القرارات.

وبشكل عام فإنه يمكن القول أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات الدالة عن خاصية القابلية للمقارنة بلغ 3.733 وبانحراف معياري 1.874 وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد حيث بلغ الوزن النسبي للمتوسط الحسابي 74.66% أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ايجابية أي موافقون بنسبة 72.55%. وعليه فقد اتجهت اغلب إجابات المبحوثين نحو قابلية المعلومات المعدة وفق القيمة العادلة للمقارنة وذلك باعتبارها تأخذ التغير في القدرة الشرائية للنقود في الحسبان.

### 3.4.2. عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات الجزء الرابع: جاهزية البيئة الجزائرية

#### لتطبيق القيمة العادلة

الجدول رقم 40: نتائج تحليل إجابات افراد العينة على عبارات جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق

#### القيمة العادلة

الترتيب	الاتجاه العام	الوزن النسبي %	مستوى المعنوية Sig	قيمة T	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	EN
5	معارضون	49,8	0,000	-6,837	-0,511	1,014	2,49	تؤيد استخدام القيمة العادلة في تقييم موجودات المؤسسة والقياس المحاسبي	EN 1
9	معارضون	42	0,000	-12,23	-0,897	0,995	2,10	تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة وبعيدة عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات	EN 2
6	معارضون	48,2	0,000	-6,842	-0,592	1,174	2,41	تتحدد الأسعار في السوق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية	EN 3
7	معارضون	47	0,000	-7,828	-0,652	1,130	2,35	القيمة العادلة أنسب من التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية	EN 4
14	معارضون بشدة	30,8	0,000	-21,021	-1,457	0,940	1,54	القدرة على الوصول إلى القيمة العادلة لكثير من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية .	EN 5
3	دون اري	62,2	0,203	1,278	0,114	1,212	3,11	يمكن انفتاح السوق الجزائرية على السوق العالمي من معرفة تغيرات الأسعار ( سهولة توفر القيم السوقية العادلة )	EN 6
10	معارضون	41	0,000	-10,650	-0,946	1,204	2,05	يتمتع أفراد المجتمع المالي الجزائري إدارة، مستثمرون، محاسبون،... بدرجة مقبولة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة	EN 7
13	معارضون بشدة	32,2	0,000	-21,142	-1,391	0,893	1,61	لا يحتاج مهني المحاسبة في الجزائر إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة	EN 8
2	موافقون	77	0,000	9,302	0,848	1,236	3,85	تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	EN 9

8	معارضون	44,2	0,000	-7,849	-0,793	1,371	2,21	لا تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية	EN 10
11	معارضون	38,4	0,000	-11,909	-1,076	1,226	1,92	لا تحتاج التشريعات الضريبية الجزائرية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة.	EN 11
12	معارضون	34,8	0,000	-15,935	-1,255	1,069	1,74	لا يوجد ضعف نسبي في الكوادر البشرية الجزائرية المؤهلة لفهم وتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم.	EN 12
1	موافقون	76	0,000	10,378	0,799	1,044	3,80	يلعب مدققي الحسابات دورا هاما في تطبيق محاسبة القيمة العادلة من خلال تدقيق تقديرات القيمة العادلة عند تدقيق البيانات المالية	EN 13
4	دون اري	57,4	0,179	-1,349	-0,130	1,312	2,87	تضمن النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق	EN 14
							0.429	2.43 2	جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة
سلبية									
%48.64									
الوزن النسبي للاتجاه العام									
قيمة t المجدولة : 1.9785 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجات الحرية 183 . درجة الحرية = ن - 1 = 184 - 1 المتوسط الفرضي = 3									

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة EN1: "تؤيد استخدام القيمة العادلة في تقييم موجودات المؤسسة والقياس المحاسبي":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الخامسة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ 2,49 وانحراف معياري: 1,014، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ 0,511 كما بلغت القيمة T المحسوبة : -6,837 وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 01 ذات دلالة إحصائية ، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجابتهم على العبارة رقم 01 حيث بلغ الوزن النسبي 49.8 % . وهذا راجع إلى عدم توفر سوق نشط تتحدد فيه القيمة العادلة وعليه فهم يفضلون استخدام التكلفة التاريخية:

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة EN2 : "تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة وبعيدة عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة التاسعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,100 وانحراف معياري: 0,995، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,897، كما بلغت القيمة T المحسوبة : -12,23- وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 02 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجابتهم على العبارة رقم 02 حيث بلغ الوزن النسبي 42%. وهذا ما يفسر اتجاه إجابة افراد العينة على العبارة السابقة EN01: حيث ان الجزائر لا تمتلك سوقا نشطا يتميز بالمنافسة الكاملة:

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة EN03 : "تتحدد الأسعار في السوق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة السادسة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,410 وانحراف معياري: 1,174، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,592، كما بلغت القيمة T المحسوبة : -6,842- وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 03 ذات دلالة إحصائية ، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجابتهم على العبارة رقم 03 حيث بلغ الوزن النسبي 48,20%. وهذا يؤيد اتجاه الإجابة على العبارة السابقة EN02. حيث حسب رأيهم فالجزائر لا تمتلك سوقا تتميز بالمنافسة التامة تتحدد الاسعار فيها حسب قانون العرض والطلب:

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة EN04: "القيمة العادلة أنسب من التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة السابعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ 2,35 وانحراف معياري: 1,130، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ 0,652 كما بلغت القيمة T المحسوبة : -7,828- وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 04 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية

ومعارضون في إجابتهم على العبارة رقم 04 حيث بلغ الوزن النسبي 49,8%. وهذا راجع لعدم توفر الجزائر على المقومات التي تسمح لها بتطبيق القيمة العادلة كسوق نشط وكوادرمؤهلة لتطبيقها؛

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة EN 05 : "القدرة على الوصول إلى القيمة العادلة لكثير من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الرابعة عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 1,540 وانحراف معياري: 0,94، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -1,457. كما بلغت القيمة T المحسوبة : -21,021- وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 05 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون بشدة في إجابتهم على العبارة رقم 05 حيث بلغ الوزن النسبي 30,80%. وهذا يرجع للمشكل الاساسي للقيمة العادلة المتمثل في غياب سعرسوقي عادل للكثير من الأصول؛

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة 06: "يمكن انفتاح السوق الجزائرية على السوق العالمي من معرفة تغيرات الأسعار (سهولة توفر القيم السوقية العادلة)":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثالثة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 3,110 وانحراف معياري: 1,212، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 1,278 وهي أقل من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,203 أكبر من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني العبارة رقم 06 غير دال إحصائيا، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة دون رأي في إجابتهم على العبارة رقم 06 حيث بلغ الوزن النسبي 62,20%. وهذا يرجع لعدم تطرق القانون الجزائري لهذا الحل وخاصة القانون الجبائي؛

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة EN7 : "يتمتع أفراد المجتمع المالي الجزائري بإدارة، مستثمرون، محاسبون،... بدرجة مقبولة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة العاشرة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,050 وانحراف معياري: 1,204، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,946، كما بلغت القيمة T المحسوبة : -10,65- وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 07 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجابتهم على العبارة رقم 07 حيث بلغ الوزن النسبي 41,00%. وهذا لعدم وجود



دورات تكوينية للتأهيل والتدريب على تطبيق القيمة العادلة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مؤخرًا، أي حداثة الموضوع بالنسبة لأفراد المجتمع المالي الجزائري؛

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة EN08: "لا يحتاج مهني المحاسبة في الجزائر إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة:"

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثالثة عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 1,610 وانحراف معياري: 0,893، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريًا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -1,391، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -21,142- وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضًا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 08 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون بشدة في إجابتهم على العبارة رقم 08 حيث بلغ الوزن النسبي 32,20%. وهذا نظرًا لصعوبة وتعقد المعالجات المحاسبية للوصول للقيمة العادلة وبحكم حداثة تطبيقها في الجزائر مما يتطلب تدريب وتكوين مهني المحاسبة لتحديد القيمة بأكثر دقة؛

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة EN9: "تلعب التشريعات المحلية دورًا هامًا في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة:"

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 3,850 وانحراف معياري: 1,236، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريًا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ 0,848، كما بلغت القيمة T المحسوبة: 9,302 وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضًا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 09 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ايجابية وموافقون في إجابتهم على العبارة رقم 09 حيث بلغ الوزن النسبي 77,00%. وهذا لأن القانون الجزائري جاء بالنظام المحاسبي الجديد الذي سمح بتطبيق القيمة العادلة لكن القانون الجبائي لا يزال متمسكًا بالقياس على أساس التكلفة التاريخية؛

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة EN10: "لا تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية:"

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثامنة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,210 وانحراف معياري: 1,371، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريًا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -0,793، كما بلغت القيمة T المحسوبة: -7,849- وهي أكبر من القيمة T الجدولية وأيضًا قيمة sig= 0,000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني

أن العبارة رقم 10 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية معارضون في إجابتهم على العبارة رقم 10 حيث بلغ الوزن النسبي 44.2%. وهذا راجع لتخوف الإدارة الجبائية من التهرب الضريبي؛

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة EN11: "لا تحتاج التشريعات الضريبية الجزائرية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة:"

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الحادية عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 1,920 وانحراف معياري: 1,226، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -1,076، كما بلغت القيمة T المحسوبة : -11,909- وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة  $\text{sig} = 0,000$  أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 11 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجابتهم على العبارة رقم 11 حيث بلغ الوزن النسبي 38,40%. وهذا يدعم اتجاه الإجابة على العبارة السابقة EN10؛

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة EN12: "لا يوجد ضعف نسبي في الكوادر

البشرية الجزائرية المؤهلة لفهم وتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم:"

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الثانية عشر من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بالمتوسط حسابي بلغ: 1,740 وانحراف معياري: 1,069، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد وينقص عن الوسط الفرضي=3 بفارق بلغ -1,255، كما بلغت القيمة T المحسوبة : -15,935- وهي أكبر من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة  $\text{sig} = 0,000$  أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 12 ذات دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة سلبية ومعارضون في إجابتهم على العبارة رقم 12 حيث بلغ الوزن النسبي 34,80%. وهذا ما يتوافق مع اتجاه اجابة المبحوثين على العبار EN09 بسبب حداثة تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر مما يتطلب تدريب وتكوين مهني المحاسبة لفهم وتطبيق هذه المعايير بأكثر دقة؛

- تحليل رأي أفراد العينة حول إجابتهم على العبارة EN 13: "يلعب مدققي الحسابات دورا هاما في

تطبيق محاسبة القيمة العادلة من خلال تدقيق تقديرات القيمة العادلة عند تدقيق البيانات المالية:"

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الأولى من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 3,800 وانحراف معياري: 1,044، وأن المتوسط الحسابي يختلف جوهريا عن مجال الحياد ويزيد عن الوسط الفرضي=3 فارق بلغ 0,799، كما بلغت القيمة T المحسوبة : 10,378 وهي أكبر من القيمة

T الجدولية و أيضا قيمة  $\text{sig} = 0,000$  أقل من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني أن العبارة رقم 13 ذات دلالة إحصائية ، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة ايجابية و موافقون في إجابتهم على العبارة رقم 13 حيث بلغ الوزن النسبي 76,00 % . وهذا راجع الى دور المدقق وهو التأكد من صحة النتائج والحسابات وهذا يسمح بتفادي التلاعب في الحسابات.

- تحليل رأي أفراد العينة حول إحتتم على العبارة **EN14**: "تضمن النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق":

نلاحظ أنها احتلت المرتبة الرابعة من حيث أهميتها لدى أفراد العينة بمتوسط حسابي بلغ: 2,870 وانحراف معياري: 1,312، وبلغت القيمة T المحسوبة: - 1,349 وهي أقل من القيمة T الجدولية و أيضا قيمة  $\text{sig} = 0,179$  اكبر من مستوى الدلالة 0.05 مما يعني العبارة رقم 14 غير دلالة إحصائية، أي أن معظم اتجاهات (تقييم) أفراد العينة محايدين ودون رأي في إجابتهم على العبارة رقم 4 حسب وجهة نظرهم. وهذا لأن المشرع الجزائري جاء بالقيمة العادلة كبديل للتطبيق لكن لم يوضح بدقة كيفية تطبيقها، وهنا نلجأ للمعايير المحاسبية الدولية.

### 3. اختبار وتحليل الفرضيات

بعد تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات كل محور نقوم باختبار صحة الفرضية نستخدم:

- اختبار (One Sample T test) للعينة الواحدة وهذا حول المتوسط الفرضي =3 والذي يمثل محايد في مقياس ليكارت الخماسي؛

- والقاعدة في رفض أو قبول الفرضية هي:

- الحالة 1:  $\text{SIG} > 0.05$  وقيمة 'T' المحسوبة أقل من قيمة 'T' المجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية (183) فالمتوسط الحسابي يساوي أو قريب من المتوسط الفرضي 3 أي أن الفرضية محققة جزئيا بمعنى أنه توجد بعض البنود محققة والبعض الآخر غير محققة أو أن كل البنود قريبة من المتوسط الفرضي 3 محايد؛
- الحالة 2:  $\text{SIG} < 0.05$  وقيمة 'T' المحسوبة أكبر من قيمة 'T' المجدولة عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية (183) هنا نجد حالتين:
  - ✓ T موجبة : أي أن الفرضية محققة؛
  - ✓ T سالبة : الفرضية غير محققة.

## 1.3. اختبار الفرضية الأولى

استخدام التكلفة التاريخية في القياس يحقق العدالة والصدق والجودة في المعلومات المحاسبية:

## الجدول رقم 41: نتائج اختبار الفرضية الأولى

نتيجة اختبار الفرضية	اختبارت لعينة واحدة (Test sur échantillon unique) (One-Sample Statistics)			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
	مستوى المعنوية Sig	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة			
الفرضية محققة جزئيا	0.204	183	1.276-	0.418	2.96	دلالة إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الثاني من الاستبيان
قيمة T الجدولة : 1.9785 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 183 / درجة الحرية = ن-1 = 184-1 = 183						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن: القيمة T المحسوبة بلغت: -1.276 وهي أقل من القيمة T الجدولية 1.9785، مما يعني إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الثاني: أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية غير دالة إحصائيا وايضا قيمة sig (0.204) أكبر من قيمة مستوى الدلالة 0.05 إذا فالفرضية محققة جزئيا، أي أن المتوسط الحسابي قريب من المتوسط الفرضي 3 المحايد، حيث نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي عبارات الجزء الثالث يساوي 2.96 وهذا يدل على أن مهني المحاسبة في الجزائر يرون أن استخدام التكلفة التاريخية في القياس يحقق العدالة والصدق والجودة في المعلومات المحاسبية في بعض البنود ولا يحقق ذلك في بنود أخرى. وهنا يجب علينا البحث عن البنود المحققة والبنود غير المحققة.

والجدول التالي يبين لنا نسب الموافقة أو المعارضة على توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند استخدام التكلفة التاريخية في القياس.

الجدول رقم 42: توزيع المشاركين في الدراسة بحسب نسب موافقتهم على العبارات الخاصة بالجزء الثاني من الاستبيان

البيان	معارض بشدة %	معارض %	محايد %	موافق %	موافق بشدة %
خاصية الملاءمة	31.25	44.57	2.72	18.66	2.81
	<b>75.82</b>			<b>21.47</b>	
خاصية الموثوقية	4.08	12.5	1.36	50.68	31.39
	<b>16.58</b>			<b>82.07</b>	
خاصية القابلية للفهم	2.17	2.72	-	47.83	47.28
	<b>4.89</b>			<b>95.11</b>	
خاصية القابلية للمقارنة	11.96	62.50	0.54	20.65	4.35
	<b>74.46</b>			<b>25</b>	
إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الثاني من الاستبيان	18.16	31.88	1.86	31.93	16.17
	<b>50.04</b>			<b>48.10</b>	

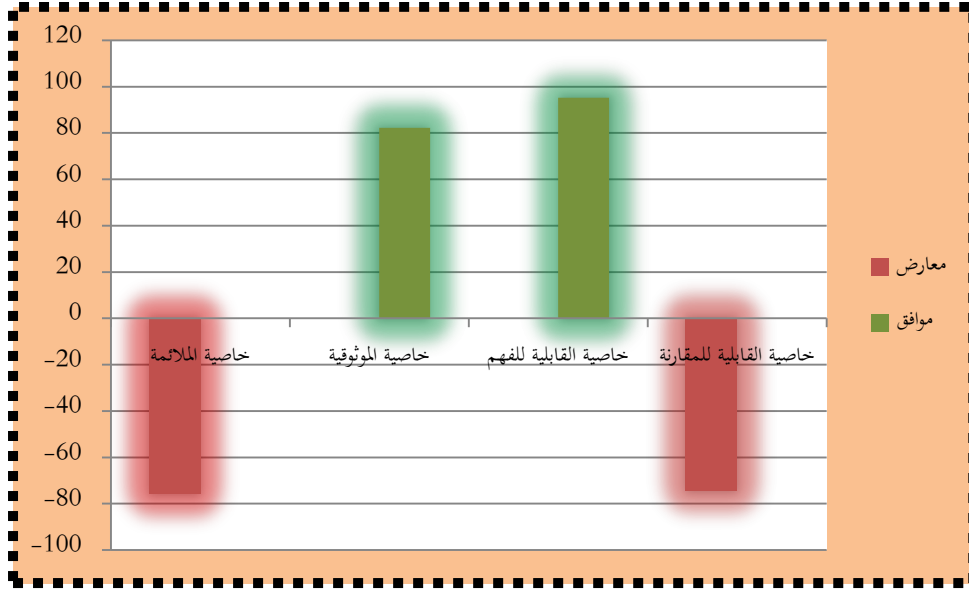
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

من الجدول يتبين لنا أن التكلفة التاريخية تحقق جودة المحتوى الاعلامي للمعلومات المحاسبية، من خلال توفر كل من خاصية الموثوقية بنسبة 82.07% وخاصية القابلية للفهم بنسبة 95.11% حسب وجهة نظر عينة البحث حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارات الدالة على توفرهما 3.92 و 4.35 على التوالي، أما نسب عدم الموافقة على توفر خاصيتي الملاءمة والقابلية للمقارنة كانت 75.82% و 74.46% وبمتوسط حسابي لكل منهما 2.17 و 2.43 على التوالي.

ومن خلال الجدول السابق نختصر الرأي الغالب للمبحوثين حول توفر أو عدم توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، التي تعبر لنا عن جودة المحتوى الإعلامي لهذه المعلومات عند استخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي في الشكل التالي:

الشكل رقم 33 : رأي مهني المحاسبة في الجزائر حول درجة تحقق جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات

المحاسبة بالاعتماد على التكلفة التاريخية في القياس



المصدر: من إمن اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

من الشكل نلاحظ أن:

- 82.07% من المبحوثين وافقوا على أن استخدام التكلفة التاريخية يوفر لنا معلومات تمتاز بموثوقية عالية؛
- 95.11% من المبحوثين وافقوا على قابلية المعلومات المحاسبية للفهم عند استخدام التكلفة التاريخية في القياس؛
- 75.82% من المبحوثين لم يوافقوا على ملاءمة المعلومات المبنية على اساس التكلفة التاريخية؛
- 74.46% من المبحوثين لم يوافقوا على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة عند استخدام التكلفة التاريخية في القياس.

هذا التعارض في الإجابات منطقي نظرا للتعارض الموجود بين الخصائص النوعية فالسعي لتحقيق خاصية معينة ينجم عنه عدم القدرة على تحقيق خاصية أخرى، بمعنى أنه لا يمكن أن تتوفر المعلومات المحاسبية على جميع الخصائص في آن واحد وبنفس المستوى وإنما ينبغي التوفيق بين هذه الخصائص.

## 2.3. اختبار الفرضية الثانية

تتحقق جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية بالاعتماد على القيمة العادلة في القياس؛

## الجدول رقم 43: نتائج اختبار الفرضية الثانية

نتيجة اختبار الفرضية	اختبارت لعينة واحدة (Test sur échantillon unique) (One-Sample Statistics)			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
	مستوى المعنوية Sig	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة			
الفرضية محققة جزئيا	0.081	183	1.754	0.509	3.06	دلالة إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الثالث
قيمة T الجدولة: 1.9785 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 183 / درجة الحرية = ن-1 = 184-1 = 183						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن: القيمة T المحسوبة بلغت: 1.754 وهي أقل من القيمة T الجدولية 1.9785، مما يعني أن إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الثالث: أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية غير دالة إحصائيا وأيضا قيمة sig (0.081) أكبر من قيمة مستوى الدلالة 0.05 إذا فالفرضية محققة جزئيا، أي أن المتوسط الحسابي قريب من المتوسط الفرضي 3 المحايد، حيث نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي عبارات الجزء الثالث يساوي 3.06 وهذا يدل على أن مهني المحاسبة في الجزائر يرون أن استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي يحقق جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في بعض البنود ولا يحقق ذلك في بنود أخرى. وهنا يجب علينا البحث عن البنود المحققة والبنود غير المحققة.

والجدول التالي يبين لنا نسب الموافقة أو المعارضة على توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عند استخدام القيمة العادلة في القياس.

الجدول رقم 44: توزيع المشاركين في الدراسة بحسب نسب موافقتهم على العبارات الخاصة بالجزء الثالث من الاستبيان

البيان	معارض بشدة %	معارض %	محايد %	موافق %	موافق بشدة %
خاصية الملاءمة	3.91	5	1.74	47.17	42.17
	<b>8.91</b>			<b>89.35</b>	
خاصية الموثوقية	33.04	37.93	2.72	19.46	6.85
	<b>70.98</b>			<b>26.30</b>	
خاصية القابلية للفهم	38.04	42.39	1.27	13.77	4.53
	<b>80.43</b>			<b>18.30</b>	
خاصية القابلية للمقارنة	8.42	11.41	7.61	43.48	29.08
	<b>19.84</b>			<b>72.55</b>	
إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الثالث	21.05	24.31	2.75	30.76	21.12
	<b>45.36</b>			<b>51.88</b>	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

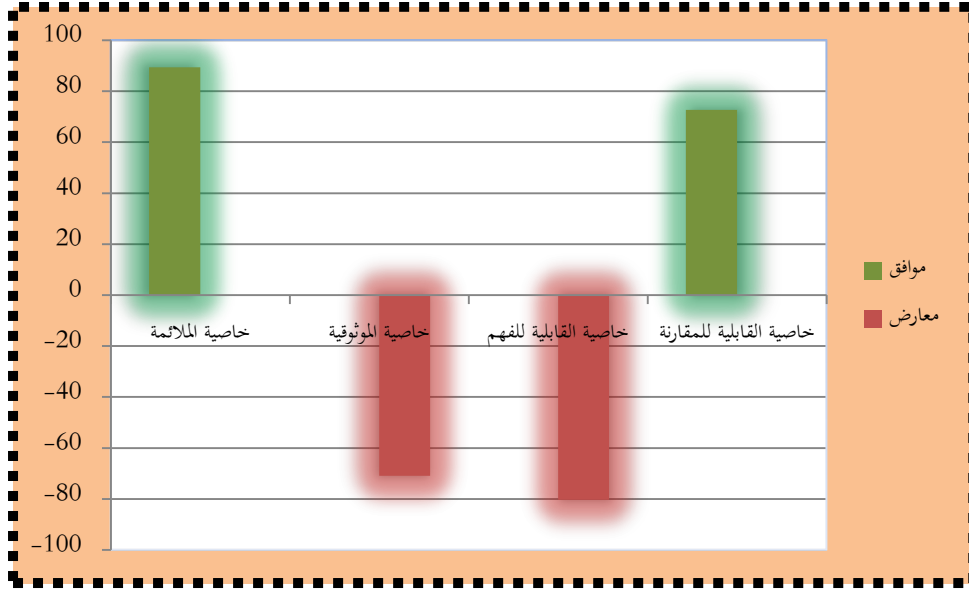
من الجدول يتبين لنا أن القيمة العادلة تحقق جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية من خلال توفر كل من خاصية الملاءمة بنسبة 89.35% وخاصية القابلية للمقارنة بنسبة 72.55% حسب وجهة نظر عينة البحث حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارات الدالة على توفرهما 4.18 و 3.73 على التوالي، أما نسب عدم الموافقة على توفر خاصيتي الموثوقية والقابلية للفهم كانت 70.98% و 80.43% وبمتوسط حسابي لكل منهما 2.29 و 2.04 على التوالي.

من خلال الجدول السابق نختصر الرأي الغالب للمبحوثين حول توفر أو عدم توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تعبر لنا عن جودة المحتوى الإعلامي لهذه المعلومات في الشكل التالي:



الشكل رقم 34: رأي مهني المحاسبة في الجزائر حول درجة تحقق جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات

المحاسبية بالاعتماد على القيمة العادلة في القياس



المصدر: من إمن اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

من الشكل نلاحظ أن:

- 89.35% من المبحوثين وافقوا على أن استخدام القيمة العادلة يوفر لنا معلومات تمتاز بالملاءمة؛
  - 72.55% من المبحوثين وافقوا على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة عند استخدام القيمة العادلة في القياس؛
  - 70.98% من المبحوثين لم يوافقوا على موثوقية المعلومات المبنية على اساس القيمة العادلة؛
  - 80.43% من المبحوثين لم يوافقوا على توفر خاصية القابلية للفهم عند استخدام القيمة العادلة.
- كما قلنا سابقا عند اختبار الفرضية الأولى فالتعارض بين الخصائص النوعية منطقي لأنه لا يمكن توفير كل الخصائص النوعية في ان واحد وبالمستوى ذاته وانما ينبغي التوفيق بينها للحصول على معلومات تتمته بالجودة المطلوبة

## 3.3 اختبار الفرضية الثالثة

البيئة الجزائرية جاهزة لتطبيق القيمة العادلة حسب متطلبات النظام المحاسبي المالي كبديل محاسبي للقياس؛

## الجدول رقم 45: نتائج اختبار الفرضية الثالثة

نتيجة اختبار الفرضية	اختبارت لعينة واحدة (Test sur échantillon unique) (One-Sample Statistics)			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
	مستوى Sig المعنوية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة			
الفرضية غير محققة	0.000	183	17.923-	0.429	2.43	دلالة إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الرابع
قيمة T الجدولة : 1.9785 عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة الحرية 183 / درجة الحرية = ن-1 = 184-1 = 183						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن: قيمة sig (0.000) أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05، مما يعني إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الرابع: جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة دالة إحصائياً وأيضاً القيمة T المحسوبة بلغت: -17.923 وهي أكبر من القيمة T الجدولية 1.9785، وبما أن T سالبة إذا بالفرضية غير محققة، أي أن المتوسط الحسابي أقل من المتوسط الفرضي 3 المحايد، حيث نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي عبارات الجزء الرابع يساوي 2.43 وهذا يدل على أن مهني المحاسبة في الجزائر يرون أن البيئة المحاسبية الجزائرية ليست جاهزة بعد لتطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي. والجدول التالي يبين لنا نسب الموافقة أو المعارضة على جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة.

الجدول رقم 46: توزيع المشاركين في الدراسة بحسب نسب موافقتهم على العبارات الخاصة بالجزء الرابع من الاستبيان

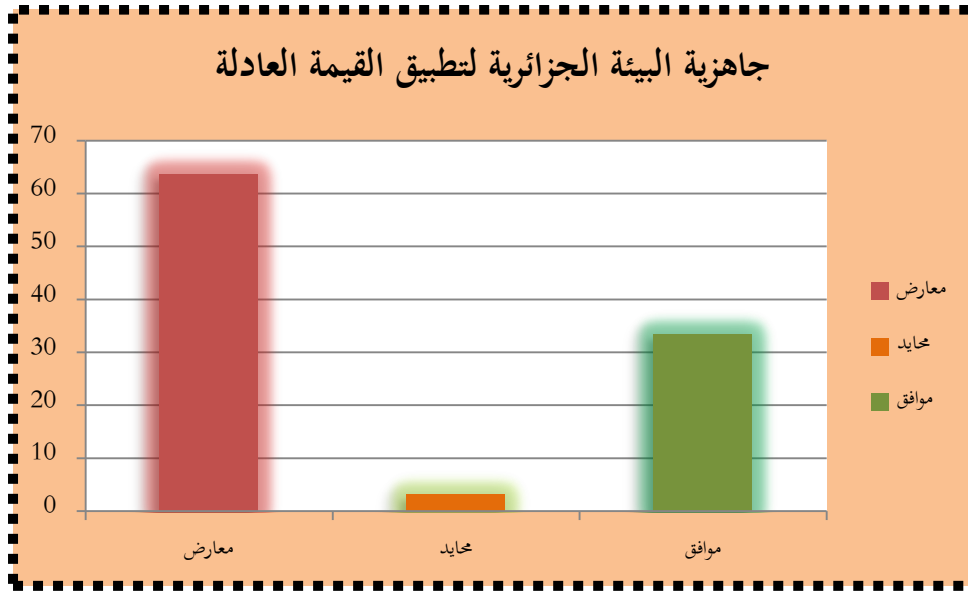
موافق بشدة %	موافق %	محايد %	معارض %	معارض بشدة %	البيان
6.75	26.63	3.07	33.58	29.97	إجابات أفراد العينة على جميع عبارات الجزء الرابع
33.39			63.55		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

من الجدول يتبين لنا أن 63.55% من عينة البحث ترى أن البيئة المحاسبية ليست جاهزة لتطبيق القيمة العادلة، ونسبة 33.39% يرون أن البيئة المحاسبية الجزائرية جاهزة لتطبيق القيمة العادلة كبديل محاسبي في القياس، أما نسبة 3.07% من عينة البحث لم يحددوا رأيهم بعد أي أنهم مترددون بين الموافقة والمعارضة. والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم 35: رأي مهني المحاسبة في الجزائر حول جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة

في القياس



المصدر: من إمن اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

على جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغيرات: المؤهل العلمي، المهنة، عدد سنوات الخبرة

لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة احصائية تم استخدام: اختبار T للعينتين المستقلتين،

وهو اختبار معلمي يصلح لمقارنة متوسطي مجموعتين مستقلتين من البيانات، كذلك تم استخدام اختبار

"التباين الأحادي ذو الاتجاه الواحد" وهذا الاختبار معلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

1.4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 حول أثر استخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير: المؤهل العلمي

الجدول رقم 47: نتائج التباين الأحادي - المؤهل العلمي -

الجزء	الجزء من الاستبيان	قيمة الاختبار	sig
02	الجزء الثاني: أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية	0.433	0.649
03	الجزء الثالث: أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية	1.345	0.263
04	الجزء الرابع: جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة	4.417	0.013
	الأجزاء السابقة معا	2.537	0.082

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من النتائج الإحصائية الموضحة في الجدول السابق يتبين أن القيمة الاحتمالية sig المقابلة لاختبار التباين الأحادي ذو الاتجاه الواحد أكبر من مستوى الدلالة 0.05 للجزء الثاني والجزء الثالث من الاستبيان وبذلك يمكن القول أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية أي لا توجد اختلافات في آراء واتجاهات أفراد العينة حول أثر استخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

كما يتضح أن القيمة الاحتمالية sig المقابلة لاختبار التباين الأحادي ذو الاتجاه الواحد أقل من مستوى الدلالة 0.05 للجزء الرابع من الاستبيان وبذلك يمكن القول أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية أي توجد اختلافات في آراء واتجاهات أفراد العينة حول أثر استخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير: المؤهل العلمي.

لقد أشار إختبار التباين الأحادي إلى وجود فروق دالة إحصائية بين مجموعات المؤهل العلمي (ليسانس/ ماجستير/ دكتوراه) ولكن ذلك لم يحدد لصالح من هذه الفروق وعليه وجب علينا إجراء اختبار المقارنات البعدية (Post Hoc) وتكون المقارنات مثنى - مثنى، حيث يتم المقارنة بين المعيار الأول (ليسانس) و المعيار الثاني (ماجستير) ثم بين المعيار الأول (ليسانس) و المعيار الثالث (دكتوراه) ثم بين المعيار الثاني (ماجستير) و المعيار الثالث (دكتوراه) وفي كل مقارنة نبحث عن دلالة الاحصائية للفرق بين متوسطين ومن اختبارات المقارنات البعدية (Post Hoc) يوجد اختبار شيفيه Test Scheffe الذي يستخدم لاختبار الفرق بين متوسطي مجموعتين وبالتالي نحصل على الجدول التالي :

## الجدول رقم 48: نتائج الفروق باستخدام اختبار شيفيه Test Scheffe

في الجزء الرابع للاستبيان بين المؤهلات المهنية (ليسانس / ماجستير / دكتوراه)

نتيجة الفروق	إشارة الفرق	القرار	مستوى المعنوية sig	الفرق بين المتوسطي (I-J)	المعيار (J)	المعيار (I)
		الفروق ( توجد / لاتوجد )				
لصالح ليسانس	موجب	توجد فروق بين المجموعتين	0.015	*0.202	ماجستير	ليسانس
/	/	لا توجد فروق بين المجموعتين	0.0643	0.120	دكتوراه	
لصالح ليسانس	سالب	توجد فروق بين المجموعتين	0.015	- 0.202*	ليسانس	ماجستير
/	/	لا توجد فروق بين المجموعتين	0.0829	- 0.822	دكتوراه	
/	/	لا توجد فروق بين المجموعتين	0.0643	-0.120	ليسانس	دكتوراه
/	/	لا توجد فروق بين المجموعتين	0.0829	0.082	ماجستير	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

تُظهر نتيجة اختبار شيفيه Test Scheffe أن مصادر الفروق كانت بين: المعيار الأول (ليسانس) والمعيار الثاني (ماجستير) ويساوي \*0.202 وهو فرق دال إحصائياً حيث بلغت قيمة  $\text{sig} = 0,015$  وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد من طرفنا 0.05 والفرق بين المعيار الأول (ليسانس) و المعيار الثاني (ماجستير) هو فرق موجب وبالتالي توجد فروق دالة إحصائياً في اتجاهات أفراد العينة حول أثر استخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية بين الفئة ذات المؤهل العلمي ليسانس وبين الفئة ذات المؤهل العلمي ماجستير وأن هذه الفروق لصالح الفئة ذات المؤهل العلمي ليسانس.

2.4 لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 حول أثر استخدام التكلفة

التاريخية والقيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير: المهنة

الجدول رقم 49: نتائج اختبار T - المهنة-

الجزء	الجزء من الاستبيان	قيمة الاختبار	sig
02	الجزء الثاني: أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية	0.060	0.953
03	الجزء الثالث: أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية	1.541	0.125
04	الجزء الرابع: جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة	-0.061	0.951
	الأجزاء السابقة معا	0.792	0.430

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من النتائج الاحصائية الموضحة في الجدول السابق يمكن استنتاج ما يلي:

يتبين أن القيمة الاحتمالية sig المقابلة لاختبار T لعينتين مستقلتين أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع أجزاء الاستبيان وبذلك يمكن القول أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه الأجزاء تعزى إلى المهنة.

3.4 لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة 0.05 حول أثر استخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير: سنوات الخبرة  
الجدول رقم 50: نتائج التباين الأحادي -سنوات الخبرة-

الجزء	الجزء من الاستبيان	قيمة الاختبار	sig
02	الجزء الثاني: أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية	1.208	0.309
03	الجزء الثالث: أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية	1.272	0.283
04	الجزء الرابع: جاهزية البيئة الجزائية لتطبيق القيمة العادلة	1.726	0.146
	الأجزاء السابقة معا	1.678	0.157

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من النتائج الاحصائية الموضحة في الجدول السابق يمكن استنتاج ما يلي:

يتبين أن القيمة الاحتمالية sig المقابلة لاختبار التباين الأحادي ذو الاتجاه الواحد أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع أجزاء الاستبيان وبذلك يمكن القول أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه الأجزاء تعزى إلى سنوات الخبرة.

5.دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية حسب رأي مهني المحاسبة في الجزائر

1.5.دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الملاءمة

الجدول رقم 51: مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الملاءمة

البيان	معارض بشدة%	معارض%	محايد%	موافق%	موافق بشدة%
أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية الملاءمة	31.25	44.57	2.72	18.66	2.81
	75.82			21.47	
أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية الملاءمة	3.91	5	1.74	47.17	42.17
	8.91			89.35	

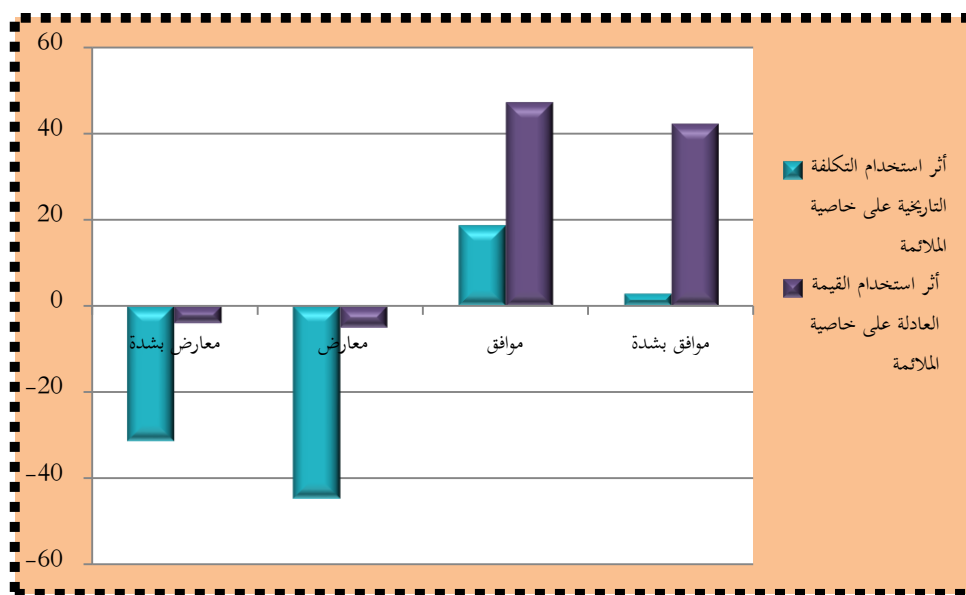
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه يوجد تعارض بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية في توفير خاصية الملاءمة حيث أن:

- ما نسبته 31.25% يعارضون بشدة توفر خاصية الملاءمة عند استخدام التكلفة التاريخية، و44.57% يعارضون ذلك أيضا في حين وافق على توفرها 18.66% فقط وما نسبته 2.81% وافقوا بشدة على ذلك اما ما نسبته 2.72% فقد كانوا محايدين في إجاباتهم؛
- ما نسبته 42.17% يوافقون بشدة توفر خاصية الملاءمة عند استخدام القيمة العادلة، و47.17% يوافقون على ذلك أيضا في حين عارض توفرها 5% فقط وما نسبته 3.91% عارضوا بشدة ذلك اما ما نسبته 1.74% فقد كانوا محايدين في إجاباتهم؛

والشكل التالي: يوضح نسب الموافقة على توفر خاصية الملاءمة للبديلين المحاسبين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة:

الشكل رقم 36: مقارنة أثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الملائمة



المصدر: من إيمان الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

وعليه فحسب رأي عينة البحث فالبدل الأنسب للتطبيق هو القيمة العادلة وهذا لأنها توفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

### 2.5. دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الموثوقية

الجدول رقم 52: دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الموثوقية

البيان	معارض بشدة %	معارض %	محايد %	موافق %	موافق بشدة %
أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية	4.08	12.5	1.36	50.68	31.39
أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية الموثوقية	33.04	37.93	2.72	19.46	6.85

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه يوجد تعارض بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية في توفير خاصية الموثوقية حيث أن:

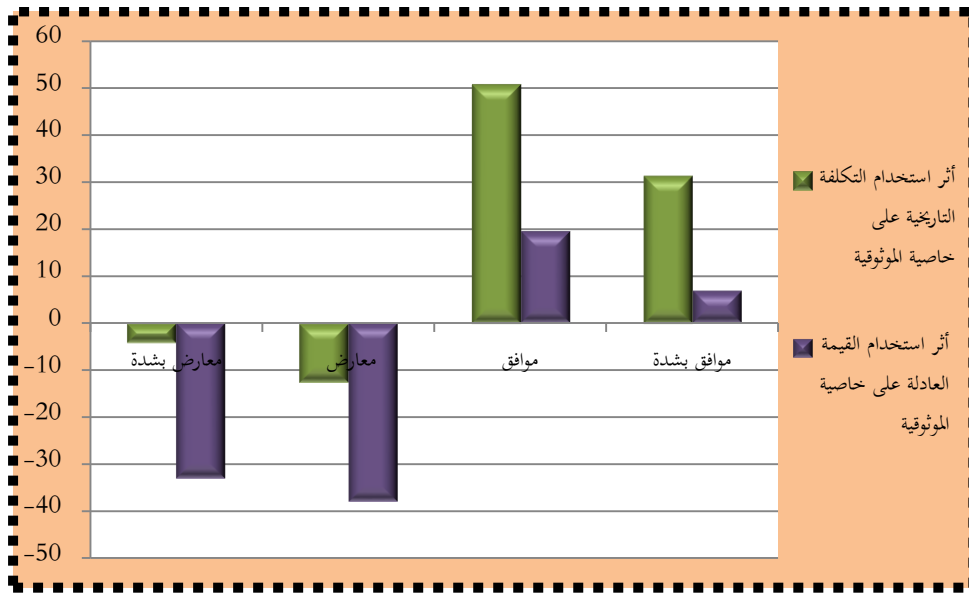
- ما نسبته 31.39% يوافقون بشدة توفر خاصية الموثوقية عند استخدام التكلفة التاريخية، و50.68% يوافقون على ذلك أيضا في حين عارض توفرها 12.5% فقط وما نسبته 4.08% عارضو بشدة ذلك اما ما نسبته 1.36% فقد كانوا محايدين في إجاباتهم؛



- ما نسبته 33.04% يعارضون بشدة توفر خاصية الموثوقية عند استخدام القيمة العادلة، و37.93% يعارضون ذلك أيضا في حين وافق على توفرها 19.46% فقط وما نسبته 6.85% وافقوا بشدة على ذلك اما ما نسبته 2.72% فقد كانوا محايدين في إجاباتهم؛

والشكل التالي: يوضح نسب الموافقة على توفر خاصية الموثوقية للبديلين المحاسبين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة:

الشكل رقم 37: مقارنة أثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الموثوقية



المصدر: من إمن اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

وعليه فحسب رأي عينة البحث فالبديل الأنسب للتطبيق هو التكلفة التاريخية وهذا لأنها توفر معلومات تمتاز بموثوقية عالية.

3.5. دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم  
الجدول رقم 53: مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم

البيان	معارض بشدة %	معارض %	محايد %	موافق %	موافق بشدة %
أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية القابلية للفهم	2.17	2.72	-	47.83	47.28
	4.89			95.11	
أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم	38.04	42.39	1.27	13.77	4.53
	80.43			18.30	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه يوجد تعارض بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية في توفير خاصية القابلية للفهم حيث أن:

- ما نسبته 47.28% يوافقون بشدة على توفر خاصية القابلية للفهم عند استخدام التكلفة التاريخية، 47.83% يوافقون على ذلك أيضا في حين عارض توفرها 2.72% فقط وما نسبته 2.17% عارضوا بشدة ذلك؛

- ما نسبته 38.04% يعارضون بشدة توفر خاصية القابلية للفهم عند استخدام القيمة العادلة، و42.39% يعارضون ذلك أيضا في حين وافق على توفرها 13.77% فقط وما نسبته 4.53% وافقوا بشدة على ذلك أما ما نسبته 1.27% فقد كانوا محايدين في إجاباتهم؛

والشكل التالي: يوضح نسب الموافقة على توفر خاصية القابلية للفهم للبدلين المحاسبين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة:

الشكل رقم 38: مقارنة بين أثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية

### القابلية للفهم



المصدر: من إمداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

وعليه فحسب رأي عينة البحث فالبدل الأنسب للتطبيق هو التكلفة التاريخية وهذا لأنها توفر معلومات تمتاز بقابليتها للفهم.

4.5. دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية القابلية للمقارنة

الجدول رقم 54: مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية القابلية للمقارنة

موافق بشدة %	موافق %	محايد %	معارض %	معارض بشدة %	البيان
4.35	20.65	0.54	62.50	11.96	أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية القابلية للمقارنة
25			74.46		
29.08	43.48	7.61	11.41	8.42	أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية القابلية للمقارنة
72.55			19.84		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه يوجد تعارض بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية في توفير

خاصية القابلية للمقارنة حيث أن:

- ما نسبته 11.96% يعارضون بشدة توفر خاصية القابلية للمقارنة عند استخدام التكلفة التاريخية، و 62.50% يعارضون ذلك أيضا في حين وافق على توفرها 20.65% فقط وما نسبته 4.35% وافقوا بشدة على ذلك اما ما نسبته 0.54% فقد كانوا محايدين في إجاباتهم؛
  - ما نسبته 29.08% يوافقون بشدة توفر خاصية القابلية للمقارنة عند استخدام القيمة العادلة، و 43.48% يوافقون على ذلك أيضا في حين عارض توفرها 11.41% فقط وما نسبته 8.42% عارضوا بشدة ذلك اما ما نسبته 7.61% فقد كانوا محايدين في إجاباتهم؛
- والشكل التالي: يوضح نسب الموافقة على توفر خاصية القابلية للمقارنة للبديلين المحاسبين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة:

الشكل رقم 39: مقارنة أثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على قابلية المقارنة



المصدر: من إيمان الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.v23 وبرنامج EXCEL.v2010

وعليه فحسب رأي عينة البحث فالبدل الأنسب للتطبيق هو القيمة العادلة وهذا لأنها توفر معلومات تمتاز بالقابلية للمقارنة.

من خلال ما سبق نستنتج أنه تماشياً مع المعايير المحاسبية الدولية، شهدت المحاسبة في الجزائر تحولاً في قواعد التقييم، حيث سمح النظام المحاسبي المالي في الجزائر بمراجعة التكلفة التاريخية بالاستناد لسياسة إعادة التقييم وفق القيمة العادلة والتي اصطح هذا النظام على تسميتها بالقيمة الحقيقية. إذ أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار البديل المحاسبي الأنسب الذي يوفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بقدر أكبر. فقد تطرقنا لهذين البديلين بنوع من التفصيل في الجانب النظري. وقد توصلنا من خلال الدراسة النظرية إلى أن البديل المتمثل في التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية في حين أن البديل الآخر المتمثل في القيمة العادلة يحقق قدراً أكبر من الملاءمة، وهذا ما أجمعت عليه أغلب الدراسات السابقة.

وفي معالجتنا لموضوع تقييم البديلين المحاسبين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في ظل البيئة الجزائرية من خلال الجانب التطبيقي، حاولنا دراسة أثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية، وقد اعتمدنا في ذلك على مدى توفير كل بديل للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، هذا حسب وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر، ثم تطرقنا فيما بعد لمدى توفر المقومات التي تدل على مدى جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق البديل الجديد المتمثل في القيمة العادلة. وفيما يلي مناقشة لبعض النتائج الرئيسية المتوصل إليها:

- هناك إجماع على عدم توفر المقومات الاقتصادية في البيئة الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية، ويفسر السبب في ذلك إلى تميز البيئة الجزائرية بالاقتصاد المغلق، فعدم وجود سوق مالي كفاء ونشط، وكذا عدم انفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالمية صعب من تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات؛
- من جانب آخر نلاحظ أن أفراد المجتمع المحاسبي في الجزائر لا يرون أن القيمة العادلة أنسب من التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية في ظل الظروف الحالية، ويمكن تفسير ذلك لعدم توفر المقومات الاقتصادية والقانونية في البيئة الجزائرية التي تسمح بتطبيق القيمة العادلة؛
- غياب إجراءات صريحة وواضحة لعمليات القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة، في النظام المحاسبي المالي؛
- عدم إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، ويمكن تفسير ذلك لتخوف الإدارة الجبائية من تقليص إيراداتها ومن التهرب الضريبي؛

وفي الأخير نستخلص أن عملية التحول للقيمة العادلة هي ضرورة ملحة خاصة في ظل التغير المستمر في الأسعار ونحن نرى أن تطبيقها في الدول المتقدمة والتي تتوفر خاصة على أسواق مالية نشطة، قد يساهم دون شك في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وبالتالي توفير محتوى إعلامي جيد لمستخدمي هذه

المعلومات، غير أن الأمر مختلف تماما بالنسبة لدول العالم الثالث وبالخصوص الجزائر، والتي اتبعت نهج الدول المتقدمة على غرار العديد من الدول العربية والعالمية حيث توجهت نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010، ونحن نثني على هذا الأمر ونقدر مجهوداتها في ذلك، غير أنها لم ترى له الظروف المناسبة لتطبيقه، وهذا ما يتضح جليا في موضوعنا، من خلال العراقيل والمعوقات التي واجهت تطبيق القيمة العادلة في الجزائر.

## خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حاولنا بقدر الامكان اسقاط الجانب النظري على الجانب الميداني من خلال اختبار فرضيات الدراسة والتوصل لمجموعة من النتائج، ومن أجل تحقيق ذلك عرضنا في بداية الفصل تمهيد عن البيئة المحاسبية في الدول العربية عامة والجزائر خاصة، ثم تناولنا عملية تصميم الاستبيان كأداة لجمع المعلومات الأولية، وتوزيعها على المستجوبين، من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات، للحصول على إجاباتهم بغرض التعرف على أثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية، وكذلك مدى ملاءمة البيئة المحاسبية في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة.

وقد عرضنا كذلك مقارنة بين بدلي القياس المحاسبي من حيث أثرهما على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، للحكم على البديل الأنسب للتطبيق في البيئة الجزائرية، وأخيراً تم اختبار فرضيات الدراسة حيث تم التوصل إلى النتائج التالية:

- مجتمع الدراسة يرى أن المعلومات المقاسة استناداً لمبدأ التكلفة التاريخية تتصف بالموثوقية العالية والقابلية للفهم، في حين أنها تتميز بملاءمة أقل ولا توفر القابلية للمقارنة للمعلومات المبنية على أساسها وهذا حسب وجهة نظرهم؛
- مجتمع الدراسة يرى أن المعلومات المقاسة استناداً لأساس القيمة العادلة تتصف بالملاءمة والقابلية للمقارنة لقرارات مستخدمي هذه المعلومات، في حين أنها تتميز بموثوقية أقل وصعوبة الفهم حسب وجهة نظرهم؛
- مجتمع الدراسة يرى أن البيئة الجزائرية في ظل الظروف الحالية ليست جاهزة لتطبيق القيمة العادلة كبديل قياس.

# المقدمة

أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الأعلامي للمعلومات المحاسبية

في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

- دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -



## الخلاصة

تمحور موضوع الدراسة حول أثر بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تمثل لنا قيمة المحتوى الإعلامي الذي تقدمه هذه المعلومات، حيث حاولنا الإجابة على التساؤل المطروح في الاشكالية والمتمحور حول " ما أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية؟"؛ ونظرا لتعدد بدائل القياس المحاسبي فقد تم تسليط الضوء على البديلين المحاسبين الأكثر جدلا في الفكر المحاسبي وهما التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، حيث كان الهدف معرفة البديل الأنسب والأقرب والملائم للبيئة الجزائرية والذي يحقق محتوى إعلامي جيد للمعلومات المعدة وفقا له من وجهة نظر المهنيين.

ولهذا تم التطرق إلى مختلف الأسس النظرية للقياس المحاسبي وبدائله واستعراض مدرسة التكلفة التاريخية وأسباب التحول الدولي لتطبيق القيمة العادلة بديلا لها، كما تناولنا بالتفصيل مدرسة القيمة العادلة والجهود الدولية لوضع إطار موحد يتم فيه تحديد مفهوم واحد وشامل لهذا البديل، وحصص طرق وأساليب قياسها حيث لاحظنا هذا من خلال مجلس معايير المحاسبة الأمريكي أو مجلس معايير المحاسبة الدولي، وبيننا أثر كل من البديلين السابقين على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية. وبما أن قيمة المعلومات المحاسبية يمكن قياسها بدرجة تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، فقد تعرضنا للمعلومة المحاسبية وخصائصها النوعية وأثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على هذه الخصائص النوعية والمقارنة النظرية بين هذين الأثرين. كما وجدنا أنه من الضروري الإشارة إلى علاقة القيمة العادلة كمفهوم جديد مدعم من طرف الهيئات المحاسبية الدولية بالمفاهيم المحاسبية الحديثة المتمثلة في حوكمة الشركات والمحاسبة الابداعية.

في الأخير تم إسقاط ما تناولناه في الجانب النظري لهذه الدراسة على الجانب التطبيقي، من خلال تصميم استمارة استبيان وتوجيهه لعينة من مهنيي الحقل المحاسبي في الجزائر، متمثلين أساسا في خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات. ولقد خرجت هذه الدراسة بمجموعة من النتائج التي على ضوءها حاولنا وضع مجموعة من التوصيات، وفيما يلي تفاصيل ذلك:

## I. نتائج الجانب النظري للدراسة

- يعتبر تعدد البدائل المحاسبية أكبر عيب تشكو منه المحاسبة، والذي قد يتسبب في إنتاج معلومات مضللة قصداً أو عن غير قصد؛
- إعتد القياس المحاسبي على التكلفة التاريخية لفترة طويلة من الزمن، حيث اعتبرها الفكر المحاسبي مبدأً من مبادئ المحاسبة أو - إن صح القول - بديهة متفق عليها ولا يجوز تعديلها، غير أنه بانتشار الأسواق المالية وتعدد المشاكل المحاسبية والتغيرات المستمرة في الأسعار وضع التكلفة التاريخية محل انتقاد من المجتمع المحاسبي الذي انقسم بين مؤيد ومعارض للاستمرار في استخدامها؛
- التكلفة التاريخية في ظل الاستقرار الاقتصادي، وفي تاريخ الحياة تعتبر قيمة عادلة؛ وفي هذه الحالة هي أفضل بديل محاسبي للقياس؛
- الاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية في ظل التضخم يؤدي إلى التضليل في عرض القوائم المالية؛
- التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من بدائل القياس المحاسبي وكل منهما لديه مزايا وعيوب من شأنها التأثير على عملية القياس المحاسبي؛ ولهذا فالمجتمع المحاسبي انقسم بين مؤيد للتكلفة التاريخية على حساب القيمة العادلة ومعارض لذلك، مبررين رأيهم بالمزايا العديدة للبديل الأول في المقابل وجهوا انتقادات لاذعة للبديل الآخر؛
- ارتبطت أغلب الانتقادات الموجهة لأسلوب القيمة العادلة في القياس بالبيئة المحاسبية والاقتصادية التي سيطبق فيها -فمثلاً صعوبة تطبيقه في بيئة الاقتصاديات الناشئة لضعف أسواقها المالية وعدم نشاطها، الأمر الذي يؤدي بطبيعة الحال لصعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض البنود -على العكس من ذلك تبين أن الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية تصب مجملها في الأسلوب في حد ذاته - مثلًا تركز التكلفة التاريخية على ثبات القوة الشرائية للنقود، غير أن الأوضاع الراهنة تتميز بالتغير المستمر في القوة الشرائية للنقود-
- إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالقيمة العادلة تحت عنوان "قياسات القيمة العادلة IFRS13" في سنة 2011، وفرض تطبيقه بداية من 2013؛ إنما هورسالة واضحة من مجلس معايير المحاسبة الدولي بتبرئة القيمة العادلة من الانتقادات التي تعرضت لها بعد الأزمة المالية، وإثبات فعاليته وصحة قياساته؛
- تتميز القيمة العادلة بتزويد مستخدمي التقارير المالية بمعلومات تتوفر فيها خاصية الملاءمة وذلك بخلاف التكلفة التاريخية في حين أن المشكلة الرئيسية هي عدم كفاءة وفعالية أساليب القيمة

العادلة على تحقيق خاصية الموثوقية كما هو الحال للتكلفة التاريخية؛ ومن هنا فقد ركزت معظم المعايير على أن السعر السوقي في سوق نشطة تعد أفضل المقاييس المحددة للقيمة العادلة وأكثر موثوقية :

- تعتبر القيمة العادلة في حالة توفر الأسواق النشطة أفضل بديل محاسبي للقياس، وأن القياس والإفصاح على أساسها يزيد من جودة خصائص معلومات القوائم المالية، ويزيد من شفافية القوائم المالية وفعاليتها في تقديم المعلومات المناسبة لمستخدميها في اتخاذ القرارات الرشيدة، والتقييم الجيد لأداء الإدارة، وذلك بشكل يفوق القياس والإفصاح على أساس التكلفة التاريخية؛
- التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الموثوقية -مقارنة بالقيمة العادلة- لخلوها من التحيز، واستنادها لأدلة اثبات، إلا أن المعلومات الناجمة عن التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة لأنها لا تمثل الواقع الفعلي، في المقابل نجد أن القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي تساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال توفيرها لمعلومات ملاءمة للعديد من القرارات المتخذة من قبل المستخدمين، فهي تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة؛
- نظرا لحدائثة مفهوم القيمة العادلة نجد صعوبة في فهمه لتعدد نماذج القياس، في حين تتميز التكلفة التاريخية بسهولة الفهم؛
- تعطي القيمة العادلة معلومات دقيقة عند المقارنة عن طريق توفير معلومات عن العوائد المتوقعة من الأصول والأعباء المفروضة بواسطة الالتزامات في ظل الظروف الاقتصادية السائدة على العكس من ذلك نجد أن التكلفة التاريخية توفر معلومات عن الأحداث الماضية فهي لا تمكن من إجراء المقارنات؛
- تبنى النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة والتي اصطلح تسميتها بـ "القيمة الحقيقية" لكن يبقى تطبيقها صعب جدا في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية.

## II. نتائج الجانب التطبيقي

### 1. اختبار الفرضيات

بعد دراسة مختلف جوانب الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي، تم اختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقنا منها في البداية وكانت النتائج كالتالي:

- الفرضية الأولى: استخدام التكلفة التاريخية في القياس يحقق العدالة والصدق والجودة في المعلومات المحاسبية؛

أثبتت التحليلات الاحصائية أنها محققة جزئيا وهذا لأن عينة الدراسة ترى أن المعلومات المقاسة استنادا لمبدأ التكلفة التاريخية تتصف بالموثوقية العالية والقابلية للفهم، في حين أنها لا تتميز بالملاءمة ولا بالقابلية للمقارنة حسب وجهة نظرهم؛

- الفرضية الثانية: تتحقق جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية بالاعتماد على القيمة العادلة في القياس؛

تم التوصل إلى أنها محققة جزئيا وهذا لأن عينة الدراسة ترى أن المعلومات المقاسة استنادا لأساس القيمة العادلة تتصف بالملاءمة لقرارات مستخدميها والقابلية للمقارنة، في حين أنها لا تتميز بالموثوقية ولا بالقابلية للفهم حسب وجهة نظرهم؛

- الفرضية الثالثة: البيئة الجزائرية جاهزة لتطبيق القيمة العادلة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كبديل محاسبي للقياس؛

تم التوصل إلى أنها غير محققة وهذا لأن عينة الدراسة ترى أن البيئة الجزائرية في ظل الظروف الحالية ليست جاهزة لتطبيق القيمة العادلة كبديل قياس.

### 2. أهم النتائج المتوصل إليها

تم الخروج بمجموعة من النتائج من الجانب التطبيقي للدراسة يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- لقد كان هناك تأييد كبير من الفئات المستهدفة بأن المعلومات المحاسبية المعدة وفقا للقيمة العادلة تمتاز بخاصية الملاءمة، وقد أكدوا اجابتهم من خلال تأييدهم بشكل كبير لتوفير القيمة العادلة الخصائص الفرعية للملاءمة وهي الوقت المناسب، القدرة التنبؤية والمقدرة على التقييم الارتدادي، في المقابل عارضت عينة البحث توفر هذه الخاصية في المعلومات المعدة وفقا لأساس التكلفة التاريخية؛

- أغلب المبحوثين عارضوا مساهمة القيمة العادلة في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية، في حين وافقوا على أن التكلفة التاريخية توفر درجة عالية من الموثوقية؛

- اتجهت أغلب اجابات المبحوثين نحو الموافقة على تمتع المعلومات المبنية وفقا للقيمة العادلة بخاصية القابلية للمقارنة، غير أن أغلب إجاباتهم اتجهت نحو المعارضة على توفر هذه الخاصية في المعلومات المبنية وفقا للتكلفة التاريخية وهذا لعدم الاستقرار في الأسعار؛
  - كما اتفق أفراد عينة الدراسة على صعوبة فهم القيمة العادلة وهذا لتعقد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة وصعوبة فهمها من جهة، والاختلاف في تفسير بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة من جهة أخرى، على العكس من ذلك فقد أكدت جميع الفئات المستهدفة أن استخدام التكلفة التاريخية يوفر معلومات قابلة للفهم فهي تتميز بالبساطة والوضوح؛
  - ارتأت عينة الدراسة تفضيل القياس وفقا للتكلفة التاريخية على حساب القيمة العادلة في البيئة الجزائرية في الوقت الراهن وفي ظل الظروف الحالية؛
  - وقد أكد القائمون على العمل المحاسبي في الجزائر رأيهم السابق من خلال تأييدهم بشكل كبير الاستمرار في تطبيق التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي؛
- رغم الضرورة الملحة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام والمعايير التي تتعامل بالقيمة العادلة بشكل خاص، غير أن تطبيقها في دول العالم الثالث والتي من بينها الجزائر يواجه عدة عقبات أهمها:
- عدم توفر أسواق نشطة للعديد من الأصول والالتزامات التي تقوم على معالجتها بالقيمة العادلة، وهذا ما سيؤدي إلى التقدير الذاتي، وهو من شأنه أن يساهم في تخوف المستخدمين من التلاعب المتعمد في القوائم المالية المعدة؛
  - عدم موافقة عينة البحث على أن السوق الجزائرية تمتاز بالمنافسة الكاملة وبعيدة عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات؛
  - معظم أفراد العينة يرون أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا توفر المقومات الاقتصادية والقانونية والبشرية التي من شأنها تسهيل استخدام القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية
  - فقد أظهرت الدراسة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن التشريعات الضريبية متمسكة بالقياس وفقا للتكلفة التاريخية؛ فلحد الآن لم يصدر نص قانوني جبائي ينص على السماح بتطبيق القيمة العادلة، وهذا لتخوف الإدارة الجبائية من نقص الإيرادات الضريبية بشكل كبير؛

- نظرا لحدائثة الموضوع أثبتت الدراسة الميدانية أن معظم أفراد العينة غير راضيين على وجود كوادر بشرية جزائرية مؤهلة لفهم وتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية بشكل سليم؛ كل هذا زاد من صعوبة تطبيق القيمة العادلة؛

### III. الاقتراحات

في ضوء نتائج الدراسة، نورد التوصيات التالية:

- توصي الدراسة بأهمية القيام بإجراء المزيد من الدراسات المستقبلية حول أثر تطبيق القيمة العادلة على جميع الشركات الوطنية، خاصة المدرجة في البورصة من خلال سلسلة زمنية لسنوات تتمتع باستقرار نسبي في أسعار السوق؛
- تفعيل السوق المالي الجزائري، لتطبيق القيمة العادلة بفعالية؛
- ضرورة تعديل أساس القياس والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من القياس على أساس التكلفة التاريخية إلى القياس على أساس القيمة العادلة حسب معيار IFRS13 بحيث يشمل على إرشادات تفصيلية لكيفية مراجعة القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة بما يناسب طبيعة وخصائص ومخاطر هذا القياس؛
- أن مزايا ومنافع القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة لن تؤتي ثمارها، وتكتمل منفعتها لمستخدمي القوائم المالية، إلا بعد إطلاع الهيئات المحاسبية والمهنية بدورها بمراجعة معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية، وهو ما يستلزم بالضرورة إصدار تعليمات محاسبية تطبيقية فعالة، تشمل الإرشادات التي يحتاجها المحاسب والمراجع لمراجعة القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة؛
- لا يكفي الإصلاح المحاسبي وحده وتبني مفاهيم جديدة دولية للتطور المحاسبي، وإنما يجب تطوير المعارف والخبرات في المحاسبة، بإجراء دورات تكوينية للمختصين في المحاسبة وبالأخص في المعايير المحاسبية الدولية، كما يرتبط الإصلاح المحاسبي بعمليات الإصلاح الأخرى (الإصلاح الاقتصادي والمالي، إصلاح مناهج التعليم، تغيير القوانين الجبائية والتجارية لتتوافق مع التحول المحاسبي الجديد...) وهذا ما لم تعطه الجزائر الأهمية الكافية؛
- الشروع وتهيئة أرضية محاسبية مهمتها إصدار معايير محاسبية محلية تستجيب لمتطلبات المهنة، وتقديم خدمات لمختلف الأطراف التي تطلب المعلومات الملائمة وذات المصدقية؛ من خلال إنشاء هيئة متخصصة في إصدار هذه المعايير وتكييفها مع كل جديد في المعايير المحاسبية الدولية؛
- الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية والأجنبية في تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة والقيمة العادلة بصفة خاصة وتبادل الخبرات؛

#### IV. آفاق الدراسة

رغم الجهد المبذول والسعي الحثيث للإلمام بكل جوانب الدراسة، إلا أنها لا تخلو من النقائص أو إغفال بعض النقاط التي لم يتم دراستها أو لم نوفمها حقها من الدراسة، وهذا نظرا لتشعب الموضوع والتي يمكن لهذه النقاط أن تمثل محور اشكاليات لأبحاث مستقبلية منها:

- مدى أهمية الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة للأوراق المالية لأغراض تشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 - دراسة تطبيقية للشركات المدرجة في البورصة؛
- تمسك التشريعات الضريبية في الجزائر بالقياس وفقا للتكلفة التاريخية وتأثيرات ذلك على التطبيق الفعلي للقيمة العادلة؛

# الموقف

أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

- دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -



## الملاحق

الملحق رقم 1: الاستبيان باللغة العربية



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة فرحات عباس سطيف 01 - الجزائر -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

استبيان موجه إلى مهنيي المحاسبة في الجزائر

### كلمة

تقوم الطالبة بإعداد بحث علمي من متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية - تخصص محاسبة مالية وتدقيق - تحت عنوان:

" أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

-دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر-

ولتحقيق أهداف هذا البحث تم وضع هذا الاستبيان بين أيديكم لمعرفة آرائكم أنتم مهنيي المحاسبة، حول البديل المحاسبي الأفضل والمناسب للبيئة الجزائرية في الوقت الراهن.

نشكركم مسبقا على مساهمتكم القيمة وعلى مشاركتكم الفعالة في إثراء هذا الموضوع.

تعليمات:

• ضع العلامة (x) على الإجابة المختارة

## Première partie : Données personnelles

## أولاً: معلومات عامة

## ID1/niveau scientifique :

## ID1 /المؤهل العلمي:

 Licence 1. ليسانس Magister 2. ماجستير Doctorat 3. دكتوراه

## ID2/profession :

## ID2/المهنة:

 Expert-comptable 1. محافظ حسابات Commissaire aux comptes 2. خبير محاسبي

## ID3/Années d'expérience :

## ID3/سنوات الخبرة:

 Moins de 5 ans 1. أقل من 5 سنوات 5-10 ans 2. 5-10 سنوات 11-15 ans 3. 11-15 سنة 16-20 ans 4. 16-20 سنة plus de 20 ans 5. أكثر من 20 سنة

## ثانياً: أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية

ضع علامة (x) في الخانة المناسبة لتمكنا من معرفة أثر استخدام التكلفة التاريخية على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

رقم	البيان	معارض بشدة 1	معارض 2	دون رأي 3	موافق 4	موافق بشدة 5
CH 1	تتميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها وفهمها					
CH 2	المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية ملائمة لاتخاذ القرارات					
CH 3	توفر التكلفة التاريخية معلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار					
CH 4	تمكن المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية متخذ القرار من التنبؤ					
CH 5	تساهم التكلفة التاريخية في تقييم القرارات المتخذة					
CH 6	التكلفة التاريخية مبنية على أساس اثبات أو دليل موضوعي					
CH 7	توفر المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية خاصية القابلية للتحقق					
CH 8	تعتبر التكلفة التاريخية عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية					
CH 9	إن تجاهل التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد حسب مبدأ التكلفة التاريخية لا يؤثر على قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية					
CH 10	الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس سليم لنتائج نشاط الشركة					
CH 11	استخدام التكلفة التاريخية يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر					
CH 12	أساس التكلفة التاريخية يوفر معلومات تعبر بصدق عن مختلف الأحداث والصفقات التي تقوم بها المؤسسة					

### ثالثاً: أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية

لتحديد مدى تأثير استخدام القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية عليك بوضع علامة (x) في الخانة

البيان	معارض بشدة 1	معارض 2	دون رأي 3	موافق 4	موافق بشدة 5
JV 1					
JV 2					
JV 3					
JV 4					
JV 5					
JV 6					
JV 7					
JV 8					
JV 9					
JV 10					
JV 11					
JV 12					
JV 13					
JV 14					
JV 15					

## رابعاً: جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة

لمعرفة مدى جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة من فضلك قم بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة

موافق بشدة 5	موافق 4	دون رأي 3	معارض 2	معارض بشدة 1	البيان	رد
					تؤيد استخدام القيمة العادلة في تقييم موجودات المؤسسة والقياس المحاسبي	EN 1
					تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة وبعيدة عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات	EN 2
					تحدد الأسعار في السوق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية	EN 3
					القيمة العادلة أنسب من التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية	EN 4
					القدرة على الوصول إلى القيمة العادلة لكثير من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية .	EN 5
					يمكن انفتاح السوق الجزائرية على السوق العالمي من معرفة تغيرات الأسعار (سهولة توفر القيم السوقية العادلة)	EN 6
					يتمتع أفراد المجتمع المالي الجزائري إدارة، مستثمرون، محاسبون،... بدرجة مقبولة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة	EN 7
					لا يحتاج مهني المحاسبة في الجزائر إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة	EN 8
					تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	EN 9
					لا تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية	EN 10
					لا تحتاج التشريعات الضريبية الجزائرية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة.	EN 11
					لا يوجد ضعف نسبي في الكوادر البشرية الجزائرية المؤهلة لفهم وتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم.	EN 12
					يلعب مدققي الحسابات دورا هاما في تطبيق محاسبة القيمة العادلة من خلال تدقيق تقديرات القيمة العادلة عند تدقيق البيانات المالية	EN 13
					تضمن النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق	EN 14



**République Algérienne Démocratique et  
Populaire**

**Ministère de l'Enseignement Supérieur et  
de la Recherche scientifique**

**Université Ferhat Abbas - Sétif 1 -**

**Faculté des sciences économiques,  
commerciales et sciences de gestion**



***Ce questionnaire est adressé aux professionnels de la comptabilité en Algérie***

## ***Questionnaire***

*La chercheuse élabore une recherche scientifique en vue d'obtenir un diplôme de Doctorat (LMD) en sciences commerciales, option: comptabilité financière et ce sous le titre*

***« L'effet des mesures alternatives sur le contenu de l'information comptable dans le contexte de l'adoption des normes comptables internationales en Algérie -Étude comparative entre le coût historique et la juste valeur du point de vue des comptables professionnels en Algérie -»***

*Afin d'atteindre les objectifs de cette recherche, un questionnaire vous est adressé dans lequel vous donnerez votre opinion, vous, les professionnels de la comptabilité sur la meilleur alternative en compatibilité utilisée actuellement en Algérie. Nous vous remercions à l'avance pour votre valeureuse contribution qui permettra d'enrichir le présent travail.*

- *Coches la bonne réponse (x)*

**Première partie : Données personnelles**

**ID1/niveau scientifique :**

- 1 *Licence*
- 2 *Magister*
- 3 *Doctorat*

**ID2/profession :**

- 1 *Expert-comptable*
- 2 *Commissaire aux comptes*

**ID3/Années d'expérience :**

- 1 *Moins de 5 ans*
- 2 *5-10 ans*
- 3 *11-15 ans*
- 4 *16-20 ans*
- 5 *Plus de 20 ans*

**Deuxième partie : l'impact de l'utilisation du cout historique sur la qualité des informations comptables**

Cocher la bonne réponse (x) pour nous permettrait de connaitre l'effet de l'utilisation du cout historique sur le contenu des médias des informations comptables

N°	Désignation	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Sans avis	Tout à fait d'accord	D'accord
<b>CH 1</b>	<i>Le coût historique est caractérisé par la facilité de l'application et de la compréhension.</i>					
<b>CH 2</b>	<i>Les informations basées sur le coût historique sont pertinentes pour prendre des décisions.</i>					
<b>CH 3</b>	<i>Le coût historique offre les informations nécessaires au moment de la prise de décisions.</i>					
<b>CH 4</b>	<i>Les informations basées sur le coût historique permettent au décideur de prévoir les conséquences et les différents évènements liés à la décision.</i>					
<b>CH 5</b>	<i>Le coût historique contribue à l'évaluation des décisions</i>					
<b>CH 6</b>	<i>Le coût historique est basé sur des preuves objectives</i>					
<b>CH 7</b>	<i>Les informations basées sur le coût historique offrent une possibilité d'être vérifiable</i>					
<b>CH 8</b>	<i>Le coût historique exprime la survenance des opérations réelles et non pas virtuelles, alors il est plus fiable</i>					
<b>CH 9</b>	<i>L'ignorance du changement du pouvoir d'achat de l'unité monétaire à la base du coût historique n'influe pas sure la possibilité de comparer les informations comptables</i>					
<b>CH 10</b>	<i>Le recours à la méthode du coût historique permet une évaluation juste et correcte des résultats des activités de l'entreprise</i>					
<b>CH 11</b>	<i>L'utilisation de la méthode du coût historique conduit à la préservation du capital investi.</i>					
<b>CH 12</b>	<i>La base du coût historique fournit des informations fiables sur l'activité et les marchés conclus par l'entreprise.</i>					



### **Troisième partie : l'impact de l'utilisation de la juste valeur sur la qualité des informations comptables**

Pour définir l'effet de la juste valeur sur les caractéristiques qualitatives des informations comptables, veuillez cocher la bonne réponse (x) :

N°	Désignation	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Sans avis	Tout à fait d'accord	D'accord
JV 1	La notion de la juste valeur est caractérisée par la simplicité et la clarté.					
JV 2	L'absence du prix du marché pour certains éléments ne rend pas l'application de la juste valeur difficile					
JV 3	Le modèle de la juste valeur contribue à mieux comprendre les informations financières par les professionnels de la comptabilité					
JV 4	Les informations comptables établies selon la juste valeur se caractérisent par pertinence					
JV 5	Le décideur peut accéder aux informations au moment opportun car elle reflète la dernière bonne évaluation concernant les éléments du bilan					
J6	La juste valeur peut influencer sur le décideur					
JV 7	La juste valeur contribue à l'augmentation des prévisions concernant les informations comptables					
JV 8	Etablir des informations comptables selon la juste valeur aiderait à donner la capacité à évaluer les résultats des choix précédents					
JV 9	La juste valeur garantit la neutralité de la mesure comptable.					
JV 10	Les justes valeurs contribuent à augmenter la fiabilité des informations comptables car elle peut être utilisée par les utilisateurs des états financiers					
JV 11	Les états financiers fondés sur la base de la juste valeur atteignent la caractéristique de la fidélité de l'information comptable					
JV 12	Des données financières fondées sur la juste valeur ne permettent pas une manipulation comptable.					
JV 13	Les informations établies sur la base de la juste valeur sont vérifiables.					
JV 14	L'état financier basé sur la base de la juste valeur reflète les changements dans le pouvoir d'achat de l'unité monétaire					
JV 15	Les informations comptables basé sur la base de la juste valeur a été en mesure d'effectuer des comparaisons temporelles de l'évaluation relative à la situation financière et la performance					

### **Quatrième partie : la préparation de l'environnement algérien pour l'application de la juste valeur**

Pour définir la préparation de l'environnement algérien pour l'application de la juste valeur, veuillez cocher la bonne réponse (x) :

N°	Désignation	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Sans avis	Tout à fait d'accord	D'accord
EN1	<i>Vous êtes avec la continuité d'utilisation de la juste valeur pour l'évaluation des actifs de l'entreprise et la mesure comptable.</i>					
EN2	<i>Le marché algérien est caractérisé par la concurrence et reste loin de l'intervention du gouvernement et de l'impact des monopoles.</i>					
EN3	<i>Les prix dans le marché algérien est déterminé en fonction de la loi de l'offre et de la demande sans influences extérieures</i>					
EN4	<i>La juste valeur est plus appropriée par rapport au coût historique dans l'environnement algérien.</i>					
EN5	<i>La capacité d'accéder à la juste valeur de nombreux actifs financiers et des investissements immobiliers.</i>					
EN6	<i>L'ouverture du marché algérien sur le marché mondial peut connaître les variations de prix (pour donner la facilité de valeurs de marché).</i>					
EN7	<i>Les membres de la communauté financière algériens (l'administration, investisseurs, experts comptables) connaissent bien la notion de la juste valeur</i>					
EN8	<i>Les professionnels comptables en Algérie n'ont pas besoin de développer et d'approfondir leur compréhension de la juste valeur.</i>					
EN9	<i>Les Législation locales jouent un rôle important dans l'utilisation ou la non-utilisation de la juste valeur</i>					
EN10	<i>La législation fiscale algérienne ne pas relier par la mesure qui basé sur le principe du coût historique</i>					
EN11	<i>Législation fiscale algérienne ne doivent pas être mis au point pour permettre l'utilisation de la juste valeur</i>					
EN12	<i>le personnel algérien n'est pas relativement faible et reste qualifié à comprendre et à appliquer correctement les concepts contenus dans les normes comptables internationales.</i>					
EN13	<i>Les auditeurs jouent un rôle important dans l'application de la juste valeur à travers l'audit de l'évaluation de juste valeur</i>					
EN14	<i>Le système de comptabilité financière comprend la juste valeur de façon claire et précise</i>					

الملحق رقم 3 : قائمة المحكمين للاستبيان

مؤسسة العمل	المحكمين
- جامعة سطيف -1-	- تيجاني بالرقي
- جامعة سطيف -1-	- عكي علواني عومر
- جامعة سطيف -1-	- ملياني حكيم
- جامعة سطيف -1-	- سكاك معيوف
- جامعة سطيف -1-	- شريقي عمر
- جامعة سطيف -1-	- ساعد بن فرحات
- جامعة سطيف -1-	- محلي كمال
- جامعة سطيف -1-	- يعلى فاروق
- جامعة محمد الشريف مساعدي سوق أهراس	- بن بوزيد سليمان
- مترجمة رسمية	- عبير عبد الرزاق

الملحق رقم 4: النتائج الإحصائية- مخرجات برنامج SPSS

1. نتائج معامل الثبات "ألفا كرونباخ":

1.1. نتائج اختبار ألفا كرونباخ "للاستبيان ككل ما عدا البيانات المتعلقة بالمعلومات العامة:

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	50	100,0
	Exclus <sup>a</sup>	0	,0
	Total	50	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,731	41

2.1. نتائج اختبار ألفا كرونباخ لعبارات الجزء الثاني من الاستبيان:

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	50	100,0
	Exclus <sup>a</sup>	0	,0
	Total	50	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,666	12

3.1. نتائج اختبار ألفا كرونباخ لعبارات الجزء

الثالث من الاستبيان:

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	50	100,0
	Exclus <sup>a</sup>	0	,0
	Total	50	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,743	15

4.1. نتائج اختبار ألفا كرونباخ لعبارات الجزء الرابع من الاستبيان:

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	50	100,0
	Exclus <sup>a</sup>	0	,0
	Total	50	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,706	14

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

2. نتائج الدراسة الوصفية للمعلومات العامة:

Effectifs

المؤهل العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	117	63,6	63,6	63,6
	ماجستير	55	29,9	29,9	93,5
	دكتوراه	12	6,5	6,5	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

المهنة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محافظ حسابات	137	74,5	74,5	74,5
	خبير محاسبي	47	25,5	25,5	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

سنوات الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	36	19,6	19,6	19,6
	من 5 إلى 10 سنوات	35	19,0	19,0	38,6
	من 11 إلى 15 سنة	44	23,9	23,9	62,5
	من 16 إلى 20 سنة	54	29,3	29,3	91,8
	أكثر من 20 سنة	15	8,2	8,2	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

### 3. التكرارات والنسب المئوية بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V23

- التكرارات والنسب المئوية للجزء الثاني من الإستبيان  
تتميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها وفهمها

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	4	2,2	2,2	2,2
	معارض	5	2,7	2,7	4,9
	موافق	88	47,8	47,8	52,7
	موافق بشدة	87	47,3	47,3	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية ملائمة لاتخاذ القرارات

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	63	34,2	34,2	34,2
	معارض	83	45,1	45,1	79,3
	دون رأي	1	,5	,5	79,9
	موافق	30	16,3	16,3	96,2
	موافق بشدة	7	3,8	3,8	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

توفر التكلفة التاريخية معلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	51	27,7	27,7	27,7
	معارض	83	45,1	45,1	72,8
	دون رأي	7	3,8	3,8	76,6
	موافق	34	18,5	18,5	95,1
	موافق بشدة	9	4,9	4,9	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

تمكن المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية متخذ القرار من التنبؤ

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	65	35,3	35,3	35,3
	معارض	66	35,9	35,9	71,2
	دون رأي	9	4,9	4,9	76,1
	موافق	41	22,3	22,3	98,4
	موافق بشدة	3	1,6	1,6	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

تساهم التكلفة التاريخية في تقييم القرارات المتخذة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	70	38,0	38,0	38,0
	معارض	73	39,7	39,7	77,7
	دون رأي	3	1,6	1,6	79,3
	موافق	32	17,4	17,4	96,7
	موافق بشدة	6	3,3	3,3	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

التكلفة التاريخية مبنية على أساس اثبات أو دليل موضوعي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	5	2,7	2,7	2,7
	معارض	16	8,7	8,7	11,4
	دون رأي	2	1,1	1,1	12,5
	موافق	97	52,7	52,7	65,2
	موافق بشدة	64	34,8	34,8	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

توفر المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية خاصية القابلية للتحقق

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	5	2,7	2,7	2,7
	معارض	13	7,1	7,1	9,8
	دون رأي	1	,5	,5	10,3
	موافق	106	57,6	57,6	67,9
	موافق بشدة	59	32,1	32,1	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

تعتبر التكلفة التاريخية عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	6	3,3	3,3	3,3
	معارض	24	13,0	13,0	16,3
	دون رأي	5	2,7	2,7	19,0
	موافق	85	46,2	46,2	65,2
	موافق بشدة	64	34,8	34,8	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

إن تجاهل التغير في القوة الشرائية لوحدته النقد حسب مبدأ التكلفة التاريخية لا يؤثر على قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	22	12,0	12,0	12,0
	معارض	115	62,5	62,5	74,5
	دون رأي	1	,5	,5	75,0
	موافق	38	20,7	20,7	95,7
	موافق بشدة	8	4,3	4,3	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس سليم لنتائج نشاط الشركة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	57	31,0	31,0	31,0
	معارض	84	45,7	45,7	76,6
	دون رأي	2	1,1	1,1	77,7
	موافق	40	21,7	21,7	99,5
	موافق بشدة	1	,5	,5	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

استخدام التكلفة التاريخية يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	39	21,2	21,2	21,2
	معارض	103	56,0	56,0	77,2
	دون رأي	8	4,3	4,3	81,5
	موافق	29	15,8	15,8	97,3
	موافق بشدة	5	2,7	2,7	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

أساس التكلفة التاريخية يوفر معلومات تعبر بصدق عن مختلف الأحداث والصفقات التي تقوم بها المؤسسة.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	14	7,6	7,6	7,6
	معارض	39	21,2	21,2	28,8
	دون رأي	2	1,1	1,1	29,9
	موافق	85	46,2	46,2	76,1
	موافق بشدة	44	23,9	23,9	100,0
	Total	184	100,0	100,0	



• التكرارات والنسب للجزء الثالث من الإستبيان

مفهوم القيمة العادلة يتميز بالبساطة والوضوح

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	85	46,2	46,2	46,2
	معارض	70	38,0	38,0	84,2
	دون رأي	1	,5	,5	84,8
	موافق	25	13,6	13,6	98,4
	موافق بشدة	3	1,6	1,6	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

عدم وجود سعر سوق لبعض البنود لا يصعب من تطبيق القيمة العادلة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	93	50,5	50,5	50,5
	معارض	76	41,3	41,3	91,8
	دون رأي	2	1,1	1,1	92,9
	موافق	11	6,0	6,0	98,9
	موافق بشدة	2	1,1	1,1	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

يساهم نموذج القيمة العادلة في زيادة القابلية للفهم للمعلومات المالية من قبل المستخدمين

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	32	17,4	17,4	17,4
	معارض	88	47,8	47,8	65,2
	دون رأي	4	2,2	2,2	67,4
	موافق	40	21,7	21,7	89,1
	موافق بشدة	20	10,9	10,9	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

المعلومات المحاسبية المعدة وفقا للقيمة العادلة تمتاز بخاصية الملاءمة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	9	4,9	4,9	4,9
	معارض	9	4,9	4,9	9,8
	دون رأي	4	2,2	2,2	12,0
	موافق	90	48,9	48,9	60,9
	موافق بشدة	72	39,1	39,1	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

تمكن القيمة العادلة متخذ القرار من الحصول على معلومات في وقت مناسب لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود قائمة المركز المالي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	5	2,7	2,7	2,7
	معارض	11	6,0	6,0	8,7
	دون رأي	1	,5	,5	9,2
	موافق	82	44,6	44,6	53,8
	موافق بشدة	85	46,2	46,2	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

للقيمة العادلة القدرة على التأثير على متخذ القرار

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	8	4,3	4,3	4,3
	معارض	7	3,8	3,8	8,2
	دون رأي	5	2,7	2,7	10,9
	موافق	87	47,3	47,3	58,2
	موافق بشدة	77	41,8	41,8	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

تساهم القيمة العادلة في زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	7	3,8	3,8	3,8
	معارض	7	3,8	3,8	7,6
	دون رأي	3	1,6	1,6	9,2
	موافق	84	45,7	45,7	54,9
	موافق بشدة	83	45,1	45,1	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

اعداد المعلومات المحاسبية وفقا للقيمة العادلة يساعد في توفير خاصية القدرة على تقييم

نتائج الاختيارات السابقة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	7	3,8	3,8	3,8
	معارض	12	6,5	6,5	10,3
	دون رأي	3	1,6	1,6	12,0
	موافق	91	49,5	49,5	61,4
	موافق بشدة	71	38,6	38,6	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

تضمن القيمة العادلة حيادية القياس المحاسبي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	59	32,1	32,1	32,1
	معارض	76	41,3	41,3	73,4
	دون رأي	7	3,8	3,8	77,2
	موافق	30	16,3	16,3	93,5
	موافق بشدة	12	6,5	6,5	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

تساهم القيم العادلة في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	69	37,5	37,5	37,5
	معارض	34	18,5	18,5	56,0
	دون رأي	6	3,3	3,3	59,2
	موافق	53	28,8	28,8	88,0
	موافق بشدة	22	12,0	12,0	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

تحقق البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	54	29,3	29,3	29,3
	معارض	67	36,4	36,4	65,8
	دون رأي	3	1,6	1,6	67,4
	موافق	40	21,7	21,7	89,1
	موافق بشدة	20	10,9	10,9	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

لا تمكن البيانات المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة من التلاعب في الحسابات.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	61	33,2	33,2	33,2
	معارض	86	46,7	46,7	79,9
	دون رأي	5	2,7	2,7	82,6
	موافق	28	15,2	15,2	97,8
	موافق بشدة	4	2,2	2,2	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

المعلومات المعدة وفقا لاساس القيمة العادلة تحقق خاصية القابلية للتحقق

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	61	33,2	33,2	33,2
	معارض	86	46,7	46,7	79,9
	دون رأي	4	2,2	2,2	82,1
	موافق	28	15,2	15,2	97,3
	موافق بشدة	5	2,7	2,7	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

يعكس التقرير المالي المبني على اساس القيمة العادلة التغيرات في القدرة الشرائية للنقود

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	17	9,2	9,2	9,2
	معارض	12	6,5	6,5	15,8
	دون رأي	3	1,6	1,6	17,4
	موافق	85	46,2	46,2	63,6
	موافق بشدة	67	36,4	36,4	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

تمكن المعلومات المحاسبية المبنية على اساس القيمة العادلة من اجراء المقارنات الزمانية من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والاداء

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	14	7,6	7,6	7,6
	معارض	30	16,3	16,3	23,9
	دون رأي	25	13,6	13,6	37,5
	موافق	75	40,8	40,8	78,3
	موافق بشدة	40	21,7	21,7	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

• التكرارات والنسب للجزء الرابع من الإستبيان

تؤيد استخدام القيمة العادلة في تقييم موجودات المؤسسة والقياس المحاسبي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	15	8,2	8,2	8,2
	معارض	113	61,4	61,4	69,6
	دون رأي	14	7,6	7,6	77,2
	موافق	35	19,0	19,0	96,2
	موافق بشدة	7	3,8	3,8	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة وبعيدة عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	48	26,1	26,1	26,1
	معارض	101	54,9	54,9	81,0
	دون رأي	5	2,7	2,7	83,7
	موافق	28	15,2	15,2	98,9
	موافق بشدة	2	1,1	1,1	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

تتحدد الأسعار في السوق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	46	25,0	25,0	25,0
	معارض	72	39,1	39,1	64,1
	دون رأي	14	7,6	7,6	71,7
	موافق	49	26,6	26,6	98,4
	موافق بشدة	3	1,6	1,6	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

القيمة العادلة أنسب من التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	40	21,7	21,7	21,7
	معارض	92	50,0	50,0	71,7
	دون رأي	4	2,2	2,2	73,9
	موافق	44	23,9	23,9	97,8
	موافق بشدة	4	2,2	2,2	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

القدرة على الوصول إلى القيمة العادلة لكثير من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية .

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	118	64,1	64,1	64,1
	معارض	51	27,7	27,7	91,8
	دون رأي	1	,5	,5	92,4
	موافق	9	4,9	4,9	97,3
	موافق بشدة	5	2,7	2,7	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

يمكن انفتاح السوق الجزائرية على السوق العالمي من معرفة تغيرات الأسعار (سهولة توفر القيمة السوقية العادلة)

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	22	12,0	12,0	12,0
	معارض	48	26,1	26,1	38,0
	دون رأي	12	6,5	6,5	44,6
	موافق	91	49,5	49,5	94,0
	موافق بشدة	11	6,0	6,0	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

يتمتع أفراد المجتمع المالي الجزائري إدارة، مستثمرون، محاسبون،... بدرجة مقبولة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	81	44,0	44,0	44,0
	معارض	57	31,0	31,0	75,0
	دون رأي	3	1,6	1,6	76,6
	موافق	41	22,3	22,3	98,9
	موافق بشدة	2	1,1	1,1	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

لا يحتاج مهنيي المحاسبة في الجزائر إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	103	56,0	56,0	56,0
	معارض	67	36,4	36,4	92,4
	موافق	11	6,0	6,0	98,4
	موافق بشدة	3	1,6	1,6	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	14	7,6	7,6	7,6
	معارض	22	12,0	12,0	19,6
	دون رأي	6	3,3	3,3	22,8
	موافق	78	42,4	42,4	65,2
	موافق بشدة	64	34,8	34,8	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

لا تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	82	44,6	44,6	44,6
	معارض	45	24,5	24,5	69,0
	دون رأي	6	3,3	3,3	72,3
	موافق	39	21,2	21,2	93,5
	موافق بشدة	12	6,5	6,5	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

لا تحتاج التشريعات الضريبية الجزائرية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة .

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	99	53,8	53,8	53,8
	معارض	41	22,3	22,3	76,1
	دون رأي	8	4,3	4,3	80,4
	موافق	31	16,8	16,8	97,3
	موافق بشدة	5	2,7	2,7	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

لا يوجد ضعف نسبي في الكوادر البشرية الجزائرية المؤهلة لفهم وتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم.

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	98	53,3	53,3	53,3
	معارض	63	34,2	34,2	87,5
	دون رأي	3	1,6	1,6	89,1
	موافق	12	6,5	6,5	95,7
	موافق بشدة	8	4,3	4,3	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

يلعب مدققي الحسابات دورا هاما في تطبيق محاسبة القيمة العادلة من خلال تدقيق تقديرات القيمة العادلة عند تدقيق البيانات المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	13	7,1	7,1	7,1
	معارض	14	7,6	7,6	14,7
	دون رأي	2	1,1	1,1	15,8
	موافق	123	66,8	66,8	82,6
	موافق بشدة	32	17,4	17,4	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

تضمن النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	معارض بشدة	31	16,8	16,8	16,8
	معارض	64	34,8	34,8	51,6
	دون رأي	1	,5	,5	52,2
	موافق	74	40,2	40,2	92,4
	موافق بشدة	14	7,6	7,6	100,0
	Total	184	100,0	100,0	

4. نتائج اختبار Test-t:

1.4. نتائج اختبار T للجزء الثاني من الاستبيان:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
تتميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها وفهمها	184	4,35	,810	,060
المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية ملائمة لاتخاذ القرارات	184	2,10	1,157	,085
توفر التكلفة التاريخية معلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار	184	2,28	1,194	,088
تمكن المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية متخذ القرار من التنبؤ	184	2,19	1,188	,088
تساهم التكلفة التاريخية في تقييم القرارات المتخذة	184	2,08	1,178	,087
التكلفة التاريخية مبنية على أساس اثبات أو دليل موضوعي	184	4,08	,974	,072
توفر المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية خاصية القابلية للتحقق	184	4,09	,922	,068
تعبر التكلفة التاريخية عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية	184	3,96	1,093	,081
إن تجاهل التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد حسب مبدأ التكلفة التاريخية لا يؤثر على قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية	184	2,43	1,079	,080
الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس سليم لنتائج نشاط الشركة	184	2,15	1,106	,082
استخدام التكلفة التاريخية يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر	184	2,23	1,041	,077
أساس التكلفة التاريخية يوفر معلومات تعبر بصدق عن مختلف الأحداث والصفقات التي تقوم بها المؤسسة.	184	3,58	1,270	,094



Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différenc e moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
تتميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها وفهمها	22,665	183	,000	1,353	1,24	1,47
المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية ملائمة لاتخاذ القرارات	-10,512	183	,000	-,897	-1,07	-,73
توفر التكلفة التاريخية معلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار	-8,212	183	,000	-,723	-,90	-,55
تمكن المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية متخذ القرار من التنبؤ	-9,245	183	,000	-,810	-,98	-,64
تساهم التكلفة التاريخية في تقييم القرارات المتخذة	-10,580	183	,000	-,918	-1,09	-,75
التكلفة التاريخية مبنية على أساس اثبات أو دليل موضوعي	15,055	183	,000	1,082	,94	1,22
توفر المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية خاصية القابلية للتحقق	16,079	183	,000	1,092	,96	1,23
تعبير التكلفة التاريخية عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية	11,935	183	,000	,962	,80	1,12
إن تجاهل التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد حسب مبدأ التكلفة التاريخية لا يؤثر على قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية	-7,174	183	,000	-,571	-,73	-,41
الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس سليم لنتائج نشاط الشركة	-10,401	183	,000	-,848	-1,01	-,69
استخدام التكلفة التاريخية يؤدي إلى المحافظة على رأس المال المستثمر	-10,054	183	,000	-,772	-,92	-,62
أساس التكلفة التاريخية يوفر معلومات تعبر بصدق عن مختلف الأحداث والصفقات التي تقوم بها المؤسسة.	6,155	183	,000	,576	,39	,76

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
خاصية الملاءمة	184	2,1721	,84300	,06215
خاصية الموثوقية	184	3,9280	,74743	,05510

2.4. نتائج اختبار T للجزء الثالث من الاستبيان:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
مفهوم القيمة العادلة يتميز بالبساطة والوضوح	184	1,86	1,070	,079
عدم وجود سعر سوق لبعض البنود لا يصعب من تطبيق القيمة العادلة	184	1,66	,860	,063
يساهم نموذج القيمة العادلة في زيادة القابلية للفهم للمعلومات المالية من قبل المستخدمين	184	2,61	1,297	,096
المعلومات المحاسبية المعدة وفقا للقيمة العادلة تمتاز بخاصية الملاءمة	184	4,13	1,019	,075
تمكن القيمة العادلة متخذ القرار من الحصول على معلومات في وقت مناسب لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود قائمة المركز المالي	184	4,26	,944	,070
للقيمة العادلة القدرة على التأثير على متخذ القرار	184	4,18	,980	,072
تساهم القيمة العادلة في زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات المالية	184	4,24	,952	,070
اعداد المعلومات المحاسبية وفقا للقيمة العادلة يساعد في توفير خاصية القدرة على تقييم نتائج الاختيارات السابقة	184	4,13	,998	,074
تضمن القيمة العادلة حيادية القياس المحاسبي	184	2,24	1,245	,092
تساهم القيم العادلة في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين	184	2,59	1,516	,112
تحقق البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية	184	2,48	1,391	,103
لا تمكن البيانات المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة من التلاعب في الحسابات.	184	2,07	1,079	,080
المعلومات المعدة وفقا لأساس القيمة العادلة تحقق خاصية القابلية للتحقق	184	2,08	1,099	,081
يعكس التقرير المالي المبني على أساس القيمة العادلة التغيرات في القدرة الشرائية للنقود	184	3,94	1,215	,090
تمكن المعلومات المحاسبية المبنية على أساس القيمة العادلة من اجراء المقارنات الزمانية من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء	184	3,53	1,214	,090

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
مفهوم القيمة العادلة يتميز بالبساطة والوضوح	-14,397	183	,000	-1,136	-1,29	-,98
عدم وجود سعر سوق لبعض البنود لا يصعب من تطبيق القيمة العادلة	-21,167	183	,000	-1,342	-1,47	-1,22
يساهم نموذج القيمة العادلة في زيادة القابلية للفهم للمعلومات المالية من قبل المستخدمين	-4,093	183	,000	-,391	-,58	-,20
المعلومات المحاسبية المعدة وفقا للقيمة العادلة تمتاز بخاصية الملاءمة	14,972	183	,000	1,125	,98	1,27
تمكن القيمة العادلة متخذ القرار من الحصول على معلومات في وقت مناسب لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود قائمة المركز المالي	18,044	183	,000	1,255	1,12	1,39
للقيمة العادلة القدرة على التأثير على متخذ القرار	16,401	183	,000	1,185	1,04	1,33
تساهم القيمة العادلة في زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات المالية	17,726	183	,000	1,245	1,11	1,38
اعداد المعلومات المحاسبية وفقا للقيمة العادلة يساعد في توفير خاصية القدرة على تقييم نتائج الاختيارات السابقة	15,297	183	,000	1,125	,98	1,27
تضمن القيمة العادلة حيادية القياس المحاسبي	-8,292	183	,000	-,761	-,94	-,58
تساهم القيم العادلة في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين	-3,648	183	,000	-,408	-,63	-,19
تحقق البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية	-5,036	183	,000	-,516	-,72	-,31
لا تمكن البيانات المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة من التلاعب في الحسابات.	-11,747	183	,000	-,935	-1,09	-,78
المعلومات المعدة وفقا لأساس القيمة العادلة تحقق خاصية القابلية للتحقق	-11,406	183	,000	-,924	-1,08	-,76
يعكس التقرير المالي المبني على أساس القيمة العادلة التغيرات في القدرة الشرائية للنقود	10,493	183	,000	,940	,76	1,12
تمكن المعلومات المحاسبية المبنية على أساس القيمة العادلة من إجراء المقارنات الزمانية من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء	5,889	183	,000	,527	,35	,70

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
خاصية الملازمة	184	4,1870	,74997	,05529
خاصية الموثوقية	184	2,2913	,93921	,06924
القابلية للفهم والتطبيق	184	2,0435	,79650	,05872
القابلية للمقارنة	184	3,7337	,87451	,06447

3.4. نتائج اختبار T للجزء الرابع من الاستبيان:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
تؤيد استخدام القيمة العادلة في تقييم موجودات المؤسسة والقياس المحاسبي	184	2,49	1,014	,075
تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة وبعيدة عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات	184	2,10	,995	,073
تحدد الأسعار في السوق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية	184	2,41	1,174	,087
القيمة العادلة أنسب من التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية	184	2,35	1,130	,083
القدرة على الوصول إلى القيمة العادلة لكثير من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية .	184	1,54	,940	,069
يمكن انفتاح السوق الجزائرية على السوق العالمي من معرفة تغيرات الأسعار (سهولة توفر القيم السوقية العادلة)	184	3,11	1,212	,089
يتمتع أفراد المجتمع المالي الجزائري بإدارة، مستثمرون، محاسبون،... بدرجة مقبولة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة	184	2,05	1,204	,089
لا يحتاج مهنيي المحاسبة في الجزائر إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة	184	1,61	,893	,066
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	184	3,85	1,236	,091
لا تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية	184	2,21	1,371	,101
لا تحتاج التشريعات الضريبية الجزائرية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة .	184	1,92	1,226	,090
لا يوجد ضعف نسبي في الكوادر البشرية الجزائرية المؤهلة لفهم وتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم.	184	1,74	1,069	,079
يلعب مدققي الحسابات دورا هاما في تطبيق محاسبة القيمة العادلة من خلال تدقيق تقديرات القيمة العادلة عند تدقيق البيانات المالية	184	3,80	1,044	,077
تضمن النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق	184	2,87	1,312	,097

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
تزيد استخدام القيمة العادلة في تقييم موجودات المؤسسة والقياس المحاسبي	-6,837	183	,000	-,511	-,66	-,36
تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة وبعيدة عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات	-12,230	183	,000	-,897	-1,04	-,75
تتحدد الأسعار في السوق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية	-6,842	183	,000	-,592	-,76	-,42
القيمة العادلة أنسب من التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية	-7,828	183	,000	-,652	-,82	-,49
القدرة على الوصول إلى القيمة العادلة لكثير من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية .	-21,021	183	,000	-1,457	-1,59	-1,32
يمكن انفتاح السوق الجزائرية على السوق العالمي من معرفة تغيرات الأسعار(سهولة توفر القيمة السوقية العادلة)	1,278	183	,203	,114	-,06	,29
يتمتع أفراد المجتمع المالي الجزائري بإدارة، مستثمرون، محاسبون،... بدرجة مقبولة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة	-10,650	183	,000	-,946	-1,12	-,77
لا يحتاج مهنيي المحاسبة في الجزائر إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة	-21,142	183	,000	-1,391	-1,52	-1,26
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	9,302	183	,000	,848	,67	1,03
لا تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية	-7,849	183	,000	-,793	-,99	-,59
لا تحتاج التشريعات الضريبية الجزائرية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة	-11,909	183	,000	-1,076	-1,25	-,90
لا يوجد ضعف نسبي في الكوادر البشرية الجزائرية المؤهلة لفهم وتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم.	-15,935	183	,000	-1,255	-1,41	-1,10
يلعب مدققي الحسابات دورا هاما في تطبيق محاسبة القيمة العادلة من خلال تدقيق تقديرات القيمة العادلة عند تدقيق البيانات المالية	10,378	183	,000	,799	,65	,95
تضمن النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق	-1,349	183	,179	-,130	-,32	,06

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الجزء الرابع: جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة	184	2,4328	,42923	,03164

5. نتائج اختبار الفرضيات:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الفرضية الأولى	184	2,9606	,41889	,03088
الفرضية الثانية	184	3,0659	,50996	,03759
الفرضية الثالثة	184	2,4328	,42923	,03164

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الفرضية الأولى	-1,276	183	,204	-,03940	-,1003	,0215
الفرضية الثانية	1,754	183	,081	,06594	-,0082	,1401
الفرضية الثالثة	-17,923	183	,000	-,56716	-,6296	-,5047

Critical Values for Pearson's Correlation Coefficient

DF	Proportion in ONE Tail					
	.25	.10	.05	.025	.01	.005
DF	Proportion in TWO Tails					
	.50	.20	.10	.05	.02	.01
1	.7071	.9511	.9877	.9969	.9995	.9999
2	.5000	.8000	.9000	.9500	.9800	.9900
3	.4040	.6870	.8054	.8783	.9343	.9587
4	.3473	.6084	.7293	.8114	.8822	.9172
5	.3091	.5509	.6694	.7545	.8329	.8745
6	.2811	.5067	.6215	.7067	.7887	.8343
7	.2596	.4716	.5822	.6664	.7498	.7977
8	.2423	.4428	.5494	.6319	.7155	.7646
9	.2281	.4187	.5214	.6021	.6851	.7348
10	.2161	.3981	.4973	.5760	.6581	.7079
11	.2058	.3802	.4762	.5529	.6339	.6835
12	.1968	.3646	.4575	.5324	.6120	.6614
13	.1890	.3507	.4409	.5140	.5923	.6411
14	.1820	.3383	.4259	.4973	.5742	.6226
15	.1757	.3271	.4124	.4821	.5577	.6055
16	.1700	.3170	.4000	.4683	.5425	.5897
17	.1649	.3077	.3887	.4555	.5285	.5751
18	.1602	.2992	.3783	.4438	.5155	.5614
19	.1558	.2914	.3687	.4329	.5034	.5487
20	.1518	.2841	.3598	.4227	.4921	.5368
21	.1481	.2774	.3515	.4132	.4815	.5256
22	.1447	.2711	.3438	.4044	.4716	.5151
23	.1415	.2653	.3365	.3961	.4622	.5052
24	.1384	.2598	.3297	.3882	.4534	.4958
25	.1356	.2546	.3233	.3809	.4451	.4869
26	.1330	.2497	.3172	.3739	.4372	.4785
27	.1305	.2451	.3115	.3673	.4297	.4705
28	.1281	.2407	.3061	.3610	.4226	.4629
29	.1258	.2366	.3009	.3550	.4158	.4556
30	.1237	.2327	.2960	.3494	.4093	.4487
31	.1217	.2289	.2913	.3440	.4032	.4421
32	.1197	.2254	.2869	.3388	.3972	.4357
33	.1179	.2220	.2826	.3338	.3916	.4296
34	.1161	.2187	.2785	.3291	.3862	.4238
35	.1144	.2156	.2746	.3246	.3810	.4182
36	.1128	.2126	.2709	.3202	.3760	.4128
37	.1113	.2097	.2673	.3160	.3712	.4076
38	.1098	.2070	.2638	.3120	.3665	.4026
39	.1084	.2043	.2605	.3081	.3621	.3978
40	.1070	.2018	.2573	.3044	.3578	.3932

DF	Proportion in ONE Tail					
	.25	.10	.05	.025	.01	.005
	Proportion in TWO Tails					
	.50	.20	.10	.05	.02	.01
41	.1057	.1993	.2542	.3008	.3536	.3887
42	.1044	.1970	.2512	.2973	.3496	.3843
43	.1032	.1947	.2483	.2940	.3457	.3801
44	.1020	.1925	.2455	.2907	.3420	.3761
45	.1008	.1903	.2429	.2876	.3384	.3721
46	.0997	.1883	.2403	.2845	.3348	.3683
47	.0987	.1863	.2377	.2816	.3314	.3646
48	.0976	.1843	.2353	.2787	.3281	.3610
49	.0966	.1825	.2329	.2759	.3249	.3575
50	.0956	.1806	.2306	.2732	.3218	.3542
51	.0947	.1789	.2284	.2706	.3188	.3509
52	.0938	.1772	.2262	.2681	.3158	.3477
53	.0929	.1755	.2241	.2656	.3129	.3445
54	.0920	.1739	.2221	.2632	.3102	.3415
55	.0912	.1723	.2201	.2609	.3074	.3385
56	.0904	.1708	.2181	.2586	.3048	.3357
57	.0896	.1693	.2162	.2564	.3022	.3328
58	.0888	.1678	.2144	.2542	.2997	.3301
59	.0880	.1664	.2126	.2521	.2972	.3274
60	.0873	.1650	.2108	.2500	.2948	.3248
61	.0866	.1636	.2091	.2480	.2925	.3223
62	.0858	.1623	.2075	.2461	.2902	.3198
63	.0852	.1610	.2058	.2441	.2880	.3173
64	.0845	.1598	.2042	.2423	.2858	.3150
65	.0838	.1586	.2027	.2404	.2837	.3126
66	.0832	.1574	.2012	.2387	.2816	.3104
67	.0826	.1562	.1997	.2369	.2796	.3081
68	.0820	.1550	.1982	.2352	.2776	.3060
69	.0814	.1539	.1968	.2335	.2756	.3038
70	.0808	.1528	.1954	.2319	.2737	.3017
71	.0802	.1517	.1940	.2303	.2718	.2997
72	.0796	.1507	.1927	.2287	.2700	.2977
73	.0791	.1497	.1914	.2272	.2682	.2957
74	.0786	.1486	.1901	.2257	.2664	.2938
75	.0780	.1477	.1888	.2242	.2647	.2919
76	.0775	.1467	.1876	.2227	.2630	.2900
77	.0770	.1457	.1864	.2213	.2613	.2882
78	.0765	.1448	.1852	.2199	.2597	.2864
79	.0760	.1439	.1841	.2185	.2581	.2847
80	.0755	.1430	.1829	.2172	.2565	.2830
81	.0751	.1421	.1818	.2159	.2550	.2813
82	.0746	.1412	.1807	.2146	.2535	.2796
83	.0742	.1404	.1796	.2133	.2520	.2780
84	.0737	.1396	.1786	.2120	.2505	.2764
85	.0733	.1387	.1775	.2108	.2491	.2748



D F	Proportion in ONE Tail					
	.25	.10	.05	.025	.01	.005
	Proportion in TWO Tails					
	.50	.20	.10	.05	.02	.01
86	.0728	.1379	.1765	.2096	.2477	.2732
87	.0724	.1371	.1755	.2084	.2463	.2717
88	.0720	.1364	.1745	.2072	.2449	.2702
89	.0716	.1356	.1735	.2061	.2435	.2687
90	.0712	.1348	.1726	.2050	.2422	.2673
91	.0708	.1341	.1716	.2039	.2409	.2659
92	.0704	.1334	.1707	.2028	.2396	.2645
93	.0700	.1327	.1698	.2017	.2384	.2631
94	.0697	.1320	.1689	.2006	.2371	.2617
95	.0693	.1313	.1680	.1996	.2359	.2604
96	.0689	.1306	.1671	.1986	.2347	.2591
97	.0686	.1299	.1663	.1975	.2335	.2578
98	.0682	.1292	.1654	.1966	.2324	.2565
99	.0679	.1286	.1646	.1956	.2312	.2552
100	.0675	.1279	.1638	.1946	.2301	.2540

الملحق رقم 6 : جدول اختبار T

cum. prob	<i>t</i> .50	<i>t</i> .75	<i>t</i> .80	<i>t</i> .85	<i>t</i> .90	<i>t</i> .95	<i>t</i> .975	<i>t</i> .99	<i>t</i> .995	<i>t</i> .999	<i>t</i> .9995
one-tail	0.50	0.25	0.20	0.15	0.10	0.05	0.025	0.01	0.005	0.001	0.0005
two-tails	1.00	0.50	0.40	0.30	0.20	0.10	0.05	0.02	0.01	0.002	0.001
df											
1	0.000	1.000	1.376	1.963	3.078	6.314	12.71	31.82	63.66	318.31	636.62
2	0.000	0.816	1.061	1.386	1.886	2.920	4.303	6.965	9.925	22.327	31.599
3	0.000	0.765	0.978	1.250	1.638	2.353	3.182	4.541	5.841	10.215	12.924
4	0.000	0.741	0.941	1.190	1.533	2.132	2.776	3.747	4.604	7.173	8.610
5	0.000	0.727	0.920	1.156	1.476	2.015	2.571	3.365	4.032	5.893	6.869
6	0.000	0.718	0.906	1.134	1.440	1.943	2.447	3.143	3.707	5.208	5.959
7	0.000	0.711	0.896	1.119	1.415	1.895	2.365	2.998	3.499	4.785	5.408
8	0.000	0.706	0.889	1.108	1.397	1.860	2.306	2.896	3.355	4.501	5.041
9	0.000	0.703	0.883	1.100	1.383	1.833	2.262	2.821	3.250	4.297	4.781
10	0.000	0.700	0.879	1.093	1.372	1.812	2.228	2.764	3.169	4.144	4.587
11	0.000	0.697	0.876	1.088	1.363	1.796	2.201	2.718	3.106	4.025	4.437
12	0.000	0.695	0.873	1.083	1.356	1.782	2.179	2.681	3.055	3.930	4.318
13	0.000	0.694	0.870	1.079	1.350	1.771	2.160	2.650	3.012	3.852	4.221
14	0.000	0.692	0.868	1.076	1.345	1.761	2.145	2.624	2.977	3.787	4.140
15	0.000	0.691	0.866	1.074	1.341	1.753	2.131	2.602	2.947	3.733	4.073
16	0.000	0.690	0.865	1.071	1.337	1.746	2.120	2.583	2.921	3.686	4.015
17	0.000	0.689	0.863	1.069	1.333	1.740	2.110	2.567	2.898	3.646	3.965
18	0.000	0.688	0.862	1.067	1.330	1.734	2.101	2.552	2.878	3.610	3.922
19	0.000	0.688	0.861	1.066	1.328	1.729	2.093	2.539	2.861	3.579	3.883
20	0.000	0.687	0.860	1.064	1.325	1.725	2.086	2.528	2.845	3.552	3.850
21	0.000	0.686	0.859	1.063	1.323	1.721	2.080	2.518	2.831	3.527	3.819
22	0.000	0.686	0.858	1.061	1.321	1.717	2.074	2.508	2.819	3.505	3.792
23	0.000	0.685	0.858	1.060	1.319	1.714	2.069	2.500	2.807	3.485	3.768
24	0.000	0.685	0.857	1.059	1.318	1.711	2.064	2.492	2.797	3.467	3.745
25	0.000	0.684	0.856	1.058	1.316	1.708	2.060	2.485	2.787	3.450	3.725
26	0.000	0.684	0.856	1.058	1.315	1.706	2.056	2.479	2.779	3.435	3.707
27	0.000	0.684	0.855	1.057	1.314	1.703	2.052	2.473	2.771	3.421	3.690
28	0.000	0.683	0.855	1.056	1.313	1.701	2.048	2.467	2.763	3.408	3.674
29	0.000	0.683	0.854	1.055	1.311	1.699	2.045	2.462	2.756	3.396	3.659
30	0.000	0.683	0.854	1.055	1.310	1.697	2.042	2.457	2.750	3.385	3.646
40	0.000	0.681	0.851	1.050	1.303	1.684	2.021	2.423	2.704	3.307	3.551
60	0.000	0.679	0.848	1.045	1.296	1.671	2.000	2.390	2.660	3.232	3.460
80	0.000	0.678	0.846	1.043	1.292	1.664	1.990	2.374	2.639	3.195	3.416
100	0.000	0.677	0.845	1.042	1.290	1.660	1.984	2.364	2.626	3.174	3.390
1000	0.000	0.675	0.842	1.037	1.282	1.646	1.962	2.330	2.581	3.098	3.300
z	0.000	0.674	0.842	1.036	1.282	1.645	1.960	2.326	2.576	3.090	3.291

# المقدمة

## الخلاصة

أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

- دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -

## I. المراجع باللغة العربية

## 1. الكتب

ابراهيم الجزراوي و عامر الجنابي (2009)، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية الخاصة، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

ابراهيم يعقوب اسماعيل عثمان (2016)، أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية- دراسة تطبيقية وميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، أطروحة دكتوراه الفلسفة غير منشورة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا

أبوزيد محمد المبروك (2005)، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، اترك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.

أحمد الخطيب و خالد ريغان (2009)، إدارة المعرفة و نظم المعلومات، عالم الكتاب الحديث، عمان.

أحمد حسين علي حسين (2004)، نظم المعلومات المحاسبية: الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.

أحمد حلمي جمعة (2010)، نظرية المحاسبة المالية - النموذج الدولي الجديد، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.

أحمد رياحي بلقاوي (2009)، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العبد الله، مراجعة طلال الججاوي، دار البزاوي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة العربية، الجزء الأول.

أحمد صلاح عطية (2004)، مبادئ المحاسبة المالية: نظام معلومات لخدمة متخذي القرارات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.

إلدون س هندريكسن (2008)، النظرية المحاسبية، ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، مصر، الطبعة الرابعة.

أمين السيد أحمد لطفي (2005)، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.

- أمين السيد أحمد لطفي (2007)، نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح و التقرير المالي عن الالتزامات و حقوق الملكية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، الجزء الثاني.
- إيمان فاضل السامرائي و هيثم محمد الزغبي (2004)، نظم المعلومات الإدارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
- بول.ج. ستينبارت و مارشال رومني (2009) ، نظم المعلومات المحاسبية، ترجمة: قاسم ابراهيم الحسيني، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
- ثناء علي القباني (2003)، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
- حسين القاضي ومأمون حمدان (2000)، المحاسبة الدولية، الدار العلمية، عمان، الأردن.
- حسين القاضي ومأمون حمدان (2007)، نظرية المحاسبة، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر، عمان، الأردن.
- خالد جمال الجعارات (2008)، معايير التقارير المالية الدولية **IFRS/IAS 2007** ، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- دونالد كيسو وجيري ويجانت (1995)، المحاسبة المتوسطة، ج1، ترجمة: أحمد حامد حجاج وتقديم سلطان محمد السلطان، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
- دونالد كيسو وجيري ويجانت (2009)، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، ترجمة أحمد حامد حجاج ، الطبعة السابعة، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.
- ربيعي مصطفى عليان (2008)، إدارة المعرفة ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
- رضوان حلوة حنان (2003)، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
- رضوان حلوة حنان (2005)، مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري و التطبيقات العلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
- رضوان حلوة حنان (2006)، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الثانية.
- ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك و جاك كاثي (2010)، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي أحمد كاجيحي و ابراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية.

شرف الدين خليل، الإحصاء الوصفي، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، ملف إلكتروني من الموقع:  
يوم: [http://www.ao-academy.org/docs/alihsaa\\_alwasfi\\_2403009.pdf](http://www.ao-academy.org/docs/alihsaa_alwasfi_2403009.pdf)

2015/02/15

شعيب شنوف (2008)، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، الجزء الأول.

طارق عبد العال حماد (2003)، المحاسبة عن القيمة العادلة، عين الشمس للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.

طارق عبد العال حماد (2003)، موسوعة معايير المحاسبة الدولية: المحاسبة عن الاستثمارات، الدار الجامعية، مصر، الجزء الثالث.

طارق عبد العال حماد (2009)، دليل استخدام معايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، الجزء الأول.

طارق عبد العال حماد (2009)، دليل استخدام معايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، الجزء الثاني.

عباس مهدي الشيرازي (1990)، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت.

عبد الرزاق محمد قاسم (2006)، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.

عبد الوهاب نصر علي (2004)، مبادئ المحاسبة المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، الجزء الثاني.

عمرو حسن ابراهيم (2011)، دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال قسم المحاسبة، جامعة حلوان، مصر.

فايز جمعة صالح النجار (2007)، نظم المعلومات الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية.

فؤاد محمد الليثي (2003)، نظرية المحاسبة المدخل المعاصر، دار النهضة العربية، بور سعيد، مصر، الطبعة الثانية.

كمال الدين مصطفى الدهراوي (1998)، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر.

كمال عبد العزيز النقيب (2004)، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.

مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية، عمان، الأردن، الجزء أ.

مجلس معايير المحاسبة الدولية (2013)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: الوثائق المرافقة، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية، عمان، الأردن، الجزء ب.

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001)، مبادئ التقارير المالية المتقدمة: بموجب المنهج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الأونكتاد، عمان، الأردن.

محمد الصيرفي (2009)، إدارة تكنولوجيا المعلومات، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر.

محمد طلال الججاوي، ريان يوسف نعوم، محمد عي جعفر ومشتاق طالب الشمري (2009)، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

محمد عبد الحسين آل فرج الطائي (2005)، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى.

محمد مطر (2004)، التأصيل العلمي للممارسة المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.

محمود السيد الناغي (2002)، نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة العصرية، مصر.

هادي رضا الصفار (2006)، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الجزء الأول.

هوام جمعة (2007)، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الجزء الأول.

هيني قان جريونينج (2006)، معايير التقارير المالية الدولية – دليل التطبيق، -، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة.

وليد ناجي الحيايالي (2007)، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك.

يوسف محمود جربوع (2001)، التكلفة التاريخية للمخزون، مؤسسة الوراق للطباعة والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.

## 2. المجالات والدوريات

ابراهيم عبد موسى السعبري وزيد عائد مردان (2012)، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الكوفة، بغداد، السنة الثامنة، العدد25.

بالرقي تيجاني (2012)، المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف01، العدد12.

بالرقي تيجاني (2005)، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، العدد الخامس.

بالرقي تيجاني (2008)، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، العدد الثامن.

جميل حسن النجار(2013)، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد التاسع، العدد الثالث، بدون صفحة. ملف إلكتروني تم تحميله بتاريخ 2017/06/02 من: <http://platform.almanhal.com/Files/?ID=T2-41654-MLA0011371.pdf&pi=7>

حازم الخطيب وظاهر القشي (2004)، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، المجلد الثاني، العدد الثاني.

رضا إبراهيم صالح (2009)، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"، مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني.

سالم عبد الله حلس ويوسف محمود جربوع (2009)، تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة- دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين-، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بها، مصر، السنة السادسة والعشرين، العدد الأول.



سيد عبد الفتاح صالح حسين (2009)، تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة وممارسات المحاسبة الابتكارية وأثرها على جودة التقارير المالية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، العدد الثاني.

صالح عبد الرحمان المحمود (2004)، انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية، مجلة الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني.

الصيح عبد الحميد مانع (2005)، أثر التضخم على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية اليمنية، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، مملكة البحرين، المجلد الثامن، العدد الأول.

طارق حماد المبيضين وأسامة عبد المنعم (2010)، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية - من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين-، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، العدد الثامن.

ظاهر القشي (2007)، السياسة المتبعة في تصنيف الأوراق المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 39 في الشركات المساهمة الأردنية -دراسة ميدانية-، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، المجلد الثامن والعشرون، العدد الثاني.

فؤاد محمد الليثي (1995)، استخدام مدخل القيمة السوقية الجارية لتقييم الاستثمارات في الأوراق المالية للشركات المساهمة في جمهورية مصر العربية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، مصر، العدد الأول.

كتوش عاشور (2009)، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، العدد السادس.

كرار سليم عبد الزهرة، حسنين كاظم عوجه وحسنين راغب طلب (2013)، قياس القيمة العادلة للأسهم العادية باستعمال نموذج مضاعفة الربحية -دراسة تطبيقية-، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، بغداد، السنة التاسعة، العدد التاسع والعشرين.

كمال أحمد يوسف وكفاح صلاح ابراهيم (2016)، أثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية-، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، المجلد 5، العدد 20.

وليد زكريا صيام (2009)، مدى إدراك محلي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقية وللإجراءات المناسبة للكشف عنها في البنوك التجارية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الجامعة الهاشمية الزرقاء، الأردن، المجلد الخامس، العدد الثاني.

يوسف محمود جربوع (2001)، أساس التكلفة التاريخية بين التأييد والانتقادات الموجهة إليها، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، العدد الأول، ص1-4، ملف إلكتروني تم تحميله من الموقع: [http://www.ascasociety.org/magazine.aspx? page-key-2012/04/15.magazine](http://www.ascasociety.org/magazine.aspx?%20page-key-2012/04/15.magazine).

### 3. مداخلات في ملتقيات علمية

جاوحدو رضا و حمدي جلييلة إيمان (2013)، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكليفه، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أيام 05 و06 ماي 2013، جامعة الوادي، الجزائر.

حيدر علوان كاظم الشمري (2009)، دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المداولات، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14-15 أبريل 2009.

رشيد بوكساني، نعيم دهمش و عفاف اسحق أبو زر (2004)، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، المؤتمر العلمي المهني لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

سليمة نشنش (2009)، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار المالي، الملتقى الدولي حول: صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 14-15 أبريل 2009.

ماهر موسى درغام وتامر بسام الأغا (2013)، العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، المؤتمر العلمي الدولي التاسع: الوضع الاقتصادي وخيارات المستقبل المنعقد يومي 24 و25/04/2013 بجامعة الزرقاء، الأردن.

محمد البشير (2006)، القيمة العادلة والتشريعات الأردنية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والتدقيق، المؤتمر العلمي المهني السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين القيمة العادلة ومعايير الإبلاغ المالي، 14، 13/09/2006، عمان، الأردن.

محمد زرقون ونور الدين بعيليش (2014)، المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية، المؤتمر الأكاديمي والمهني الخامس: المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة القاهرة، مصر .

نعيم دهمش وعفاف اسحاق أبوزر (2006)، موثوقية وملاءمة استخدام القيمة العادلة وإمكانية تطبيقها، المؤتمر العلمي المهني السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين القيمة العادلة ومعايير الإبلاغ المالي، 14، 13/09/2006، عمان، الأردن.

هواري معراج وحديدي آدم (2011)، اشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA يومي 13 و 14 سبتمبر 2011، البليدة، الجزائر.

هوام جمعة (2007)، مدى ملاءمة القيمة العادلة للتقرير المالي، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة.

هيثم السعافين (2006)، مشاكل تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة الدولية ونظرة هيئات الرقابة الحكومية، المؤتمر العلمي المهني السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين القيمة العادلة ومعايير الإبلاغ المالي، 14، 13/09/2006، عمان الأردن.

وليد زكريا صيام (2006)، أثر القيمة العادلة على ملاءمة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها - دراسة ميدانية على البنوك التجارية الأردنية، المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع ( القيمة العادلة والإبلاغ المالي ) المنعقد يومي 13 . 14/09/2006، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان ، الأردن.

#### 4. الرسائل والأطروحات الجامعية

اسماعيل سبتي، (2016) أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة . دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول ،، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر.

باسل فهد عبد الحميد قشلان (2011)، أثر تطبيق منهج القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الأردنية في ضوء الأزمة المالية العالمية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

بالرقي تيجاني (2006)، دراسة اثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر.

حواس صلاح (2008)، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر

خالد جفال (2015)، تأثير اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية -دراسة مقارنة بين scf و ifrs، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف رقم 01، الجزائر.

درحمنون هلال (2005)، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر.

سالم عواد هادي الزويبي (2010)، تأثير قيود القياس المحاسبي في القوائم المالية وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، أطروحة دكتوراه غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.

عزو خليف عزيز (2006)، المحتوى الإعلامي للقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية -دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي الموحد-، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.

لالوش غنية (2002)، دور المعلومات في توجيه استراتيجية المؤسسة -دراسة حالة مجمع صيدال-، رسالة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر.

محمد نواف حمدان عابد (2006)، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية-دراسة تطبيقية-، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، مصر.

مدحت فوزي عليان وادي (2006)، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية(دراسة تحليلية تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.

مصطفى عقاري (2005)، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني المحاسبي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر.

## 5. القوانين والتشريعات

النظام رقم 08-09 المؤرخ في 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 العدد 14، 25 فيفري 2010 .

المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 ماي 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 27، 28 ماي 2008.

القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19، 25 مارس 2009.

## 6. أخرى

جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في الأردن (2008)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية متضمنة معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات كما هو مصادق عليها في 01 يناير 2008، ملف إلكتروني تم تحميله من: <http://www.ascqsociety.org>، تم الإطلاع عليه في 2011/04/28.

مركز أبوظبي للحكومة (2015)، أساسيات الحوكمة : مصطلحات ومفاهيم، سلسلة المنشورات التثقيفية لمركز أبوظبي للحكومة، الامارات العربية المتحدة.

مصطفى راشد العبادي (2010)، مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن العشرين، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، السعودية.

الهاوي سلمان بن ناصر (2003)، مستوى الإفصاح في الشركات المساهمة السعودية المتداولة: الواقع والتحديات، السجل العلمي للندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة: الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورها في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك سعود، فرع القصيم، المملكة العربية السعودية.

## II. المراجع باللغة الأجنبية

### 1. Ouvrages

Ahmed Riahi Belkaoui (2004), **Accounting Theory**, Fifth Edition, Copyright Thomson Learning, London.

Ali TAZDAIT(2009), **Maitrisé du system comptable financier** , ACG, Alger, 1ere édition.

Barry ELLIOT, Jamie ELLIOT(2007), **financial accounting and reporting**, pearson education, London, 11th edition.

Bernard Raffournier (2006), **Les normes comptables internationales (IFRS/IAS)**, 3 ème éd, éd Economica, Paris.

CERRADA .K et Yves de Rongé et Michel de Wolf et GATZ .M (2006) : « **Comptabilité et Analyse des états financiers : Principes et Applications** », éditions de boeck université, Bruxelles, Belgique, 1<sup>er</sup> édition

Dictionnaire LE PETIT ROBERT, Paris, 1990.

Djeloul Saci (1991), **Comptabilité de l'entreprise et système économique experience algérienne**, opv, Alger.

Dodge Yadolah (2003), **Premiers pas en statistique**, springer verlag, France.

Eric Tort (2003), **Organisation et Management des systèmes comptables**, Dunod Edition, paris.

Eustche Ebondo Wa. Mandzila (2005), **la gouvernance de l'entreprise une approche par l'audit et contrôle interne**, harmattan, Paris.

Gérard MELYON, Rendois NOGUERA(2001), **Comptabilité Générale**, Edition ESKA, Paris.

Gilles Bressy et Christian Konkayt (2004), **Economie d'Entreprise**, Dalloz Paris, 7<sup>ème</sup> édition.

Hendriksen .E , S .& Van Breda , M(2001), **Accounting Theory** , 5th ed . Mc Graw \_Hill

James P. Catty (2012), **The Professional's Guide to Fair Value: The Future of Financial Reporting**, ED WILEY, Canada.

Mark L. Zyla (2010), **Fair Value Measurements: Practical Guidance and Implementation**, ED WILEY,Canada.

Martine Pretet et Chantal Burrenault (2006), **Economie et gestion de l'Entreprise**, Vuiber, Paris, 4<sup>ème</sup> édition.

REIX R (2002), **Système d'information et management des organisations**, Vuibert, collection 'Gestion', Paris, 4ème édition.

Steven K. Thompson (2012), **Sampling**, john Wiley and Sons, third édition, new jersey, USA.

Terry LUCEY (2005), **Managment information systems** , High Holboen, London, Ninth edition.

## 2. Les Recherche, Articles et magazines

Alexandru TUGUI (2005), **comptabilité basée sur la connaissance**, publier dans : comptabilité et connaissances le 30/03/2011, France, verssion1.

Amble, Joan Lordi (1989), The FASB's new ED on disclosure: disclosures about off-balance-sheet exposures and credit risk concentrations are the FASB's targets, **Journal of Accountancy**, November 1989, disponible sur le lien: [www.thefreelibrary.com](http://www.thefreelibrary.com) le: 29/09/2012.

Ana LALEVIC FILIPOVIC(2012), Revised qualitative characteristics of financial statements as precondition for strenghtening information power on capital market, **economics and organization** Vol.9, N°1.

Aris C. Malantic (2010), **New financial instruments accounting: Toward reduced complexity?**. BusinessWorld Online Edition, SGV, Document disponible sur le lien : <http://www.sgv.ph/%E2%80%9Cnew-financial-instruments-accounting-toward-reduced-complexity%E2%80%9D-by-arisc-malantic-august-23-2010/> , Le: 24/08/2015.

Barth, M. E., D. W. Collins, G. M. Crooch, J. A. Elliott, T. J. Frecka, E. A. Imhoff Jr, W. R. Landsman and R. G. Stephens (1995), AAA's Financial Accounting Standards Committee response to FASB discussion documents: Response to the FASB exposure draft -Disclosure about derivative instruments and fair value of financial instruments-, **Accounting Horizons**, March 1995.

Botosan, C. A., H. Ashbaugh, A. L. Beatty, P. Y. Davis-Friday, P. E. Hopkins, K. K. Nelson, K. ramesh, R. Uhl, M. Venkatachalam and G. Vrana (2005), American Accounting Association (AAA) Financial Accounting Standards Committee: Response to the FASB's exposure draft on fair value measurements. **Accounting Horizons**, 19 (3).

Campell Norman R (1957), *Fandations of science*, dover Publications

Chaker HAOUET (2008), **Information décisionnelle et management de la performance** , Cahier de Recherche, Laboratoire Orléanais de Gestion I.A.E.d'Orléans, France.

Choy Amy Kim Ying (2006), **Fair Value as a Relevant Metric: A Theoretical Investigation**, document disponible sur le lien: <file:///C:/Users/FAOUZI/Downloads/SSRN-id878119.pdf> le: 19/06/2016.

Chyi Woan (Rebecca) Tan, Phil Hancock , Ross Taplin, Greg Tower (2004), **Fair value accounting for financial instruments: Australian versus Singaporean preparer perspective**, Paper Submission for the Accounting

and Finance Association of Australia and New Zealand Conference Alice Springs, Australia 4 - 6 July 2004

Ferday VAN BEEST et autres (2009), **Quality of financial Reporting: measuring qualitative characteristics**, Nijmegen centre for Economics (NiCE), Nice working paper 09-108.

Introduction Of Fair Value Accounting (2004), **Commonwealth of Australia**, document disponible sur le lien: <http://archive.aofm.gov.au/content/publications/reports/AnnualReports/2004-2005/html/review.asp> , le: 15/09/2016.

J Richard Dietrich, Mary S Harris, Karl A Muller(2001), The reliability of investment property fair value estimates, **Journal of Accounting and Economics**, Volume 30, Issue 2, Pages 123-242.

Jo Dan bolt and William Rees (2004), **Test of fair value accounting under extreme condition** document disponible sur le lien: [http://ibrarian.net/navon/paper/A\\_Test\\_of\\_Fair\\_Value\\_Accounting\\_Under\\_Extreme\\_Con.pdf?paperid=743884](http://ibrarian.net/navon/paper/A_Test_of_Fair_Value_Accounting_Under_Extreme_Con.pdf?paperid=743884) le: 20/03/2016.

Mustapha F. Abdel-Magid (1979), Towards A Better Understanding of the Role of Measurement in Accounting, **the accounting review**, vol, liv, NO 2, Published by American Accounting association.

Oriol Amat. John Blake and Jack Dowds(1999), THE ETHICS OF CREATIVE ACCOUNTING, Economics Working Paper, <https://core.ac.uk/download/pdf/6475312.pdf> le: 20/07/2016.

Philip E Dunn (2005), The IASB conceptual framework - an introduction, **the accounting web**, document disponible sur le lien : <https://www.accountingweb.co.uk/business/financial-reporting/the-iasb-conceptual-framework-an-introduction>, 13/08/2016.

Sing Ting Ying and Meng Soo Choon (2005), **fair value accounting relevance, reliability and Progress in Malasia**, P4, Document disponible sur le lien : <file:///C:/Users/FAOUZI/Downloads/Documents/fairValueAccounting.pdf>. Le: 20/01/2016

Smith. C.A (1992), Perspective on accounting based covenant violation, **the accounting review**, vol 68,N° 2 april.

Thomas J. Carroll, Thomas J. Linsmeier and Kathy R. Petroni(2003),The Reliability of Fair Value versus Historical Cost Information: Evidence from



Closed-End Mutual Funds, **Journal of Accounting Auditing and Finance**, Vol. 18, No. 1.

### 3. Arrêtés, décrets, codes et norms

AAA (1966), **Statement of Basic Accounting Theory**, AAA.

Andrew Watchman(2011), **Information financière internationale, Pleins feux sur les IFRS, L'IASB publie une nouvelle norme sur l'évaluation à la juste valeur et les informations à fournir Bureau mondial des IFRS** , Delloite, Mai 2011.

Arrêté du 23 rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008, fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation ; le contenu et la présentation des états financier ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des compte, Journal officiel de la république Algérienne démocratique et populaire №19.

Basel Committee on Banking Supervision, Bank for International Settlements (BIS) (2005), **Supervisory guidance on the use of the fair value option by banks under International Financial Reporting Standards**.

Carole BEAU et Benoit PIGE(2007) , La normalisation de l' information comptable dans le processus de gouvernance, **association francophone de comptabilité**, 2007/3, Tome1, France.

**Conceptual Framework for Financial Reporting** (2010), document disponible sur le lien: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>, le: 15/08/2015.

Denis CORNIER et autre (2010) , Le reporting de gouvernance, les attributs du conseil et la qualité des résultats comptables : incidence sur les marchés boursiers, **association francophone de comptabilité**, 2010/2, Tome 16, France.

Direction générale des impôts(1994), **La structure économique d'un pays peut favoriser la fraude fiscale**, revue bulletin des services fiscaux N°8, alger.

Financial Accounting Standard Board (1980), **Statement of financial accounting concepts N°2, Qualitative characteristics of accounting Information**.

Financial Accounting Standards Board (2010), **Statement of Financial Accounting Concepts No. 8: Conceptual Framework for Financial Reporting**, Norwalk, CT: FASB.

Financial Accounting Standards Board (FASB) (1990), **Statement of Financial Accounting Standards No105: Disclosure of Information about Financial Instruments with Off-Balance-Sheet Risk and Financial Instruments with Concentrations of Credit Risk**, Norwalk, Connecticut.

Financial Accounting Standards Board (FASB) (1991), **Statement of Financial Accounting Standards No.107: Disclosures about Fair Value of Financial Instruments**, Norwalk, Connecticut.

Financial Accounting Standards Board (FASB) (1993), **Statement of Financial Accounting Standards No.115: Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities**, Norwalk, Connecticut.

Financial Accounting Standards Board (FASB) (2006), **Statement of Financial Accounting Standards No.157: Fair Value Measurement**, Norwalk, Connecticut.

Financial Accounting Standards Board (FASB) (2007), **Statement of Financial Accounting Standards No.159: The Fair Value Option for Financial Assets and Financial Liabilities—Including an amendment of FASB Statement No. 115**, Norwalk, Connecticut.

le décret Exécutif N°08-156 du 20 jourmada el oula 1429, correspondant au 26 mai 2008, **portant application des dispositions de la loi N°07-11portant système comptable financier**, Journal officiel de la république Algérienne démocratique et populaire N°27.

#### **4. Sites internet**

<http://www.iasb.org>

<http://www.iasplus.com/standard>

<http://www.iasplus.com>.

# الخطوة الأولى في تطوير الجوائز للمعايير المحاسبية الدولية أثر ودائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

أثر ودائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية  
في ظل تبني الجوائز للمعايير المحاسبية الدولية

- دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -

## فهرس الشرائح الجليلك الجليلك

### فهرس الشرائح الجليلك الجليلك

- الجدول رقم 1: نظم القياس المحاسبي ..... 16
- الجدول رقم 2: شروط ومعاني القياس الموضوعي ..... 24
- الجدول رقم 3: أمثلة لبعض المعايير المحاسبية وبعض السياسات البديلة لها ..... 33
- الجدول رقم 4: الإفصاح المتعلق بالتغير في البدائل المحاسبية ..... 39
- الجدول رقم 5: مبررات كل من معارضي ومؤيدي تعدد البدائل المحاسبية ..... 41
- الجدول رقم 6: مفهوم المصطلحات الواردة في تعريف القيمة العادلة ..... 61
- الجدول رقم 7: أقسام الاستثمارات المالية وفقا لمعيار المحاسبة الامريكي رقم 115 ..... 75
- الجدول رقم 8: مدخلات أساليب تقييم القيمة العادلة ومستوياتها وفق FAS 157 ..... 78
- الجدول رقم 9: مراحل إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 ..... 85
- الجدول رقم 10: الفرق بين البيانات والمعلومات ..... 101
- الجدول رقم 11: العلاقة بين المعلومة والمعرفة ..... 102
- الجدول رقم 12: فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية ..... 126
- الجدول رقم 13: المستخدمون الخارجيون والقرارات التي يتخذونها ..... 128
- الجدول رقم 14: أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ..... 137
- الجدول رقم 15: المقارنة بين أسلوب التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ..... 141
- الجدول رقم 16: مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث الخصائص النوعية للمعلومات ..... 142
- الجدول رقم 17: الدول العربية وطبيعة نظامها المحاسبي ..... 160
- الجدول رقم 18: مقياس الإجابة على سلم ليكارت الخماسي ..... 171
- الجدول رقم 19: مدى الاتساق الداخلي لعبارات بعد أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية باستخدام معامل الارتباط بيرسون ..... 173
- الجدول رقم 20: مدى الاتساق الداخلي لعبارات بعد أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية ..... 174
- الجدول رقم 21: مدى الاتساق الداخلي لعبارات بعد جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة باستخدام معامل الارتباط بيرسون ..... 176

- الجدول رقم 22: صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة ..... 177
- الجدول رقم 23: بين قيمة معامل Alpha Cronbach's لمحاو الاستبيان..... 178
- الجدول رقم 24: الاحصائيات الخاصة بتوزيع الاستبيان ..... 180
- الجدول رقم 25: توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي ..... 182
- الجدول رقم 26: توزيع أفراد العينة حسب متغير الشهادات المهنية ..... 183
- الجدول رقم 27: توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة ..... 184
- الجدول رقم 28: قيمة الإحصائية لاختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-smirnov ..... 186
- الجدول رقم 29: تحديد اتجاهات اجابات أفراد العينة وفق مجالات..... 187
- الجدول رقم 30: الدلالة الإحصائية للعبارة في حالة المتوسط الحسابي محصور بين [ 2.6-3.4 ] ..... 187
- الجدول رقم 31: الدلالة الإحصائية للعبارة في حالة المتوسط الحسابي محصور بين [ 1-2.6 ] ..... 188
- الجدول رقم 32: الدلالة الإحصائية للعبارة في حالة المتوسط الحسابي محصور بين [ 3.40-5 ] ..... 188
- الجدول رقم 33: أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية الملاءمة ..... 189
- الجدول رقم 34: أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية..... 193
- الجدول رقم 35: أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصيتي القابلية للفهم والقابلية للمقارنة..... 195
- الجدول رقم 36: أثر استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي على خاصية الملاءمة ..... 197
- الجدول رقم 37: أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية الموثوقية..... 200
- الجدول رقم 38: أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم والتطبيق..... 203
- الجدول رقم 39: أثر استخدام القيمة العادلة على خاصية القابلية للمقارنة ..... 205
- الجدول رقم 40: نتائج تحليل إجابات افراد العينة على عبارات جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة..... 207
- الجدول رقم 41: نتائج اختبار الفرضية الأولى..... 214
- الجدول رقم 42: توزيع المشاركين في الدراسة بحسب نسب موافقتهم على العبارات الخاصة بالجزء الثاني من الاستبيان ..... 215
- الجدول رقم 43: نتائج اختبار الفرضية الثانية ..... 217
- الجدول رقم 44: توزيع المشاركين في الدراسة بحسب نسب موافقتهم على العبارات الخاصة بالجزء الثالث من الاستبيان ..... 218
- الجدول رقم 45: نتائج اختبار الفرضية الثالثة ..... 220

الجدول رقم 46: توزيع المشاركين في الدراسة بحسب نسب موافقتهم على العبارات الخاصة بالجزء الرابع من الاستبيان.....	220
الجدول رقم 47: نتائج التباين الأحادي -المؤهل العلمي-.....	222
الجدول رقم 48: نتائج الفروق باستخدام اختبار شيفيه Test Scheffe.....	223
الجدول رقم 49: نتائج اختبار T -المهنة-.....	223
الجدول رقم 50: نتائج التباين الأحادي -سنوات الخبرة-.....	224
الجدول رقم 51: مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الملاءمة.....	225
الجدول رقم 52: دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الموثوقية.....	226
الجدول رقم 53: مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم.....	228
الجدول رقم 54: مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية القابلية للمقارنة.....	229

- الشكل رقم 1: نموذج الدراسة..... ه
- الشكل رقم 2: أركان عملية القياس ..... 5
- الشكل رقم 3: أهم المفاهيم المرتبطة بالقياس المحاسبي ..... 8
- الشكل رقم 4: الإجراءات المتبعة في عملية القياس المحاسبي ..... 13
- الشكل رقم 5: مصادر تحيز القياس المحاسبي ..... 28
- الشكل رقم 6: مفهوم القيمة العادلة ..... 62
- الشكل رقم 7: هيكل مستويات قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها وفق المعيار FAS 107 ..... 73
- الشكل رقم 8 : ملخص لطريقة تصنيف وقياس الأدوات المالية وفقا للمعيار IFRS 9 ..... 82
- الشكل رقم 9 : أساليب التقييم للقيمة العادلة ..... 90
- الشكل رقم 10 : مدخلات أساليب تقييم القيمة العادلة ..... 92
- الشكل رقم 11 : العلاقة بين البيانات، المعلومات والمعرفة ..... 100
- الشكل رقم 12 : علاقة البيانات المعلومات والمعرفة من حيث القيمة والمعنى ..... 103
- الشكل رقم 13 : التسلسل الهرمي لخصائص المعلومات المحاسبية ..... 109
- الشكل رقم 14: الخصائص الفرعية لخاصية الملائمة ..... 112
- الشكل رقم 15 : الخصائص الفرعية لخاصية الموثوقية ..... 114
- الشكل رقم 16 : التعارض بين خاصيتي الملائمة والموضوعية ..... 116
- الشكل رقم 17: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب الإطار التصوري لـ IASB سنة 1989 ..... 118
- الشكل رقم 18 : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب FASB و IASB سنة 2010 ..... 120
- الشكل رقم 19 : تلخيص لأهم مستخدمي المعلومات المحاسبية ..... 129
- الشكل رقم 20 : أثر القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ..... 133
- الشكل رقم 21 : أثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ..... 139
- الشكل رقم 22 : الميزانية العمومية على أساس التكلفة التاريخية ..... 143
- الشكل رقم 23 : تكلفة خدمة الدين في إطار محاسبة التكاليف ..... 144
- الشكل رقم 24: الميزانية العمومية على أساس القيمة العادلة ..... 144

- الشكل رقم 25 : تكلفة خدمة الدين في إطار محاسبة القيمة العادلة ..... 145
- الشكل رقم 26 : مقارنة بين التكلفة التاريخية القيمة العادلة بالنسبة لتكلفة خدمة الدين ..... 146
- الشكل رقم 27 : العلاقة بين القيمة العادلة وحوكمة المؤسسات ..... 148
- الشكل رقم 28 : العلاقة بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والأطراف ذوي المصلحة ..... 152
- الشكل رقم 29 : القيمة العادلة بين التطبيق السليم والغير السليم لها ..... 155
- الشكل رقم 30 : عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي ..... 183
- الشكل رقم 31 : عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير الشهادات المهنية ..... 184
- الشكل رقم 32 : عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة ..... 185
- الشكل رقم 33 : رأي مهني المحاسبة في الجزائر حول درجة تحقق جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية بالاعتماد على التكلفة التاريخية في القياس ..... 216
- الشكل رقم 34 : رأي مهني المحاسبة في الجزائر حول درجة تحقق جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية بالاعتماد على القيمة العادلة في القياس ..... 219
- الشكل رقم 35 : رأي مهني المحاسبة في الجزائر حول جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة في القياس ..... 221
- الشكل رقم 36 : مقارنة أثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الملاءمة ..... 226
- الشكل رقم 37 : مقارنة أثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الوثوقية ..... 227
- الشكل رقم 38 : مقارنة بين أثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم .. 229
- الشكل رقم 39 : مقارنة أثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية القابلية للمقارنة .... 230



المجلة  
المالية  
المالية

المجلة  
المالية  
المالية

أثر جدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

- دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -

## قائمة الملاحق

- الملحق رقم 1: الاستبيان باللغة العربية ..... 243
- الملحق رقم 2: الاستبيان باللغة الفرنسية ..... 248
- الملحق رقم 3 : قائمة المحكمين للاستبيان ..... 253
- الملحق رقم 4: النتائج الإحصائية- مخرجات برنامج SPSS ..... 254
- الملحق رقم 5: القيم الحرجة لمعامل ارتباط بيرسون ..... 273
- الملحق رقم 6 : جدول اختبار T ..... 276

المجلة  
العلمية

الدراسات  
مقارنة

أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية

في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

- دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -

## قائمة المختصرات

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
AAA	<i>American Accounting Association</i>	الجمعية المحاسبية الأمريكية
AICPA	<i>American Institut of Cerified Public Accountants</i>	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين
APB	<i>Accounting Practices Board</i>	مجلس المبادئ المحاسبية
FAS	<i>Financial Accounting Standards</i>	معايير المحاسبة المالية
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
US-GAAP	<i>United State Generally Accepted Accounting Principles</i>	المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً
IAS	<i>International Accounting Standards</i>	معايير المحاسبة الدولية
IASB	<i>International Accounting Standards board</i>	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFRS	<i>International financial Reporting Standards</i>	معايير التقارير المالية الدولية
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>	هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية
SPSS	<i>Statistical Package for Social Sciences</i>	الرزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية

المعيار المحاسبي الدولي  
أثر جدائل القياس المحاسبي على المحتوى الأعلامي للمعلومات المحاسبية

في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

أثر جدائل القياس المحاسبي على المحتوى الأعلامي للمعلومات المحاسبية

في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

- دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -

## فهرس المحتويات

أ-ل	المقدمة
ب	تمهيد
ب	1. الإشكالية
ج	2. الفرضيات
ج	3. أهمية الدراسة
د	4. أهداف الدراسة
د	5. أسباب اختيار الموضوع
د	6. نموذج الدراسة
هـ	7. تحديد إطار الدراسة
و	8. المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة
و	9. الدراسات السابقة
ك	10. مساهمة الدراسة
ك	11. هيكل الدراسة
43-1	الفصل الأول: القياس المحاسبي وبدائله في ظل التغيرات المحاسبية المعاصرة
2	تمهيد
3	I. الإطار المفاهيمي لعملية القياس المحاسبي
3	1. مراحل تطور مفهوم القياس وأركانه
3	1.1. مراحل تطور مفهوم القياس
3	1.1.1. النظرية الكلاسيكية للقياس
4	2.1.1. النظرية الحديثة للقياس
4	2.1. أركان عملية القياس
6	2. مفهوم عملية القياس المحاسبي والمفاهيم المرتبطة به
6	1.2. مفهوم عملية القياس المحاسبي
7	2.2. المفاهيم المرتبطة بالقياس المحاسبي
8	1.2.2. مفهوم الوحدة المحاسبية
8	2.2.2. مفهوم استمرار الوحدة المحاسبية

9	3.2.2 مفهوم إعداد التقارير الدورية
9	4.2.2 وحدة القياس المحاسبية
10	5.2.2 مفهوم الإثبات المحاسبي
11	6.2.2 مفهوم أساس القياس المحاسبي:
11	3. الإجراءات المتبعة في عملية القياس المحاسبي
11	1.3 تحديد الخاصية محل القياس
12	2.3 تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة لعملية القياس
12	3.3 تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس
14	4. أساليب ونظم القياس المحاسبي
14	1.4 أساليب القياس المحاسبي
14	1.1.4 أساليب القياس الأساسية أو المباشرة
14	2.1.4 أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة
15	3.1.4 أساليب القياس التحكيمية
16	2.4 نظم القياس المحاسبي
16	1.2.4 نظم القياس الاسمية
17	2.2.4 نظم القياس الترتيبية
17	3.2.4 نظام القياس الفتري
17	4.2.4 نظام القياس النسبي
18	5. مضمون القياس المحاسبي
18	1.5 تحديد الكميات
18	2.5 تحديد الأسعار
18	1.2.5 وحدة قياس الأسعار
19	2.2.5 طرق القياس
20	<b>II. الجوانب المختلفة للقياس المحاسبي</b>
20	1. متطلبات القياس المحاسبي
20	1.1.1 الصلاحية للغرض المستهدف منها
20	2.1.1 القابلية للتحقق منها
21	3.1.1 الالتزام بالموضوعية

21	4.1. القابلية للقياس الكمي
21	2. قيود القياس المحاسبي
22	1.2. عدم التأكد
22	1.1.2. أثر استمرارية المؤسسة وتخصيص المصروفات للفترة القادمة
23	2.1.2. أثر التعبير عن الثروة بمقادير نقدية مستقبلية غير مؤكدة
23	2.2. الموضوعية والقابلية للتحقق
25	3.2. وحدة النقد كأساس للقياس
25	4.2. الحيطة والحذر (التحفظ)
27	5.2. أخطاء القياس
27	6.2. الأهمية النسبية
28	3. مصادر تحيز القياس المحاسبي
28	1.3. تحيز قواعد القياس المحاسبي
29	2.3. تحيز القائم بعملية القياس
29	3.3. التحيز المشترك
29	4. أشكال تحيز القياس المحاسبي
30	1.4. تحيز الموضوعية
30	2.4. تحيز المواءمة (الملاءمة)
30	3.4. تحيز الموثوقية أو المعولية على القياس
<b>32</b>	<b>III. بدائل القياس المحاسبية وأسباب تعددها</b>
32	1. بدائل القياس المحاسبي وأسس تطبيق بديل محاسبي معين وشروط تغييره
32	1.1. تعريف بدائل القياس المحاسبي
33	2.1. أمثلة عن بدائل القياس المحاسبي
35	3.1. أسس تطبيق بديل محاسبي معين وشروط تغييره
35	1.3.1. أسس اختيار وتطبيق البدائل المحاسبية
37	2.3.1. شروط تغيير بديل محاسبي معين حسب المعايير المحاسبية الدولية :
39	3.3.1. الإفصاح المتعلق بالتغيرات في السياسات المحاسبية
40	2. موقف الفكر المحاسبي من تعدد بدائل القياس المحاسبي وأسباب هذا التعدد:
40	1.2. موقف الفكر المحاسبي من تعدد بدائل القياس المحاسبي



42	2.2. أسباب تعدد البدائل المحاسبية
43	خلاصة الفصل
45	الفصل الثاني: القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة ومبررات التحول
45	تمهيد
46	I. التكلفة التاريخية ومبررات التخلي عن استخدامها
46	1. مفهوم التكلفة التاريخية وكيفية حسابها
46	1.1. مفهوم التكلفة التاريخية
48	2.1. احتساب التكلفة التاريخية
49	2. مبررات الاستمرار في استخدام أساس التكلفة التاريخية
51	3. مبررات التخلي عن استخدام أساس التكلفة التاريخية
54	4. الاستثناءات من أساس التكلفة التاريخية
54	1.4. المدينون (العملاء)
55	2.4. المخزون السلعي
55	3.4. أوراق القبض
55	4.4. الاستثمارات قصيرة الأجل
56	5.4. الاستثمارات طويلة الأجل
56	6.4. الأصول الثابتة:
56	7.4. المبادلات غير النقدية:
58	II. القيمة العادلة (المفهوم والأهداف وشروط التطبيق)
58	1. مفهوم القيمة العادلة وأهدافها
58	1.1. مفهوم القيمة العادلة
62	2.1. أهداف القيمة العادلة
63	2. التطور التاريخي لمحاسبة القيمة العادلة
65	3. الأسباب الموجبة للتحول نحو تطبيق القيمة العادلة
67	4. شروط تطبيق القيمة العادلة
67	5. مزايا استخدام القيمة العادلة والانتقادات الموجهة لها
67	1.5. مزايا تطبيق القيمة العادلة
68	2.5. الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة

71	<b>III. القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية</b>
71	1. القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الأمريكية
71	1.1. معيار المحاسبة المالية FAS105
72	2.1. معيار المحاسبة المالية FAS107
74	3.1. معيار المحاسبة المالية FAS115
76	4.1. معيار المحاسبة المالية FAS157
77	1.4.1. مدخل السوق
77	2.4.1. مدخل الدخل
77	3.4.1. مدخل التكلفة
79	5.1. معيار المحاسبة المالية FAS159
79	<b>2. القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية IAS IFRS</b>
80	1.2. معيار المحاسبة الدولي IAS16
80	2.2. معيار المحاسبة الدولي IAS18
80	3.2. معيار المحاسبة الدولي IAS20
80	4.2. معيار المحاسبة الدولي IAS25
80	5.2. معيار المحاسبة الدولي IAS26
80	6.2. معيار المحاسبة الدولي IAS36
80	7.2. معيار المحاسبة الدولي IAS38
81	8.2. معيار المحاسبة الدولي IAS39
81	9.2. معيار المحاسبة الدولي IAS40
81	10.2. معيار المحاسبة الدولي IAS41
81	11.2. معيار التقارير المالية الدولي IFRS3
81	12.2. معيار التقارير المالية الدولي IFRS5
81	13.2. معيار التقارير المالية الدولي IFRS7
81	14.2. معيار التقارير المالية الدولي IFRS9
83	15.2. معيار التقارير المالية الدولي IFRS13
84	<b>IV. القيمة العادلة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية رقم IFRS13</b>
84	1. نشأة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS 13

86	2. مجال تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS 13
87	3. كيفية قياس القيمة العادلة وفقا للمعيار IFRS 13
87	3.1. الأصل أو الالتزام الذي سيتم قياسه
88	3.2. بالنسبة للأصول غير المالية
88	3.3. السوق الذي ستتم فيه المعاملة ذات العلاقة بالأصل أو الالتزام
88	3.4. أساليب التقييم التي يعد اتباعها مناسبة عند تقييم القيمة العادلة
89	3.5. القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي
89	4. أساليب التقييم ومدخلاتها
89	4.1. أساليب التقييم
90	4.1.1. منحج السوق:
91	4.1.2. منحج التكلفة:
91	4.1.3. منحج الدخل:
91	4.2. مدخلات أساليب التقييم
92	4.2.1. مدخلات المستوى الأول:
93	4.2.2. مدخلات المستوى الثاني:
93	4.2.3. مدخلات المستوى الثالث:
94	خلاصة الفصل
96	الفصل الثالث: أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية
96	تمهيد
97	I. المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية
97	1. مفاهيم أساسية حول المعلومات
97	1.1. تعريف البيانات، المعلومات والمعرفة
97	1.1.1. تعريف البيانات
98	2.1.1. تعريف المعلومات
99	3.1.1. مفهوم المعرفة
101	2.1. علاقة البيانات والمعرفة بالمعلومات
101	1.2.1. علاقة البيانات بالمعلومات
102	2.2.1. علاقة المعرفة بالمعلومات

103	3.1. أهمية المعلومات
104	1.3.1. الدور التقني
104	2.3.1. الدور التحفيزي
104	3.3.1. الدور الاجتماعي
104	2. مفهوم المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية
105	1.2. تعريف المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية
106	2.2. مفهوم وأهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
106	1.2.2. مفهوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
107	2.2.2. أهمية تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
108	3. تحديد وشرح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
108	1.3. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب FASB سنة 1980
110	1.1.3. خصائص مرتبطة بمستخدمي المعلومات المحاسبية
111	2.1.3. خصائص مرتبطة باتخاذ القرار:
118	2.3. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب IASB سنة 1989
	3.3. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المحددة في الإطار التصوري المشترك بين FASB وIASB سنة 2010
120	
121	1.3.3. الملاءمة
121	2.3.3. التمثيل الصادق
123	3.3.3. القابلية للمقارنة
123	4.3.3. القابلية للتحقق
123	5.3.3. الوقتية
124	6.3.3. القابلية للفهم
124	4.3. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري
125	1.4.3. الملاءمة
125	2.4.3. المصدقية
125	3.4.3. قابلية المقارنة
125	4.4.3. معلومة واضحة وسهلة الفهم
125	4. مستخدم المعلومات المحاسبية

127	1.4.المستخدمون الداخليون
127	2.4.المستخدمون الخارجيون
130	<b>II.المقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية</b>
130	1.أثر التكلفة التاريخية على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية
130	1.1.أثر التكلفة التاريخية على ملاءمة المعلومات المحاسبية
131	2.1.أثر التكلفة التاريخية على موثوقية المعلومات المحاسبية
132	3.1.أثر التكلفة التاريخية على خاصية القابلية للمقارنة
132	4.1.أثر التكلفة التاريخية على خاصية الثبات
132	5.1.أثر التكلفة التاريخية على خاصية القابلية للفهم
134	2.أثر القيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية
135	1.2.أثر القيمة العادلة على خاصية الملاءمة
135	2.2.أثر القيمة العادلة على خاصية الموثوقية
136	3.2.أثر القيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم
140	3.المقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة
147	<b>III.مساهمة القيمة العادلة في تحقيق حوكمة المؤسسات وعلاقتها بالمحاسبة الابداعية والتهرب الضريبي</b>
147	1.مساهمة القيمة العادلة في تحقيق متطلبات تطبيق حوكمة المؤسسات
149	2.علاقة القيمة العادلة بالمحاسبة الابداعية
149	1.2.ماهية المحاسبة الإبداعية
149	1.1.2.مفهوم المحاسبة الإبداعية
150	2.1.2.العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية
151	3.1.2.دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية
153	2.2.علاقة القيمة العادلة بممارسات المحاسبة الإبداعية
153	3.علاقة القيمة العادلة بالتهرب الضريبي
154	4.القيمة العادلة بين التطبيق السليم والغير السليم
156	خلاصة الفصل
158	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
158	تمهيد
159	I. واقع تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية

159	1. خصائص البيئة المحاسبية في الدول العربية عامة والجزائر خاصة
159	1.1. مظهر التبعية في العمل المحاسبي
160	2.1. تباين الممارسات المحاسبية
161	3.1. عدم وجود إطار عام لنظام المحاسبة أو أي معايير محاسبية متفق عليها
161	4.1. توجه الدول العربية لتبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS
161	2. التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي
162	1.2. القواعد العامة للتقييم الأولي لعناصر القوائم المالية
164	2.2. القواعد الخاصة لتقييم عناصر القوائم المالية
165	1.2.2. التثبيتات المادية والمعنوية:
167	2.2.2. الأصول المالية غير المتداولة والسندات والحقوق
167	3.2.2. المخزون
168	4.2.2. المؤونات
168	5.2.2. الاعانات العمومية
168	6.2.2. القروض والخصوم المالية
169	3. الصعوبات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية
170	<b>II. الدراسة التطبيقية</b>
170	1. منهجية وأداة الدراسة
170	1.1. أداة الدراسة
170	1.1.1. تصميم الاستبيان
171	2.1. صدق وثبات أداة الدراسة
171	1.2.1. صدق الاستبيان
177	2.2.1. ثبات أداة الدراسة
179	3.1. مجتمع الدراسة وعينتها
179	1.3.1. مجتمع الدراسة
179	2.3.1. عينة الدراسة
181	4.1. الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة
182	2. تحليل وتفسير نتائج الدراسة
182	1.2. الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق متغيرات المعلومات العامة

- 182 1.1.2. توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي:
- 183 2.1.2. توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية:
- 184 3.1.2. توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة:
- 185 2.2. اختبار توزيع بيانات العينة
- 186 3.2. توضيحات بشأن تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات القسم الثاني من الاستبيان
- 188 4.2. تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات القسم الثاني من الاستبيان
- 1.4.2. عرض وتحليل إجابات الجزء الثاني: أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية
- 188 2.4.2. عرض وتحليل إجابات الجزء الثالث: تزيد جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية بالاعتماد على القيمة العادلة في القياس
- 196 3.4.2. عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على عبارات الجزء الرابع: جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة
- 207 3. اختبار وتحليل الفرضيات
- 213 1.3. اختبار الفرضية الأولى
- 214 2.3. اختبار الفرضية الثانية
- 217 3.3. اختبار الفرضية الثالثة
- 220 4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغيرات: المؤهل العلمي، المهنة، عدد سنوات الخبرة
- 221 1.4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 حول أثر استخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير: المؤهل العلمي
- 222 2.4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 حول أثر استخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير: المهنة
- 223 3.4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 حول أثر استخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير: سنوات الخبرة
- 224 5. دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية حسب رأي مهنيي المحاسبة في الجزائر
- 225 1.5. دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الملاءمة
- 226 2.5. دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية الموثوقية

228	3.5.دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم
229	4.5.دراسة مقارنة بين أثر التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على خاصية القابلية للمقارنة
233	خلاصة الفصل
235	الخاتمة
236	I . نتائج الجانب النظري للدراسة
238	II.نتائج الجانب التطبيقي
238	1.اختبار الفرضيات
238	2.أهم النتائج المتوصل إليها
240	III.الاقتراحات
241	IV . آفاق الدراسة
243	الملاحق
278	قائمة المراجع
294	فهرس الجداول والأشكال
294	فهرس الجداول
297	فهرس الأشكال
300	قائمة الملاحق
302	قائمة المختصرات
304	فهرس المحتويات



تَنْفِيسُ  
مُتَمَلِّقِ  
الْحَمَلِ

# أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل زبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية - دراسة مقارنة بين النظرة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر -

(المخلص)

تهدف هذه الدراسة إلى المقارنة بين بدلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث أثرهما على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية، وهذا لأن القيمة الإعلامية (الإخبارية) للمعلومات المحاسبية تمثل قيمة ما تحتويه هذه المعلومات وجودتها من وجهة نظر مستخدميها. كما أن الدراسة تسعى إلى اكتشاف فيما إذا كانت البيئة المحاسبية الجزائرية جاهزة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

ولتحقيق هذه الأهداف واختبار الفرضيات الموضوعية تم تصميم استبيان يتناسب مع هذا الغرض وجه لمحافظة الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين، وتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات. توصلت الدراسة إلى أن المحتوى الإعلامي للمعلومات المقاسة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية يتصف بالموثوقية العالية والقابلية للفهم؛ أما المحتوى الإعلامي للمعلومات المقاسة استناداً لأساس القيمة العادلة يتميز بالملائمة لقرارات مستخدميها والقابلية للمقارنة؛ وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة الجزائرية غير جاهزة بعد لتطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي، وعليه فمجتمع الدراسة يفضل الاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية في القياس في ظل الظروف الحالية. الكلمات المفتاحية: التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، المحتوى الإعلامي للمعلومات، خصائص المعلومات المحاسبية، البيئة المحاسبية الجزائرية.

## ***The impact of alternative measures on the informational content of accounting information in the context of the adoption of international accounting standards in Algeria***

*-A Comparative Study between Historical Cost and Fair Value from the Point of View of Professional Accountants in Algeria-*

### ***Abstract***

*The aim of this study is to compare between the two alternatives of the historical cost accounting measurement and the fair value in terms of their impact on informational content of accounting information, this is because the informational value (informational) of the accounting information represents the value of the content and quality of information according to its users' viewpoints. The study also tends to discover whether the Algerian accounting environment is ready to implement fair value accounting.*

*To achieve these objectives and test the hypotheses, a questionnaire that targets Algerian accountants and accounting experts, is designed to fit this purpose. The findings, based on the analysis of the questionnaire results and hypothesis testing, show that the informational content of accounting information measured on the basis of the historical cost is characterized by high reliability and understandability. Whereas the informational content of accounting information measured on the basis of fair value is characterized by fitting its users' decisions and comparability. Meanwhile, this study shows that there are obstacles and challenges that make the Algerian environment non-ready yet to implement fair value as an alternative to accounting measurement. Therefore, the study suggests it's better to continue to use the historical cost under the current circumstances.*

***Key Words:*** *The Historical cost, fair value, the informational content of accounting information, the quality of accounting information, Algerian accounting environment.*