وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة فرحات عباس –سطيف01–

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

قسم العلوم التجارية

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية

تخصص:محاسبة، مالية وتدقيق

تحت عنوان:

آثار تعدد بدائل القياس المحاسبي على عملية الإفصاح و التقييم في المؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية –

إعداد الطالب:

طبيب أسامة

الأستاذ المشرف:

أ.د روابحي عبد الناصر

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د ملياني حكيم	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف1	رئيسا
أ.د روابحي عبد الناصر	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف1	مشرفا ومقررا
د. تريش نجود	أستاذ محاضر أ	جامعة سطيف1	مناقشا
د.كيموش بلال	أستاذ محاضر أ	جامعة سكيكدة	مناقشا

د. بودور شوريب	أستاذ محاضر أ	جامعة بومرداس	مناقشا

السنة الدراسية 2019/2018

بسم الله الرحمان
الرحيم

إهداء

إلى صاحبي الفضل علي، واللذين لا يمكن رد جميلهما الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما، وإلى رفيقة الدرب زوجتي العزيزة التي كانت شاهدة على هذا العمل ودعمتني في كل عثرة، إلى فؤادي وقرة عيني وابنتي "أمينة" حفظها الله، إلى إخوتي زكرياء أسماء وعبد الرحمان وكل أفراد عائلة طبيب؛ رحاحلة؛ بن تومي؛ وغرزولي.

وإلى كل أصدقائي وأحبائي وإلى أساتذتي ومن علمني وكل من ساعدني على إتمام هذا العمل.

أهدي هذا العمل المتواضع

شكر وتقدير

أحمد الله وأشكره على إتمام هذا العمل المتواضع، كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من أعانني على إتمامه سواء من قريب أو من بعيد وأخص بالذكر:

- الأستاذ الدكتور: روابحي عبد الناصر على قبوله الإشراف على الرسالة وعلى توجيهاته القيمة خلال فترة العمل وثقته في شخصي.

- الأساتذة الكرام الذين تكبدوا مشقة مناقشة هذه الأطروحة وإثراء هذا العمل جزاهم الله كل خير.

- جميع الأساتذة الذين لم يبخلوا علي بالنصائح والتوجيهات، منهم المحكمين لاستبيان الدراسة.

- الزملاء والأقارب والعائلة الصغيرة والكبيرة على صبرهم.

- كل مهنيي المحاسبة من خبراء ومحافظي الحسابات وأكاديميين من أساتذة ومؤطرين.

- ولكل من ساهم في هذا العمل ولو بكلمة طيبة.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة في مجملها إلى تحديد مدى تأثير تعدد بدائل القياس المحاسبي الخاصة بالمخزونات والإهتلاكات على الإفصاح بالقوائم المالية وعلى مختلف استخداماتها كعملية تقييم المؤسسة، من خلال التطرق إلى بدائل قياس المخزونات والطرق الممكنة لقياسها، إضافة إلى مختلف طرق إهتلاك الأصول الثابتة المستخدمة في المجال المحاسبي، ومعرفة الأثر المترتب عن كل بديل محاسبي على كل من وظيفة الإفصاح والتي نخص بالذكر منها الميزانية وجدول حسابات النتائج بصفتهما من أهم القوائم الرئيسية في النظام المحاسبي المالي، ووظيفة التقييم بمختلف مداخلها ومقارباتها المتعارف عليها ومختلف الطرق التي تندرج ضمنها.

وقد أكدت نتائج هذه الدراسة وجود أثر مترتب عن تعدد بدائل القياس بصفة عامة على الميزانية وجدول النتائج مما يجعلهما مضللين لمستخدميهما، ويبرز هذا الأثر جليا في الجانب التطبيقي على استخدامها في عملية التقييم، والتي خلصت إلى أن كل بديل محاسبي يعطي نتيجة تختلف عن البديل الآخر، مما يستوجب توحيد الطرق والسياسات المحاسبية للحد من هذه الآثار، مع إبراز البديل المحاسبي الأنسب في قياس كل من المخزونات والإهتلاكات.

الكلمات المفتاحية: **بدائل القياس المحاسبي، المخزون، الإهتلاك، الإفصاح بالقوائم المالية، طرق تقييم المؤسسة.**

Résumé :

Cette étude a pour objet dans son intégralité de déterminer l'étendue de l'impact des multiples de mesure comptable spécialement des stocks et des amortissements sur l'information à fournir dans les états financiers, et sur ses différentes utilisations comme la processus d'évaluation, cela a été fait en identifiant les méthodes de valorisation de stock et les différentes méthodes d'amortissement des immobilisations utilisés dans le domaine de la comptabilité, et connaitre l'impact de chaque méthode sur les états financiers spécialement le bilan et le tableau de résultat, qui représente les états financiers les plus importants dans le SCF, ainsi que l'évaluation avec les différentes entrées reconnues et Les déférentes méthodes qui relèvent de ces approches.

Cette étude confirme que la multiplicité des méthodes de mesure en général a un effet sur le bilan et le tableau des résultats, ce qui la rend trompeuse pour les utilisateurs, cet effet a été montré dans le coté pratique de l'étude, qui a permis de conclure que chaque méthode comptable donne un résultat différent de l'autre, cela nécessite l'unification des méthodes et les politiques comptables pour limiter ces effets, en identifiant en même temps le choix comptable le plus approprié pour mesurer les stocks et les amortissements.

Mots clé : **Choix de mesure comptable**, **stock**, **amortissement**, **états financiers**, **méthodes d'évaluation**.

المقدمة العامة

مقدمة:

تعد المؤسسة من المكونات أو الأعوان الاقتصاديين الفاعلين والمنشطين للديناميكية الاقتصادية ببعديها الكلي والجزئي، ولتحقيق مجمل أهدافها فهي تجمع بين الموارد البشرية، الطبيعية، التقنية والمالية ليكون هدفها الأساسي تثمين هذه الموارد وضمان استمراريتها.

قديما شكلت المحاسبة الأداة التي من خلالها كانت المتابعة فالرقابة على نشاط المؤسسة، ممتلكاتها، نتائجها، وبشكل عام مختلف الأعمال التي تقوم بها وذلك من خلال الإجراءات المحاسبية التي اكتشفت على غرار القيد المزدوج وإنتاج القوائم المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة، هذه الأخيرة كان لها نصيب كبير من الاهتمام سواء عند المحاسبين المهنيين أو الأكاديميين أو المنظمات المهتمة بالمحاسبة فنتج عن هذا الاهتمام إصدار معايير محاسبية تنظم وتحكم كيفية إعدادها وما يجب أن تتضمنه وكل ما يخدمها سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

على الرغم من أن القوائم المالية يتم إعدادها استنادا إلى معايير محاسبية إلا أن هذه المعايير تسمح باستخدام أساليب وطرق محاسبية مختلفة لمعالجة نفس الأحداث والظواهر الاقتصادية، وبالتالي فان مرونة اختيار الإدارة للأساليب المحاسبية وطرق القياس والتقييم يؤدي إلى إعطاء قيم مختلفة حسب نوع البديل المستخدم لنفس الأحداث والظواهر الاقتصادية التي حدثت، وكانت المحاسبة قد سجلتها باعتبارها فن تسجيل وقياس وتبويب الأحداث والظواهر الاقتصادية.

ومنذ ظهور المؤسسات وتأسيسها من طرف الإنسان، تطورت أنظمة تسييرها وجاء المهتمين بعلم الإدارة بنظريات لعل من أهمها نظرية الوكالة والتي تقضي بأن الملاك ليسوا بالضرورة هم المسيرون وتم إسناد الإدارة والتسيير لأطراف غير الملاك نظرا لكبر حجمها واستحالة تسييرها وتعقد أنشطتها، حيث بقي الملاك كأطراف بعيدة عن جو المؤسسات ولكن أكبر اهتمامهم هو القوائم المالية للمؤسسة بمعنى آخر مخرجات المحاسبة باعتبارها الوظيفة التي يمكن من خلالها معرفة الوضع المالي للمؤسسة وتقييم ما إذا كانت المؤسسة ناجحة أو فاشلة، لكن بالعودة إلى ما ذكر سابقا، نجد أن البدائل المحاسبية المتاحة لدى المسيرين متعددة والثغرات المحاسبية ممكنة مما يجعل تظليل المستخدمين للقوائم المالية واردا وبنسبة كبيرة حتى يكتسب رضا الملاك وحتى ولو كانت المؤسسة متجهة للإفلاس، والمقيم للمؤسسة هو مقيم لقوائمها المالية كما أن طرق التقييم متعددة فبطرق تكون المؤسسة في صورة جيدة أما بأخرى فهي العكس تماما، وهذا ما يحققه تعدد البدائل المحاسبية.

حيث سعت مختلف التنظيمات المحاسبية إلى التقليص من هذا التعدد في البدائل المحاسبية ووضعت شروطا يجب التقيد بها في حالة تغيير الطرق والسياسات المحاسبية لأن من مبادئ المحاسبة الثبات في تطبيق نفس الطرق والقواعد المحاسبية من دورة مالية إلى أخرى وفي حالة التغيير يشترط التبرير في الملاحق كما هو معمول به في الجزائر بالإضافة إلى كل هذا فإن عملية التقييم تطرح مشكلة هي الأخرى من حيث نوع القيمة المستخدمة فكل واحدة منها لها محاسنها وسلبياتها.

وقد تم التركيز في بحثنا هذا على عنصري الإهتلاكات للأصول الثابتة والمخزونات بمختلف أنواعها نظرا لوزنهما في عناصر الميزانية وجدول النتائج من حيث التكوين وتأثير المبالغ المسجلة تحت حسابات هذه العناصر على القوائم المالية بصفة عامة، كما يعود السبب وراء اختيار هذين العنصرين إلى وجود العديد من الطرق والأساليب الممكنة لحسابهما، والتي تسمح بها التشريعات المحاسبية والقوانين المعمول بها وبالتالي وجب معرفة تأثير تعدد بدائل قياس كل من المخزونات وحساب الإهتلاكات على كل من الإفصاح بالقوائم المالية وعلى تقييم المؤسسة الإقتصادية.

1. إشكالية الدراسة:

وبناءا على ما سبق فقد طرحنا الإشكالية التالية:

ما مدى تأثير عامل تعدد بدائل القياس المحاسبي الخاص بالمخزونات والإهتلاكات على الإفصاح بالقوائم المالية وعلى عملية تقييم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟ وما هي الآثار المترتبة على ذلك؟

وبغية تسهيل الإجابة على سؤال الإشكالية فصلناه إلى أسئلة فرعية كما يلي:

1- ما هي الدوافع الكامنة وراء الاهتمام ببدائل قياس المخزونات؟

2- كيف يمكن لعامل تعدد بدائل قياس للمخزون التأثير على قيمة المؤسسة بمختلف الطرق؟

3- هل تتأثر القوائم المالية بعامل تعدد بدائل حساب الإهتلاكات؟ وما هي الآثار المترتبة على ذلك؟

4- كيف يمكن لعامل تعدد طرق حساب الإهتلاكات التأثير على قيمة المؤسسة بمختلف الطرق؟

2. فرضيات الدراسة:

1- تكمن الدوافع الكامنة وراء الاهتمام ببدائل قياس المخزونات في التأثيرات المتوقعة على المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.

2- تؤثر بدائل القياس المحاسبي للمخزونات على قيمة المؤسسة لاستخدام القوائم المالية في حسابها، بحيث تجعل قيمة المؤسسة تختلف من بديل إلى آخر.

3- تختلف درجة تأثير الإهتلاكات على القوائم المالية حسب نوع الطريقة المطبقة لحسابها.

4- تؤثر بدائل حساب أقساط الإهتلاك للأصول الثابتة على قيمة المؤسسة لاعتماد هذه الأخيرة على مخرجات القوائم المالية في حسابها.

3. أهداف الدراسة:

يكمن الهدف الرئيسي من الدراسة هو إبراز مدى تأثير تعدد بدائل القياس المحاسبي على الإفصاح بالقوائم المالية وعلى المعلومات الواردة بها، وكذا دراسة التأثير المتوقع من استخدام القوائم المالية في حساب قيمة المؤسسة من خلال العلاقة المتعدية بين متغيرات الدراسة وللتفصيل أكثر يمكن استخلاص مجموعة من الأهداف المرجوة التحقيق والتي تنطوي تحت هذا الهدف الرئيسي كالتالي:

- معرفة مختلف طرق القياس في المجال المحاسبي والضوابط والقواعد التي تحكمها بالتركيز على طرق قياس المخزونات وطرق قياس الإهتلاكات للأصول الثابتة؛
- معرفة أهم المقاربات والطرق الممكنة لتقييم المؤسسات الاقتصادية والغاية من التقييم؛
- معرفة الأثر المترتب عن تعدد بدائل القياس المحاسبي الخاص بالمخزونات والإهتلاكات على الإفصاح بالقوائم المالية وعلى المعلومات الواردة بها على غرار الذمة المالية ونتائج أعمال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- معرفة الأثر المترتب عن تعدد بدائل القياس المحاسبي للمخزونات والإهتلاكات على قيمة المؤسسة بمختلف المقاربات والطرق الممكنة؛
- السعي وراء إيجاد حل لمشكلة تعدد البدائل المحاسبية المتعلقة بالقياس في ظل الإفلاس شركات سواء محلية أو دولية كانت بمثابة القدوة بالنسبة للمجتمع الاقتصادي.

4. أهمية الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من كونها:

- تعالج محورا مهما كان محل اهتمام المختصين في مجال المحاسبة ومختلف الأعوان الاقتصاديين وخاصة المستخدمين للقوائم المالية للمؤسسة باعتبارها المرآة التي تعكس الوضع الصادق للمؤسسة.
- تتزامن مع البدايات الأولى لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية على القوائم المالية والإصلاحات المختلفة على المنظومة المحاسبية والمالية التي تبنتها الدولة الجزائرية؛

- تعرج هذه الدراسة على أحد المواضيع الحساسة وهو القياس المحاسبي الذي يعتبر من أهم المواضيع التي تكثر فيها الإشكاليات نظرا لتعدد بدائله وتنوعها مما يضع المستخدم للمحاسبة أمام مشكلة اختيار طرق القياس المحاسبي التي تتلاءم وطبيعة المؤسسة؛
- تعالج هذه الدراسة مشكلة تقييم المؤسسات الاقتصادية محليا نظرا لتجربة الدول الأخرى في مجال التقييم والذي خذل العديد من كبريات الشركات مما أدى بإفلاسها بسبب النظرة الإيجابية التي أخرجتها المحاسبة للمستخدمين للقوائم المالية لها عن طريق ما يسمى بالتجميل المحاسبي؛
- تعرج هذه الدراسة على الثغرات الموجودة في المحاسبة والتي لعبت دورا كبيرا في إفلاس بعض كبريات الشركات وكيفية تفاديها منها الثغرات الموجودة على مستوى القياس المحاسبي وبالتركيز على عنصرين مهمين وهما المخزونات والإهتلاكات نظرا لوزنهما في القوائم المالية؛
- تعرج هذه الدراسة على التأثيرات المتوقعة جراء تعدد بدائل القياس على قيمة المؤسسة والمحسوبة انطلاقا من القوائم المالية على غرار الذمة المالية ونتائج أعمال المؤسسة.

5. دوافع اختيار الموضوع:

من بين الدوافع التي دفعتنا للبحث في هذا الموضوع كونه من بين المواضيع ذات الاهتمام الواسع من مختلف أطراف المجتمع الاقتصادي والذي تتمحور إشكاليته حول وجود العديد من البدائل المحاسبية مما يدفع بالمعد للقوائم المالية أمام ثغرات تركتها هذه التعددية تجعل منه يستخدمها لتحقيق أغراض سواء لفائدة المؤسسة أو خدمة لأغراض شخصية بالإضافة إشكالية تقييم المؤسسة وما هي القيمة التي تعطي الوجه الصحيح والصادق للمؤسسة حيث يجد المستخدم نفسه أمام العديد من القيم التي ظهرت منذ ظهور المحاسبة ، كذلك يمكن القول بأن ما حدث لبعض المؤسسات سواء دولية أو محلية وما حدث لها جراء العمل المحاسبي دفع الباحث إلى الاهتمام بالأسباب التي جرت هذه الأخيرة إلى ما وصلت إليه ومحاولة إعطاء حلول لمعالجة هذه المشكلة.

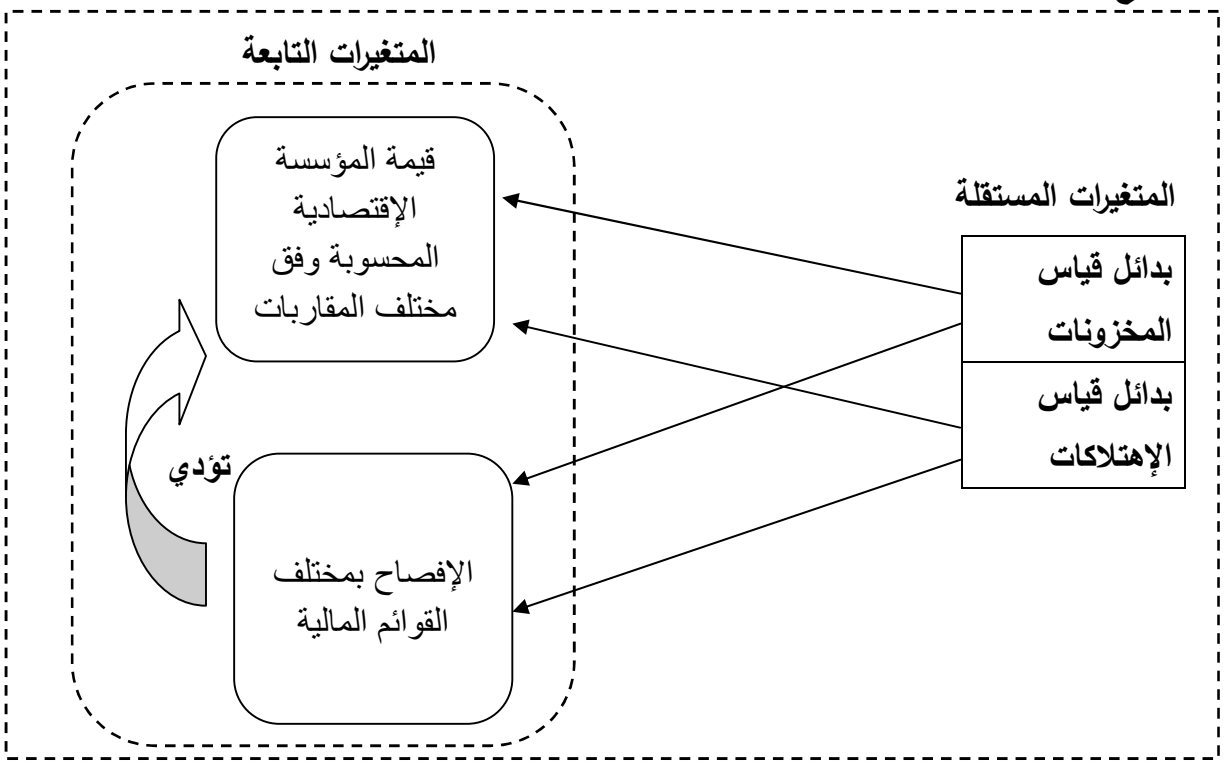
كما تعود مبررات اختيار الموضوع إلى مجموعة من الدوافع والتي يتصدرها الرغبة في دراسة التأثيرات الممكنة الحدوث جراء تعدد بدائل القياس الخاصة بالمخزونات والإهتلاكات على المعلومات الواردة بالقوائم المالية، وكذا التأثيرات التي يمكن حدوثها عند استخدام هذه القوائم في معرفة القيمة الحقيقية للمؤسسة وفق مختلف طرق التقييم، بالإضافة إلى التوصل إلى بديل محاسبي يحقق الإجماع بالنسبة لقياس المخزون والإهتلاكات، وبالعودة إلى الدوافع الشخصية لاختيار الموضوع فيه ترجع لكون

تخصص الطالب في مجال المحاسبة والمالية والتدقيق مع رغبته في الوصول إلى تحديد الأثر المترتب حول متغيرات الدراسة للخروج ببديل محاسبي يحقق الشفافية والمصداقية للإفصاح والتقييم.

6. منهج البحث:

تقوم الدراسة على ثلاثة مناهج أساسية حسب ما تقتضيه لتحقيق أهدافها، بحيث تم الاعتماد على وبشكل كبير على المنهجين الوصفي التحليلي كونه يتناسب ومتطلبات الدراسة من خلال جمع وتصنيف وترتيب وعرض متغيرات الدراسة ووصف العلاقة بينها وتحليل المعطيات المتعلقة بالمؤسسات محل الدراسة من خلال جمع البيانات من قوائمها المالية ومحاولة تطبيق ما تم التطرق إليه في الجانب التطبيقي على المؤسسات المعنية من خلال أسلوب دراسة الحالة، كما تم الاعتماد على المصادر الأولية والثانوية لجمع البيانات بحيث تشمل المصادر الثانوية على الكتب والمجلات والمنشورات المكتبية أما المصادر الأولية فتم الاعتماد على القوائم المالية للمؤسسات محل الدراسة لجمع مختلف البيانات اللازمة لتغطية المتغيرات بالإضافة إلى تدعيم البحث بدراسة استقصائية بالاستخدام الاستبيان وتحليل النتائج المتوصل إليها عن طريق برنامج SPSS واستخلاص النتائج.

7. نموذج ومتغيرات الدراسة:



بناءا على ما تضمنه الجانب النظري، وما جاءت به الدراسات السابقة وخدمة لإشكالية البحث تمت صياغة نموذج الدراسة بمراعاة جميع المتغيرات التي تتمحور حولها الدراسة للإجابة عن التساؤلات

المطروحة من خلال الفرضيات التي تم وضعها في بداية البحث، وبالتالي تحقيق أهدافها ككل، بحيث تقسم هذه المتغيرات إلى متغيرات تابعة وأخرى مستقلة كالتالي:

1.7- المتغيرات المستقلة: وتمثل بدائل القياس المحاسبي الخاص بالمخزونات (طرق قياس مخزون آخر المدة ومخزون أول مدة بالميزانية وجدول النتائج)، إضافة إلى المتغير المستقل الثاني وهو بدائل القياس الخاصة بإهتلاك الأصول الثابتة (طرق حساب مبلغ الإهتلاك للأصول الثابتة للتقييد بالميزانية أو جدول النتائج).

2.7- المتغيرات التابعة: وتتمثل في متغيرين هما الإفصاح بالقوائم المالية كمتغير أول بالتركيز على قائمتين رئيسيتين وهما الميزانية وجدول النتائج إضافة إلى المتغير الثاني والمتمثل في تقييم المؤسسة وفق مختلف المقاربات والطرق التي تنطوي تحتها بحيث يمثل هذا المتغير مثالا عن استخدامات القوائم المالية من قبل الأطراف ذات العلاقة، إضافة إلى وجود علاقة متعدية تكمن في أن أي تأثير ممكن للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع الأول من شأنه التأثير مباشرة على المتغير التابع الثاني، الأمر الذي يقودنا إلى القول بأن الدراسة تظهر في محتواها متغير وسيطا وهو الإفصاح بالقوائم المالية.

8. حدود الدراسة:

أنجزت هذه الدراسة في حدود زمانية ومكانية وعلمية بغية تسهيل التحكم فيها والإلمام بجميع جوانبها النظرية والتطبيقية فحدت بذلك من جوانب عديدة نذكر منها ما يلي:

1.8- الحدود العلمية: تم التركيز على بدائل القياس المحاسبي الخاص بالمخزونات وبدائل القياس الخاص بحساب إهتلاكات الأصول الثابتة دون البدائل الأخرى الخاصة بقياس العناصر المكونة للميزانية وجدول النتائج لسهولة تطبيقها على الجانب الميداني، كما تم التركيز على طرق التقييم المندرجة تحت مقاربة كل من الذمة المالية و مقاربة التدفقات أولا لاعتمادها على قائمة الميزانية وجدول النتائج وهما قائمتين يمكن الحصول عليهما في الواقع العملي دون القوائم الأخرى، وكذا لتوفر المعلومات اللازمة لحساب قيمة المؤسسة وفق هاتين المقاربتين.

2.8- **الحدود المكانية:** اشتملت الدراسة التطبيقية على جزأين، أما أولها فكان عبارة عن دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الإقتصادية بمنطقة سطيف نظرا للتنوع الاقتصادي للمنطقة وحيازتها على ثلاثة مناطق صناعية كبرى، وأما الجزء الثاني فهو عبارة عن استبيان لمهنيين وأكاديميين المهتمين بالمجال المحاسبي والذين يزاولون نشاطهم في حدود ولاية سطيف.

3.8- الحدود الزمانية: تم الاعتماد على القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية محل الدراسة لسنة 2016 وسنة 2017، فيحين امتدت الدراسة الاستقصائية لتستغرق حوالي 8 أشهر من مارس 2018 إلى غاية نوفمبر 2018 بداية من صياغة الاستبيان إلى تحكيمه وتوزيعه على المستجوبين واسترجاعه والقيام بتحليله واستخلاص النتائج.

9. الدراسات السابقة:

تمثل الدراسات السابقة نقطة البداية لكل باحث، لذا سيتم توظيف دراسات تتوافق وموضوع بحثنا في توجهها العام وفي خدمة بعض جوانب إشكاليته المطروحة وتعزيزا لجوانبه النظرية والتطبيقية، من خلال الوقوف على النتائج المستخلصة منها وتغطية الجوانب والفجوات العلمية التي لم تتطرق لها هذه البحوث، وتلخصت هذه الدراسات فيما يلي:

- دراسة (محمد عباس أبو بكر موسى)**: سياسات الإهتلاك وأثرها على القوائم المالية – دراسة حالة شركة ناصف الطبية- رسالة ماجستير جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا؛ 2009.**

تناول البحث أثر سياسات إهلاك الأصول الثابتة على القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية، حيث تكمن مشكلة الدراسة في تعدد بدائل طرق قياس الإهلاك مما يؤدي إلي تباين في النتائج التي تظهرها القوائم المالية، اكتسبت الدراسة أهميتها من خلال تناولها لكيفية حساب إهلاك الأصول الثابتة والإفصاح عنه على ضوء معايير المحاسبة الدولية، كما هدفت الدراسة إلي توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في قائمة المركز المالي لشركة ناصف الطبية ، وكذلك وصف المعالجات المحاسبية لإهتلاكات الأصول الثابتة مع إيضاح الطرق والقواعد المحاسبية المستخدمة في حسابها.

تمثلت فرضيات الدراسة في : أن لكل سياسة من سياسات الإهلاك المختلفة تأثير على الأرباح التي تظهر بقائمة الدخل، حساب الإهلاك بصورة صحيحة يؤدي إلي دقة النتائج التي تظهرها القوائم المالية لشركة ناصف الطبية، أن الحساب السليم للإهتلاك يترتب عليه حساب ضرائب سليمة دون أن يكون هنالك ظلم على الدولة أو على الشركة.

اعتمدت الدراسة على المنهج الإحصائي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي وتوصلت الدراسة إلي عدة نتائج منها:

- أن لكل سياسة من سياسات الإهلاك المختلفة تأثير على قائمتي الدخل والمركز المالي.

- الشركة ليس لها الحق في تحديد سياسة الإهتلاك بل يتم فرضها عليها من جهات خارج الشركة مثل مصلحة الضرائب (السياسة المفروضة لتحديد الربح الضريبي من قبل ديوان الضرائب هي سياسة القسط الثابت)؛
- كما أوصت الدراسة بعدة توصيات منها : ضرورة اختيار سياسة الإهتلاك التي تتناسب مع الشركة بما يحقق مصلحتها وإستمراريتها؛
- عدم استخدام الإهتلاك في تضخيم الأصول الثابتة والأرباح لأن ذلك يعرض الشركة للإفلاس والتصفية؛
- يجب إثبات الإهلاك وفقا للطريقة غير المباشرة التي تبقي على الأصل بقيمته الأصلية وترحيل الإهلاك إلي حساب مخصص أو متراكم الإهتلاك.

– (دراسة محمد معتصم إبراهيم حمد و إسماعيل محمد النجيب 2015)، بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية، مقال منشور في مجلة العلوم الإقتصادية لجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد 16.

حيث تناولت هذه الدراسة بدائل القياس المحاسبي والدور الذي تلعبه في إدارة أرباح المنشآت الصناعية، حيث تمحورت إشكالية البحث حول كيفية اختيار البديل الأفضل من بدائل القياس المحاسبي ومدى تأثير ذلك البديل على إدارة الأرباح وركز البحث على عنصرين مهمين وهما أقساط الإهتلاكات للأصول الثابتة وقياس مخزون أول وآخر المدة، وقد توصل البحث إلى عدة نتائج مهمة نذكرها كالتالي:

- تعدد بدائل القياس المحاسبي يؤثر في اتخاذ السياسة المناسبة لإدارة الأرباح؛
- تستخدم المنشأة طريقة القسط المتناقص في إهتلاك الأصول الثابتة لأنها تؤدي إلى انخفاض رقم الربح في السنوات الأولى من عمر الأصل؛
- طريقة الوارد أولا يصرف أولا لقياس المخزونات تؤدي إلى زيادة الربح عند اتجاه الأسعار نحو الارتفاع؛
- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لقياس المخزونات تؤدي إلى تأثيرات معتدلة على الأرباح عند اتجاه الأسعار نحو الارتفاع أو الانخفاض.
- عند قيام الإدارة بتغيير طرق قياس المخزونات آخر المدة من فترة لأخرى يؤدي إلى التأثير على تكلفة البضاعة المباعة وعلى الأرباح.

- دراسة **(بلال كيموش 2016)**، تحت عنوان: **البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة، –دراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية والفرنسية والإنجليزية– أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف.**

حيث هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة عن الإشكالية المطروحة: وهي كيف تؤثر المقاييس المحاسبية للعناصر غير الملموسة في القيمة السوقية للمؤسسات الجزائرية والفرنسية والإنجليزية المدرجة في السوق المالي؟ ومن هذا المنطلق حاولت هذه الدراسة تحليل أثر البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة على قيم المؤسسات انطلاقا من البيانات المالية المدرجة بالسوق المالي في ثلاث بيئات اقتصادية هي الجزائر، فرنسا، وانجلترا، خلال الفترة ما بين 2005 و2013، بالاعتماد على الانحدار الخطي المتعدد وعلى نموذج "Ohlson" لعام 1995 من أجل تطوير نموذج الدراسة.

وخلصت هذه الدراسة إلى نتائج أبرزها ما يلي:

- العناصر غير الملموسة تمثل حصة معتبرة من قيم المؤسسات الفرنسية والإنجليزية في حين كانت مساهمتها في قيم المؤسسات الجزائرية ضعيفة جدا؛
- المقاييس المحاسبية للعناصر غير الملموسة ملائمة لتقييم المؤسسات في البيئات الثلاثة محل الدراسة، غير أن قدرتها على تفسير القيم السوقية للمؤسسات كانت ضعيفة باستثناء المؤسسات الفرنسية.
- أثبتت الدراسة على أن هناك تأثير للعناصر غير الملموسة على ملائمة المقاييس المحاسبية التقليدية لتقييم المؤسسات الفرنسية والإنجليزية، غير أن مساهمتها في زيادة القدرة التفسيرية للمقاييس المحاسبية التقليدية كانت ضعيفة لدى المؤسسات الإنجليزية مقارنة بالفرنسية.

- دراسة **(قوادري عبلة 2016)، أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية – دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة– أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة سطيف.**

حيث هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين بديلي القياس المحاسبي وهما التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث أثرهما على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية، كما سعت الدراسة إلى اكتشاف ما إذا كانت البيئة الجزائرية جاهزة لتطبيق القيمة العادلة من عدمه، وهذا كله من خلال إشكالية البحث والتي صيغت كالتالي: ما أثر بديلي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية؟ وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية المقاسة وفق التكلفة التاريخية يتصف بالموثوقية العالية والقابلية للفهم؛
- المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية المقاسة وفق القيمة العادلة يصف بالملائمة لاتخاذ القرارات والقابلية للمقارنة؛
- إن البيئة الجزائرية غير مستعدة بعد لتطبيق القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية في القياس المحاسبي في ظل الظروف الحالية.

موقف الدراسة من الدراسات السابقة:

تتميز دراستنا عن باقي الدراسات كونها تخصصت في نوعين من العناصر المحاسبية المهمة ألا وهي المخزونات والإهتلاكات محاولة منها التعريج على مختلف بدائل القياس الخاصة بهما حيث ابتعدت عن ما جاءت به الدراسات السابقة والتي تتمحور معظمها حول التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة هذا من جهة، ومن جهة أخرى تميزت عن باقي الدراسات من خلال محاولة ربط التأثير المتوقع من هذه البدائل على القوائم المالية مع عملية تقييم المؤسسة، بمعنى آخر التأثير المتوقع عند استخدامها من الأطراف ذات العلاقة وكمثال جسد في محاولة إعطاء قيمة للمؤسسة.

10. خطة الدراسة:

تبعا للأهداف المرجوة من البحث ولمعالجة الإشكالية وفرضيات البحث ارتئ الباحث تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول نظرية يفصل بها ما جاءت به معظم الأطروحات والأفكار والكتابات المختلفة حول متغيرات الدراسة بنوعيها التابع والمستقل، وفصل آخر تطبيقي مقسم إلى جزأين أحدهما دراسة ميدانية لمؤسسات اقتصادية بإقليم الولاية والآخر عبارة عن استبيان حول موضوع الدراسة جاء تدعيما للنتائج المتوصل إليها في الجانب الأول، كما تتقدم دراسة مقدمة عامة تمهيدا لها وتنتهي بخاتمة عامة تلخص النتائج المتوصل إليه والتوصيات والاقتراحات بخصوص البحوث القادمة ذات الصلة بالموضوع.

الفصل الأول تحت عنوان:**التأصيل النظري للقياس المحاسبي،** حاول الباحث من خلاله التطرق إلى المفاهيم الأساسية للقياس المحاسبي بصفة عامة، ثم التركيز على القياس المحاسبي الخاص بالمخزونات والإهتلاكات بعرض مختلف الطرق والأساليب الممكنة.

الفصل الثاني تحت عنوان: **دراسة الإفصاح المحاسبي في ظل تعدد بدائل القياس،** خصص الباحث هذا الفصل من أجل دراسة الإفصاح المحاسبي من خلال المفاهيم الأساسية للقوائم المالية ومختلف أنواعها حسب النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الإشارة إلى المعايير المحاسبية الدولية وما جاءت

به بخصوص العرض والإفصاح بها، إضافة إلى دراسة العلاقة بين القياس المحاسبي والإفصاح ونوعية وجودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

الفصل الثالث تحت عنوان: **تقييم المؤسسة في ظل تعدد بدائل القياس المحاسبي**، خصص الباحث هذا الفصل لدراسة التأثير المتوقع من تعدد بدائل قياس المخزونات على القوائم المالية من خلال مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة، كما احتوى هذا الفصل كذلك على التأثيرات المتوقعة لطرق حساب الإهتلاكات والمبالغ المستحقة على قائمتي الميزانية وجدول النتائج، إضافة إلى دراسة التأثير الحاصل في قيمة المؤسسة عند احتسابها جراء هذا التعدد في البدائل لحساب مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة وحساب أقساط الإهتلاكات.

الفصل الرابع تحت عنوان: **الدراسة التطبيقية** وقسم إلى قسمين: الجزء الأول عبارة عن **دراسة ميدانية** لمؤسستين اقتصاديتين تنشطان بإقليم ولاية سطيف من أجل التعرف على تأثير تعدد بدائل طرق قياس المخزونات وطرق حساب الإهتلاكات على كل من القوائم المالية وعلى قيمة المؤسسة في النهاية عند حسابها، أما فيما يخص الجزء الثاني فقط خصص لدراسة استقصائية لمعرفة آراء الباحثين والمهنيين المختصين في المجال المحاسبي حول مدى تأثير تعدد طرق قياس المخزونات وحساب الإهتلاكات على القوائم المالية وعلى قيمة المؤسسة عند حسابها وفق مختلف الطرق والمقاربات.

الفصل الأول:

التأصيل النظري للقياس المحاسبي

مقدمة الفصل:

تعد المؤسسة من المكونات أو الأعوان الاقتصاديين الفاعلين والمنشطين للدينامكية الاقتصادية ببعديها الكلي والجزئي. ولتحقيق مجمل أهدافها فهي تجمع بين الموارد البشرية، الطبيعية، التقنية والمالية ليكون هدفها الأساسي تثمين هذه الموارد وضمان استمراريتها.

قديما شكلت المحاسبة الأداة التي من خلالها كانت المتابعة فالرقابة على نشاط المؤسسة، ممتلكاتها، نتائجها وبشكل عام مختلف الأعمال التي تقوم بها وذلك من خلال الإجراءات المحاسبية التي اكتشفت على غرار القيد المزدوج، إنتاج القوائم المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة، هذه الأخيرة كان لها نصيب كبير من الاهتمام سواء عند المحاسبين المهنيين أو الأكاديميين أو المنظمات المهتمة بالمحاسبة فنتج عن هذا الاهتمام إصدار معايير محاسبية تنظم وتحكم كيفية إعدادها وما يجب أن تتضمنه وكل ما يخدمها.

إن المتتبع للفكر المحاسبي يمكنه أن يلاحظ وجود عدة بدائل 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 المحاسبية المتعارف عليها، حيث أنها تسمح بالعديد من المعالجات المحاسبية لنفس العملية، لذا يواجه المحاسب في كل عملية محاسبية مجموعة من البدائل التي يلقى القبول العام سواء من الناحية العملية أو العلمية، ويصعب الاختيار من بينها، إذ أن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يفسر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف، وقد ارتأينا أن نقسم الفصل الأول إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول القياس المحاسبي.

المبحث الثاني: الجوانب المختلفة للقياس المحاسبي.

المبحث الثالث: بدائل القياس المحاسبي الخاصة بالأصول.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول القياس المحاسبي

يهدف العمل المحاسبي إلى إنتاج معلومات محاسبية وعرضها في القوائم المالية، وتتخلل هذه العملية وظيفة جد حساسة تتوقف عليها فعالية المعلومات الواردة بها والمتمثلة في القياس المحاسبي لعناصرها، يتناول هذا المبحث الخلفية الفكرية للقياس بصفة عامة والقياس المحاسبي بصفة خاصة من خلال سرد مراحله التاريخية وكيفية تطوره، التعاريف التي أعطيت له من قبل الباحثين إضافة إلى المعايير والأركان التي يستند إليها.

المطلب الأول:عموميات حول القياس

1. نشأة وتطور وظيفة القياس

إن الحديث عن وظيفة القياس يقودنا إلى الحديث عن كلا الحقبتين التين أظهرتا النظرية الكلاسيكية والنظرية الحديثة فيها، فبخصوص النظرية الكلاسيكية فترجع أصولها إلى عالم الفيزياء "GALILEO" الذي وضع حجر الأساس لعملية القياس في مجال العلوم الطبيعية، وكان هذا العالم قد حدد المقومات العملية لعملية القياس بشكل عام في عنصرين هما[1]:

- نظام عددي **(A NUMBER SYSTEM)**؛
- قواعد حسابية **(ARITHMATICAL RULES)**.

لكن "Helmholtz" أضاف في مؤلف له أصدر عام 1887م عنصرا ثالثا إلى هذه المقومات وذلك عندما اشترط لتنفيذ عملية القياس أن تتماشى مع قاعدة الإضافات الرياضية، وعلى هذا النهج سار أيضا "Campell" والذي أصبح يعتبر المنظر الرئيسي للنظرية الكلاسيكية في القياس وقال: " **لكي تكون خاصية ما قابلة للقياس يجب أن تتوفر هذه الخاصية على شرط الإضافة الطبيعية**".

وحسب هذا المفهوم لعملية القياس أصبح إطارها محصورا في الخواص الطبيعية الملموسة فقط كالطول، والوزن، والحجم، والتعدد، أما الخواص المعنوية كمستوى الذكاء ومعنويات العاملين والمنفعة الحدية فهذه خواص غير قابلة للقياس طالما أنها لا تخضع لقاعدة الإضافة الطبيعية أو التجريبية.

وبقيت مفاهيم النظرية الكلاسيكية للقياس تحكم عملية القياس في العلوم الطبيعية بشكل عام إلى منتصف العقد الخامس من القرن العشرين وبالتحديد عام 1946 م حين أصدر"Steven" مؤلفا يدحض فيه الأسس التي تقوم عليها هذه النظرية ويدعو فيه إلى تبني أفكار جديدة كانت بمثابة الأساس الذي

[1] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 97.

يعرف حاليا بالنظرية الحديثة للقياس، ولعل أهم الإضافات التي جاء بها هي نجاحه في دحض الدعامة التي تقوم عليها النظرية الكلاسيكية للقياس وهو شرط تمتع الخواص محل القياس بخاصية الإضافة الطبيعية أو التجريبية، إذ استبدل 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.

وبهذا المفهوم المطور لعملية القياس أحدث "Steven" ثورة كبيرة في نظرية القياس وذلك حين وسع إطار عملية القياس، فجعلها بعد أن كانت بالمفهوم الكلاسيكي مقصورة على الخواص الطبيعية فقط تمتد لتشمل الخواص المعنوية أيضا، وبذلك امتدت عملية القياس لتشمل العديد من العلوم على غرار العلوم الاجتماعية بعد أن كانت محصورة في العلوم الطبيعية فقط[1].

2. تعريف القياس ومكوناته

1.2- تعريف القياس:

لقد أعطيت العديد من التعاريف لعملية القياس سواء من الناشطين في المجال المحاسبي أو غيرها من المجالات نظرا لتعدد استخدام عملية القياس في الكثير من العلوم والمجالات وسنستعرضها فيم يلي:

إن التعريف العام للقياس هو: "**أنه مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر وتتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الرموز والأرقام وذلك طبقا لقواعد معينة**[2]"، وفي العلوم الاجتماعية تعبر الأرقام و الرموز عن تقارير أو درجات أو كميات، كما أنها تعكس مفاهيم وصفية بجانب المفاهيم الكمية، ويفضل دائما الباحثون المقاييس الكمية ذلك أن التعبير عن خاصية معينة من خصائص الشيء المراد قياسه تعبيرا كميا يزيد من دقة التعاريف التي نحصل عليها، الأمر الذي يزيد من تفهمنا لهذا الشيء أي أن استخدام النظام العددي في عملية القياس يعتبر أمرا حيويا في مجال البحث العلمي، ومن ناحية أخرى نجد أن القياس الكمي يساعدنا على تطبيق المنطق الرياضي، إذ أن القياس الكمي شرط لإمكان إجراء العمليات الحسابية والرياضية[3].

---

[1] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 98.
[2] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى؛ دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص 62.
[3] مرجع نفسه، ص 63.

كما يعرف القياس على أنه: "**تخصيص الأرقام لميزات أو خصائص الأشياء التي يمكن قياسها**[1]**، أو ترجمة الوصف اللفظي إلى وصف رقمي على أن يتصرف هذا الوصف إلى خاصية معينة في الشيء موضع القياس، وهذا يتطلب عادة تعريف الشيء بوضوح ثم تحديد قواعد القياس وهي الإجراءات التي تنتهي عادة بتحديد رقم معين لكل خاصية يراد قياسه**"[2].

وينسب أول تعريف عملي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى "CAMPELL" حيث عرفه على أنه: "**قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناءا على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة** "؛ وأضاف "STEVEN" بعدا رياضيا إلى تعريف عملية القياس حين عرفها بما يلي: "**يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص والعلاقات بموجب نموذج رياضي**"[3].

ويتضح من خلال دراسة مفهوم القياس في اللغة أنه رغم وجود اتفاق بين جميع المعاجم ودوائر المعارف حول تحديد معنى القياس، إلا أن هذا المفهوم لا يعتبر كافيا لوضع صورة واضحة ودقيقة له، حيث يقتصر المفهوم اللغوي على تحديد مقدار أي شيء باستخدام وحدات ثابتة متفق عليها، فهو ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده وفق مقياس متفق عليه.

2.2- مكونات وظيفة القياس:

لقد اهتم الكثير من الباحثين بدراسة وظيفة القياس لما لها من دور كبير في إعطاء المصداقية للكثير من المجالات والعلوم على اختلاف تخصصاتها، الأمر الذي أدى بهم إلى تحديد أهم مكونات هذه الوظيفة أو العملية حيث قسمت مكوناتها إلى جانبين رئيسين: الجانب الأول منها يمثل جانب النظرية والذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات، أما الجانب الثاني فيمثل النواحي الفنية لعملية القياس.

- **الجانب الأول:** يختص بتحديد الخواص التي يراد قياسها، حيث إننا لا نخضع للقياس الأشياء أو الظواهر ذاتها ولا حتى جميع خواصها وخصائصها وإنما عادة ما يكون الاهتمام منحصرا في خاصية معينة أو مجموعة معينة من الخواص ذات الصلة بالدراسة، فعملية القياس بالنسبة للأصول

[1] Wolk Harry I, Tearney, Michael G ,and Dodd ,James L, **Accounting Theory**, Fifth Edition, South Western College Publishing, 2001, P15.

[2] محمد فخري مكي، **إطار تجريبي لنظرية عامة في القياس المحاسبي**، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، العدد 04، 1982، ص 134.

[3] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 100.

مثلا ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها، وإنما الخاصية التي يهتم المحاسب بقياسها فيما يتعلق بالأصول هي ما تحويه هذه الأول من خدمات متوقعة أي بمعنى آخر قيمتها[1].

- **الجانب الثاني:** ويختص بتحديد نظام القياس، ويمثل الجانب الفني للقياس ويتطلب تحديد عنصرين رئيسيين: تحديد وحدة القياس والشرط الأساسي فيها هو أن تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة من أجل قابلية التجميع والمقارنة، أما العنصر الثاني فيتمثل في تحديد قواعد التعبير الكمي من الخصائص والظواهر والعلاقات أي تعيين أرقام للتعبير عن الخصائص المراد قياسها[2].

المطلب الثاني: نظم وأساليب القياس

يعتبر القياس عنصرا أساسيا من عناصر البحث العلمي له مقوماته وخصائصه وأساليبه تمكنه من أداء وظيفته على أكمل وجه، وتتعدد أساليب القياس نظرا لطبيعته ونظرة الكثير من الدراسات المحاسبية خاصة التي تعتبره فرضا من الفروض العملية للمحاسبة، وبالتالي وجب التطرق إلى أهم أساليب القياس بصفة عامة في مختلف العلوم للوقوف على خصائص كل أسلوب من أساليب القياس.

1. نظم القياس وخصائصها

تتعدد نظم القياس مع تعدد الطرق التي يتم بها تعيين مطابقة الأرقام لملاحظات عالم الواقع وتستخدم خصائص نظام الأعداد الحقيقية كأساس لتبويب أنواع نظم القياس المختلفة، والخصائص التي يمكن من خلالها تصميم نظام القياس هي كما يلي[3]:

- **خاصية ترتيب الأعداد:** أي أن الأعداد مرتبة بحيث أن أي عدد إما أن يكون أكبر من أو أصغر من أو يساوي عدد آخر؛
- **خاصية ترتيب الفروق أو الفترات بين الأعداد:** أي أن تكون الفروق أو الفترات بين الأعداد مرتبة بمعنى أن الفترة بين أي زوج من الأعداد تكون إما أكبر أو أصغر من أو تساوي الفترة بين أي زوج آخر من الأرقام؛
- **خاصية توافر نقطة الأصل:** أي أن سلاسل الأعداد لها نقطة أصل متميزة هي نقطة الصفر.

[1] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 63.
[2] مرجع نفسه، ص 63.
[3] مرجع نفسه، ص 64-65.

ويؤدي الجمع بين هذه الخصائص الثلاثة أي الترتيب، المسافة أو الفترة ونقطة الأصل إلى تكوين نظم قياس مختلفة وهذا ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم 1-1: نظم القياس المختلفة

اسم النظام	خصائص النظام	العملية التجريبية الأساسية
- **اسمي**	لا ترتيب ولا مسافة ولا نقطة أصل	تحديد تساوي الأشياء أو الخصائص
- **ترتيبي**	يوجد ترتيب ولكن لا يوجد تحديد المسافة أو نقطة أصل متميزة	تحديد القيم الأكبر من والأقل من
- **فتري**	يوجد ترتيب وتحديد للمسافة ولكن لا يوجد نقطة أصل متميزة	تحديد تساوي الفترات أو الفروق الفاصلة بين الأشياء أو الخصائص
- **نسبي**	يوجد ترتيب ومسافة ونقطة أصل متميزة	تحديد تساوي النسب بين قيم الأشياء أو الخصائص

المصدر: عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى؛ دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت؛ 1990 ص 65.

2. أساليب القياس

يتم تقسيم أساليب القياس حسب الحاجة لعملية القياس، فالطريقة الأولى تقسمها إلى أساليب مباشرة وأساليب غير مباشرة، أما الثانية فتقسمها إلى أساليب القياس الوصفية، أساليب القياس الترتيبية، أساليب القياس العددية، أساليب القياس النسبية.

1.2- الطريقة الأولى:

تقسم هذه الطريقة أساليب القياس إلى:

1.1.2- أساليب قياس أساسية مباشرة:

حيث تحدد نتيجة عملية القياس ممثلة بقيمة الخاصة محل الدراسة أو محل القياس مباشرة دون اللجوء إلى عملية الحساب، لكن بشرط توفر علاقات رياضية بين الخواص محل القياس[1].

2.1.2- أساليب القياس المشتقة غير المباشرة:

عندما يتعذر القياس وفق الطريقة المباشرة حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الشيء محل القياس بطريقة غبر مباشرة؛ بحيث تشتق بشكل غير مباشر من خلال عمليات تحويل جبري لمجموعة من الأرقام التي هي نفسها تمثل قياسات مباشرة[2]، تعتبر القياسات المباشرة بمثابة مدخلات للقياسات غير المباشرة والتي تعتمد بدورها على التحليل التي لا يمكن احتسابها أو انجازها بدون عملية الاحتساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.

ويوجد أسلوب آخر يطلق عليه أساليب القياس التحكمية حيث تشبه أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة ولكن الفرق الأساسي بينهما في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة فإن أساليب القياس التحكمية تفتقر غلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات والأحكام الشخصية[3].

2.2- الطريقة الثانية:

تقسم هذه الطريقة أساليب القياس إلى:

1.2.2- أساليب القياس الوصفية:

تعتمد على الوصف الإنشائي لخصائص أو مظاهر شيء أو حدث معين يمكن القارئ من تخيل هذه الخاصية أو الظاهرة موضوع القياس من التعبير اللغوي عنها بالقياس؛ وعادة ما يترتب على القياس الوصفي مفارقات كبيرة تنعكس على الشيء أو الحدث الموصوف نظرا للتباين الشديد في قدرات الأفراد على التخيل؛ وبذلك فإن القياس الوصفي يعتبر أكثر القياسات تشتتا، ومثالا لذلك وصف المادة بالصلابة أو بالسيولة أو بالغازية[4].

---

[1] سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية المالية**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 182.
[2] أحمد رياحي بلقاوي، **نظرية محاسبية**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 91.
[3] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 111.
[4] بالرقي التجاني، **القياس في المحاسبة : ماهيته قيوده ومدى تأثره بالتضخم؛ مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة**، جامعة سطيف، الجزائر، 2008، العدد 08، ص 60.

2.2.2- أساليب القياس الترتيبية:

في هذا النوع من الأساليب تستخدم الأرقام (الرموز) لتبين مراكز العناصر أو الخصائص تجاه بعضها البعض ويلزم هنا وجود ترتيب طبيعي للخصائص التي يراد قياسها، وعلى ذلك يشمل هذا الأسلوب خاصية الترتيب الطبيعي بالإضافة إلى خاصية التميز، فمثلا يحدد لنا العناصر الأكبر والعناصر الأصغر التي تتساوى إلا أنه لا يمكن تحديد مقدار الكبر والصغر، بمعنى أن هذا الأسلوب يخبرنا أن العنصر (أ) أكبر من العنصر (ب) أوُ قل منه ولا يخبرنا شيء من مقدار طول (أ) أو ثقل (ب)، والمثال الواضح من أساليب القياس الترتيبية في المحاسبة هو ترتيب أصول الميزانية حسب درجة السيولة لكل أصل بالنسبة للأصول الأخرى[1].

3.2.2- أساليب القياس العددية:

في هذا الأسلوب من القياس تستخدم الأرقام لتعكس الفروق بين العناصر بدءا من نقطة الصفر، ويقصد بنقطة الصفر هنا نقطة انعدام محتوى العنصر من الخاصية موضوع القياس[2].

ويؤدي استخدام القياس العددي إلى تعيين أعداد للأشياء المرغوب قياسها، بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد، ويتطلب استخدام القياس العددي توافر شروط معينة ومن هذه الشروط نذكر[3]:

- أن تكون الخواص موضوع القياس متجانسة؛
- أن لا تتأثر هذه الخواص بالظروف البيئية المختلفة؛
- أن لا يكون أساس القياس واحدا؛
- أن تكون نتائج القياس قابلة للتجميع والمقارنة.

4.2.2- أساليب القياس النسبية:

يعتمد القياس النسبي على استخدام النسب والعلاقات الكمية، بحيث تعتبر تطورا للمقاييس العددية لأنها تمتاز بقدرتها على تصوير العلاقة بين المقادير الكمية وهو ما يطلق عليه التحليل الكمي، وتفيد

[1] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 66-67.
[2] مرجع نفسه، ص 67.
[3] بالرقي التجاني، **القياس في المحاسبة : ماهيته؛ قيوده، ومدى تأثره بالتضخم**؛ مرجع سابق، ص 60.

تلك الأساليب في القياس المحاسبي لأغراض خاصة، وكمثال على ذلك قد تستخدم الأساليب النسبية في التعبير عن التكلفة والقيمة في أوقات معينة في صورة وحدات نقدية منسوبة إلى وقت معين يتخذ أساسا للتعبير عن القدرة الشرائية للنقود، ويتمثل ذلك في استخدام الأرقام القياسية لتعديل البيانات المحاسبية من أجل قبول نتائج القياس المحاسبي في فترات التضخم[1].

المطلب الثالث: مفهوم القياس المحاسبي وأركانه

1. تعريف القياس المحاسبي:

لقد أعطيت العديد من التعريفات للقياس المحاسبي سواء من قبل الباحثين أو الهيئات التي تنشط في المجال المحاسبي نذكر منها:

يعرف القياس على أنه: "**مقارنة الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة، وهي 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**"[2].

وأطلقت جمعية المحاسبين الأمريكيين تعريف يعد الأكثر تحديدا للقياس المحاسبي في تقريرها الصادر وورد فيه ما يلي: "**يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة** "[3].

كما عرفه ألدون هندريكسن على أنه: **تعيين عدد رقمي كمي لكي يعبر عن خصائص معينة لأشياء أو أحداث مختارة**" [4]، حيث يوضح هذا التعريف أن القياس المحاسبي يعتمد على أساليب القياس العددية وهي أصلا أساليب كمية حيث لا يصلح استخدام الأساليب غير الكمية في القياس المحاسبي مثل الأساليب الوصفية أو الأساليب الترتيبية كما سبق وأن تطرقنا إليها. ووفقا لهذا المفهوم يمكن تناول مفهوم القياس في المحاسبة كما عرضه الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية في الفقرة رقم 99 بأنه:

---

[1] بالرقي التجاني، **القياس في المحاسبة : ماهيته؛ قيوده، ومدى تأثره بالتضخم**؛ مرجع سابق، ص 60.
[2] سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية المالية**، مرجع سابق، ص 181.
[3] Committee on Foundation of Accounting Measurement, **the accounting review**, AAA supplement, April, pp1-48.
[4] هندريكسن الدون، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، **النظرية المحاسبية**، الإسكندرية، الطبعة 4، 1990، ص 130.

"**عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية والتقرير عنها في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل**"[1].

ومما سبق ذكره من تعاريف للقياس المحاسبي، يمكن إعطاء تعريف موحد يشمل العناصر المهمة الذكورة في كافة التعاريف السابقة، فالقياس المحاسبي هو: "القياس الكمي و النقدي للأحداث المالية الخاصة بالنشاط التجاري لمؤسسة معينة، والتعبير عنه بصورة عددية ويشمل هذا القياس التسجيل والقياس والترحيل ثم تلخيص هذه العمليات في صورتها النهائية كقوائم مالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة".

2. أركان القياس المحاسبي

هي من الركائز الأساسية لعملية القياس المحاسبي، ويختلف إطار هذه العملية ثم نتائجها تبعا لاختلاف أغراض القياس والخواص محل القياس، ثم تبعا للقواعد المستخدمة فيه والشخص القائم به وبوجه عام هو يقوم على أربعة أركان رئيسية هي[2]:

1.2- الخاصية محل القياس:

تنصب عملية القياس بشكل عام و أيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين في مجالات القياس المحاسبي، إذا ما اعتبرنا أن المشرع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين، هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه مثلا، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كان يكون محل القياس، الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا، أو معدل دوران مخزونه السلعي.

2.2- مقياس مناسب للخاصية محل القياس:

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس بالنسبة للمشروع الاقتصادي إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلاً.

[1] كمال خليفة أبو زيد، **نظرية المحاسبة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1990، ص 130.
[2] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص101-102.

3.2- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس:

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس، فمثلا لو كانت قيمة ربح المشروع هي محلا للقياس في هذه الحالة فبالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، ولا بد أيضا تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة (دينار أو دولار أو درهم).

4.3- الشخص القائم بعملية القياس:

يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دورا أساسيا ليس في تحديد مسار و أساليب عملية القياس المحاسبية فقط، بل في تحديد نتائجها أيضا و سنتعرض لهذا الدور بالتفصيل في مكان لاحق عند بحث موضوع تحيز القياس المحاسبي.

المطلب الرابع: معايير القياس المحاسبي

لقد حاولت مختلف الاتحادات و الهيئات و الجمعيات المهنية بوضع معايير القياس المحاسبي ، لتحقيق أهداف القوائم المالية بما يتلاءم مع خصائصها النوعية ، ومن أهم هذه المعايير تلك التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية لسنة 1966 م ، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي(AAA)[1] :

1. الصلاحية للغرض المستهدف منها:

يقتضي هذا المعيار أن تكون البيانات و المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدر الإيضاحية و درجة 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 من المعلومات تباينا شديدا، فإن الأمر يقتضي تطبيقا لهذا المعيار افتراض أهداف معينة و محددة يرغب في تحقيقها من يستفيدون عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان للقياس المحاسبي[2].

[1] American Accounting Association, **A statement of basic accounting theory**, (A,A,A) , 1966 . p7-18

[2] عبد الحي مرعي؛ محمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 30.

2. القابلية للتحقق منها:

يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية إسناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات و الإجراءات المدونة، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات و مطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من خصائص التي تجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات، بحيث يمكن اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذه، ويعني ذلك وجود دلالة محددة و معينة و لها استقلالها الذاتي بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، أي بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات[1].

3. الموضوعية:

تعني الموضوعية في التطبيق و الممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصي بقدر الإمكان، والاستناد على مصادر حقيقية للبيانات و المعلومات المحاسبية، والموضوعية بهذا المفهوم هي توأم التحقق و وجهه الأخر، ويطلق عليها في كثير من الأحيان قاعدة وجود الدليل الموضوعي، ويعني مدلول الموضوعية من وجهة نظر الجمعية أن تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى ، الأمر الذي يتعين أن تكون هذه المعلومات واقعية ودقيقة وذلك من أجل تحقيق قياس موضوعي دقيق[2]، و يمكن التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة من خلال ما يلي:

- عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه احد المحاسبين، فإن وصلوا إلى النتائج نفسها فهذا يدل على الحياد المحاسب و عدم تدخله في النتائج؛
- إختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية.

وهناك من يطلق على هذه الموضوعية بالموضوعية العلمية التي تتطلب إلى جانب حياد المحاسب و عدم تدخله بالنتائج، أن تكون النتائج التي يقدمها القياس المحاسبي تمثل حقائق اقتصادية يمكن الدفاع عنها.

[1] عبد الحي مرعي؛ محمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، ص 31.

[2] إبراهيم خليل حيدر السعدي، **مشكلات القياس المحاسبي الناتجة عن التضخم وآثارها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**، العدد 21، 2009، ص 13.

4. القابلية للقياس الكمي:

جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير و القوائم المالية، و كان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية استخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية و تلخيص و عرض البيانات المتعلقة بها و المعلومات الناتجة عنها و ذلك بسبب اختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات و عدم تماثلها . و لما كان الالتزام بالقياس النقدي يؤدي في كثير من الأحيان إلى استبعاد بيانات و معلومات مفيدة و يمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى و تكون في العادة بيانات و معلومات لازمة لإيضاح و علاج التشوهات الناتجة عن الاعتماد على المقياس النقدي دون غيره، فإن هذا المعيار قد أمتد بحدود البيانات و المعلومات المحاسبية، إلى التعامل في كل البيانات التي يمكن قياسها كميا، و إنتاج كل المعلومات التي يمكن قياسها كميا، بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقديا و رغم ذلك ما زالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على المقياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية[1].

5. معيار الفائدة:

ليست المحاسبة هدفا بحد ذاتها بل هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات، لذا يجب أن تتصف المعلومات التي تحويها القوائم المالية بأنها مفيدة بالنسبة للمستخدمين سواء داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية وذلك في شتى مجالات اتخاذ القرارات أو تحديد الأهداف أو توجيه الموارد للوصول على الأهداف المرجوة.

[1] عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية**، المكتب الجامعي الحديث؛ الإسكندرية، ج1، ط1، 2009، ص 46.

المبحث الثاني: الجوانب المختلفة للقياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية، ويعتبر كذلك القياس أحد الفروض العملية 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 بمعلومات ذات مصداقية وشفافية، وترتكز عملية القياس المحاسبي على مجموعة من الخطوات والمضامين التي وجب اتصافها بالموضوعية وعدم الانحياز التي تساعد في عملية القياس السليم.

تعتبر ظاهرة تحيز القياس المحاسبي من الظواهر العامة المرافقة لأي عملية قياس وأيا كان مجالها في العلوم البحتة أم في العلوم الاجتماعية على حد سواء، لكن بينما يكون تحيز القياس ضئيلا وبالإمكان تحديده وبقدر كبير من الدقة في العلوم البحتة، فإنه في العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة خاصة غالبا ما يكون كبيرا ومن الصعب قياسه، وهذا بالطبع مرتبط إلى حد كبير بطبيعة المحاسبة نفسها من ناحية ثم طبيعة عملية القياس المحاسبية من الناحية الأخرى[1].

وسنتطرق في هذا المبحث إلى مضمون القياس المحاسبي، خطواته، والعوامل التي تؤدي إلى تحيزه، و تأثيرات الإطار المحاسبي على عملية القياس.

المطلب الأول: مضمون القياس المحاسبي

يتضمن القياس المحاسبي تحديد كل من الكميات والأسعار للتغيرات التي تحدث للبنود الاقتصادية المتاحة للوحدة المحاسبية نتيجة قيامها بنشاط اقتصادي بحيث يمثل هذين الشقين غاية القياس المحاسبي[2]:

1. تحديد الكميات:

يقصد بتحديد الكميات عموما عملية تحديد الكم المتصل المتمثل في امتدادات مكانية وزمنية للأشياء موضوع القياس إلى علامات مكانية وزمنية مصاغة في صورة عددية يطلق عليها الكم المنفصل وتتضمن عملية تحديد الكميات بعض المصطلحات المستخدمة والمدرجة في هذا المجال؛ منها بدأت فكرة العدد من خلال المقاييس البدائية المرتبطة بالمعاني الحسية التي كانت تسود المجتمعات القديمة وقد تطورت هذه المفاهيم لتصبح ذات معاني تستخدم للتفاهم بصورة مجردة جديدة، وهكذا نتج العدد عن

[1] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 135.
[2] بالرقي التجاني، **القياس في المحاسبة : ماهيته؛ قيوده، ومدى تأثره بالتضخم**، مرجع سابق، ص 62.

تجارب حسية وعادة يتم قياس الكميات باستخدام وحدات متجانسة يتفق عليها كمعيار وأيا 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، وهذه النسبة عادة يتم تحديدها بعدد معين لا يمكن الوصول إليه إلا إذا تمت معرفة متى يكون الأول مساويا للثاني أو يكون تساويهما ممكنا ومفهوما، وتعتمد طرق قياس الكميات على إيجاد علاقة بين الأعداد والمقادير المراد قياسها وتتحدد تلك العلاقة في صورة تطابق بين الأطراف لإيجاد التساوي بين وحدتين تمثل إحداهما وحدة القياس.

2. تحديد الأسعار:

إن التعبير عن كميات السلع والخدمات في صورة وحدات قياسية عامة تتناسب مع طبيعتها لا يحقق بمفرده هدف القياس المحاسبي، بل يستلزم الأمر ضرورة تحديد الأسعار التي تعبر عن معدل تساوي الوحدات لكمية تلك السلع والخدمات بوحدات نقدية تلقى القبول العام، هذا وتتضمن عملية تحديد الأسعار الجوانب التالية:

1.2- وحدة قياس الأسعار:

تعتبر وحدة النقود هي وحدة القياس الأساسية للأسعار منذ أن حل نظام التبادل النقدي محل نظام المقايضة، وطالما أن القياس المحاسبي يعتمد على استخدام الأساليب الكمية سواء كانت عددية أو نسبية وبالتالي لا بد أن يعتمد على وحدة كمية لقياس الأسعار وهي وحدة النقود، حيث أن إحدى وظائف النقود هي مقياس للقيمة ، وبالتالي فإن ما يراد قياسه محاسبيا هو القيمة الحقيقة للتغيرات التي تحدث للموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة المحاسبية[1].

2.2- طرق القياس:

يجب المفاضلة بين طرق القياس حسب نشاط الوحدة وحسب مستخدمي قوائمها المالية، حيث نلمس شقين من طرق القياس التي مرت عليهما المحاسبة وهي كالتالي:

1.2.2- التكلفة التاريخية:

[1] بالرقي التجاني، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة جامعة فرحات عباس، سطيف، ص 94.

وهي سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حدوثه أو اجتيازه وهي أداة لقياس جميع الأصول والالتزامات[1]، كما أن التكلفة التاريخية تعتبر النموذج الكلاسيكي للتوثيق الذي يقوم على إثبات جميع المواد والحقوق والمخزونات والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة والمتعاملين معها، وهي تمثل التكلفة الفعلية والحقيقية والمتفق عليها بين الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة وعادة ما تكون هذه التكلفة موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية إثبات التكلفة ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات بغض النظر عن تقلبات القيمة الاقتصادية بوحدة النقد.

2.2.2- بدائل التقييم الأخرى:

نتيجة لظروف اقتصادية ولضعف طريقة التكلفة التاريخية وقصورها في العديد من الجوانب جاءت بدائل قياس أخرى حلت محل هذه الأخيرة وفيم يلي أهمها باختصار:

- التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار؛
- القيمة الجارية؛
- التكلفة المختلطة.

المطلب الثاني: خطوات القياس المحاسبي

للقيام بعملية القياس من طرف المحاسب عليه إتباع مجموعة من الخطوات لضمان السير الحسن لهذه المرحلة الهامة من عملية القياس وتأتي هذه الخطوات بالترتيب كالتالي[2]:

1. تحديد الخاصية محل القياس:

وتتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الاقتصادي التاريخي الذي أثر على المركز المالي للمشروع كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة ، والمشكلة الحقيقية التي يواجهها المحاسب والتي تعكس آثار على جميع مراحل عملية القياس هي عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديدا دقيقا.

2. تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة لعملية القياس:

[1]بوكساني رشيد، أوكيل نسيمة، العرابي حمزة، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، 17-18 جانفي 2010**، الوادي،ص 6.

[2]محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 136-138.

تتوقف خطوة 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 الاسمي، أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين أصليين فعلا فالمقياس المناسب هو المقياس الترتيبي، وإذا تجاوزت أغراض عملية القياس إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث المالي فحينئذ يستخدم مقياس نسبي.

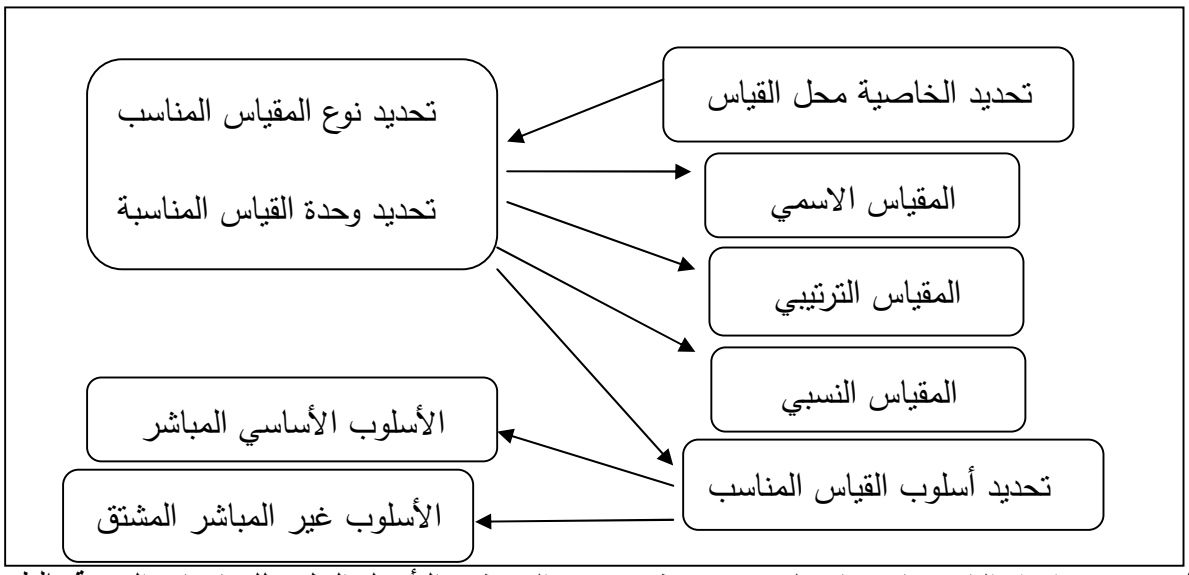
3. تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس:

والتي يتوقف أسلوبه في تنفيذ عملية القياس المحاسبي كما يلي:

- الهدف من عملية القياس.
- الأفق الزمني لعملية القياس.

وفي حالة كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبيا فقط فهنا تستخدم طريقة القياس المباشرة أو الأساسية، أما إذا كان أسلوب القياس المشتق أو غير مباشر والذي بموجبه تحدد قيمة 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 مستند كالفاتورة مثلا، والشكل الموالي يوضح لنا الخطوات الأساسية لعملية القياس المحاسبي:

الشكل رقم 1-1: خطوات القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: محمد مطر، موسى السويطي؛ **التأصيل النظري للممارسات المهنية**؛ الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ؛ ص 136-138.

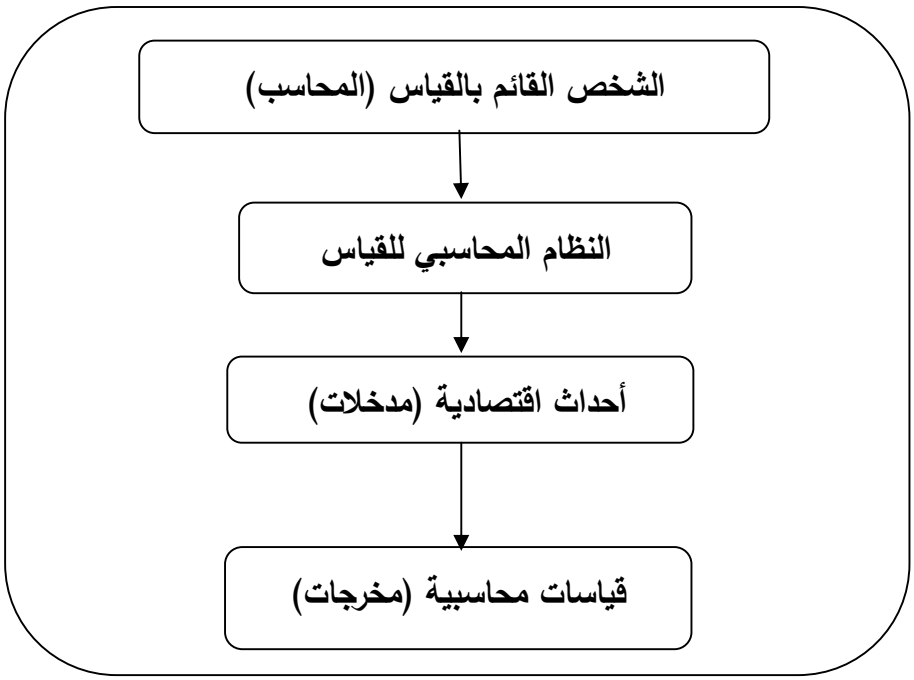
المطلب الثالث: تحيز القياس المحاسبي

هناك صعوبات ومشاكل عديدة تفق أمام القيام بعملية القياس المحاسبي تحد من فائدة المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين والمستفيدين منها في عملية اتخاذ القرارات[1]، منها ما يسمى بالتحيز المحاسبي والذي ينتج عن عدة عوامل أو مصادر ينتج منه هذا التحيز، وسوف نتطرق في هذا المطلب إلى كل من مصادر وأشكال التحيز في القياس المحاسبي:

1. مصادر التحيز في القياس المحاسبي

للإحاطة بمصادر تحيز القياس المحاسبي من المفيد تحليل عملية القياس المحاسبية بشكل عام والتاريخية منها بشكل خاص إلى عناصرها الرئيسية إذ كما يبين الشكل التالي تقوم هذه العملية على أربع أركان رئيسية، فأي خلل يصيب ركنا من الأركان الأولى الثلاثة لابد أن تنعكس آثاره على الركن الرابع في شكل تحيز يؤدي غلى جعل نتائج القياس إما أكبر أو أقل من قيمتها الفعلية[2].

الشكل رقم 1-2: أركان عملية القياس المحاسبية



المصدر: وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**؛ منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 136.

[1] Charmaine Scrimnger- Christian ,S.Wedzerai Musvoto,"**Accounting Measurement and The unresolved Conceptual problems",** The 2011 Barcelona European Academic Conference, Barcelona ,Spain 2011,p847.

[2] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**؛ مرجع سابق؛ ص 135-136-137.

وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أقسام كالتالي[1]:

- تحيز مصدره قواعد القياس؛
- تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس؛
- تحيز مشترك مصدره قواعد القياس المستخدمة والشخص القائم بعملية القياس.

1.1- تحيز قواعد القياس المحاسبي:

يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس المرتبطة أسبابه بوجه عام بمجموعة المفاهيم والمبادئ والفروض والأعراف التي تحكم عملية القياس المحاسبية مثل: مبدأ التكلفة التاريخية، فرض ثبات وحدة النقد.... الخ، وما دام قد ربط هذا النوع من التحيز بقواعد القياس المحاسبي نفسه فإن دور المحاسب هنا يكون دورا حياديا بحيث لا يساهم من قريب ولا من بعيد في نشوء هذا النوع من التحيز ولعل أهم مظاهر هذا التحيز هو تحيز القياس الذي تحويه القوائم والتقارير المحاسبية المعدة في فترات التضخم والانكماش طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية دون أي مراعاة لتعديل آثار هذا التضخم أو الانكماش.

2.1- تحيز القائم بعملية القياس:

ويقصد به جميع أنواع تحيز القياس المحاسبي المرتبطة أسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي بحيث يكون دوره حياديا، هذا على افتراض أنه وفي هذه الحالة أن تكون قواعد القياس المحاسبي تتسم بقدر كاف من الموضوعية لكن المحاسب سوف يستخدمه بطريقة خاطئة تخدم تحيزه وكمثال لذلك تقدير قسك الإهتلاك لأصل ما مع تحديد طريقة الإهتلاك الواجب إتباعها لكن يمكن الوصول غلى عدة نتائج رغم توحيد الطريقة المحاسبية لحسابه كمثال إعطاء عمر إنتاجي مختلف من محاسب إلى آخر ومنه ينشأ هذا النوع من التحيز[2].

3.1- التحيز المشترك:

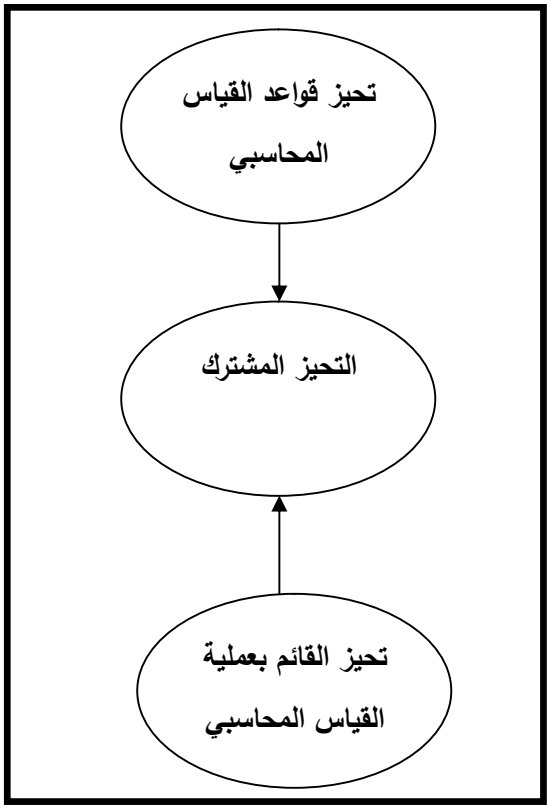
وهو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المحاسبي معا، بمعنى آخر فإن درجة موضوعية قواعد القياس المحاسبي هي نفسها درجة موضوعية القائم بعملية القياس (المحاسب) بحيث تكونان ناقصتين في هاتين الحالتين، يحدث ذلك مثلا عندما يقوم محاسب لا يتصف

[1] سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية المالية**؛ مرجع سابق، ص 184.
[2] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 140.

بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب بسوء استخدامه لهذه القاعدة، وكمثال لذلك تحيز القياس المحاسبي المرافق لاستخدام مبدأ الحيطة والحذر فهذا المبدأ هو قاعدة من قواعد القياس المحاسبي يتمسك به المحاسبون في تنفيذ قياساتهم التاريخية ويؤدي بوجه عام إلى تخفيض قيم الأصول المقاسة وكذلك في قيم صافي الربح السنوي لكن استخدام هذا المبدأ من قبل محاسبين مختلفين في درجة تحفظهما يؤدي إلى تحيز في قيم التحيز المحاسبي الذي يصيب البيانات المحاسبية التاريخية[1].

وفي الواقع العملي من الصعب تمييز مصدر واحد لتحيز القياس المحاسبي لأن هذا التحيز وفي حالة وجوده يكون محصلة لأسباب عدة مشتركة بين المحاسب والنظام المحاسبي معا كما في الشكل التالي:

الشكل رقم 1-3: مصادر تحيز القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 137-141.

[1] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 141.

2. أشكال تحيز القياس المحاسبي

مثلما تتعدد مصادر تحيز القياس المحاسبي تتعدد كذلك الأشكال التي يظهر بها إذ قد يظهر في صورة تحيز موضوعية أو تحيز مواءمة أو في شكل تحيز معولية وعلى أي حال هناك ملاحظة لابد من الإشارة إليها في هذا المجال وهي أن الصورة التي يتخذها تحيز القياس المحاسبي تتحدد في ضوء عدة اعتبارات أهمها: وجهة نظر المحاسب ووجهة نظر مستخدم القياسات المحاسبية وكذلك أغراض استخدامها، إذ يختلف شكل تحيز القياس المحاسبي عندما يحتل اعتبار الدقة المكانة الأولى بين اهتمامات نستخدم البيانات عنه عندما يكون اعتبار المواءمة هو مركز اهتماماته كذلك يختلف شكل هذا التحيز في الحالات التي تستخدم فيها القياسات المحاسبية في اعدد تقرير مالي خارجي عنه عندما تستخدم هذه القياسات في إعداد تقرير مالي داخلي[1].

وعموما يمكن حصر أهم أشكال التحيز المحتمل ظهوره في جميع مراحل عملية القياس المحاسبية في ثلاثة هي: تحيز الموضوعية؛ تحيز الموائمة؛ وتحيز المعولية، كما أن هناك شكلا آخر من أشكال التحيز قد يصيب القياسات المحاسبية ولكن مصدره هو مستخدم القياسات المحاسبية ويطلق على هذا الشكل تحيز متخذ القرار[2].

1.2- تحيز الموضوعية:

ينسب تحيز القياس المحاسبي إلى تحيز الموضوعية متى كان عامل الدقة متحكما في عملية القياس، وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزا بوجود فرق أو خلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس، وينشأ هذا النوع من التحيز نتيجة نقص في موضوعية المحاسب أو نقص في موضوعية قاعدة القياس أو نقص في موضوعية العنصرين معا (التحيز المشترك) وينعدم هذا النوع من التحيز في حالة واحدة فقط هي متى تمتع كل من المحاسب وقواعد القياس بالموضوعية الكاملة وهذا شرط من الصعب تحقيقه في الحياة الواقعية وأكثر مراحل عملية القياس المحاسبية عرضة لنشوء تحيز الموضوعية هي مرحلة التحميل لأن المحاسب في هذه المرحلة يستخدم أساليب تحكمية في التحميل لا توفر له الدقة التي يطمح إلى توفيرها في مخرجات عملية القياس[3].

---

[1] أنظر إلى الموقع شوهد يوم 2014/11/14 : http://www.startimes.com/?t=31787147

[2] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق ص 142.

[3] مرجع نفسه، ص 142-143.

2.2- تحيز المواءمة (الملائمة):

وتعني الملائمة أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سوف يتم اتخاذه وبالتالي تأثيرها عليه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية[1]، ويتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز المواءمة عندما لا تفي المعلومات المالية باحتياجات مستخدميها؛ ويقاس تحيز المواءمة بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس، فكلما زادت استفادته من هذه البيانات كلما نقص تحيز المواءمة والعكس صحيح.

3.2- تحيز الموثوقية:

وتعني الموثوقية أن تكون المعلومات المالية دقيقة بالقدر الكافي لتمثيل الواقع دون أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها[2]، ويعد تحيز المعولية بمثابة المحصلة النهائية لجميع أنواع التحيز الذي تنشأ في مختلف مراحل عملية القياس المحاسبية وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها أو المعول عليها للتنبؤ المستقبلي.

المطلب الرابع: تأثيرات الإطار المحاسبي على عملية القياس

لقد شهدت المحاسبة تطورات عديدة على مر الزمن منذ إيجاد نظام القيد المزدوج وتوالت عليها التطورات لتصبح الوظيفة التي تعطي صورة واضحة وشاملة للملاك عن المؤسسة ولكن هذا التطور صاحبه تأثيرات تكون إيجابية في بعض الأحيان وسلبية في أخرى على وظيفة القياس المحاسبي والمرتبطة ارتباطا وثيقا بالإطار المفاهيمي للمحاسبة.

1. قيود القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي من بين أهم العمليات وأكثرها تأثيرا على قرارات المستخدمين لمخرجات هذه العملية ونتيجة له تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي[3]، ونظرا لهذه

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان؛ الأردن، 2008؛ ص 51.
[2] مرجع نفسه ص 51.
[3] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 62.

الأهمية الكبيرة التي تكتسبها هذه المعلومات وجب الأخذ بعين الاعتبار بعض القيود على عملية القياس المحاسبي بمعنى آخر على دقة وصحة البيانات المالية التي تحتويها القوائم المالية[1].

1.1- عدم التأكد:

من الافتراضات الأساسية في المحاسبة أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لفترة زمنية تكفي لإنجاز التعهدات الموكلة إليها وأن حياتها غير محدودة بفترة زمنية معينة وحتى يمكن قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي للوحدة المحاسبية فإنه يستلزم اللجوء إلى العديد من الافتراضات والتقديرات منها: تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية وتقدير العمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل القابلة للإهتلاك مع اختيار الأسلوب الملائم لإهتلاكها وهذا يعني أن القياس المحاسبي لصافي الدخل والمركز المالي هو في أحسن الحالات مجرد تقديرات في ظل ظروف عدم التأكد في المستقبل، ويعتبر هذا الفرض مبررا لتجاهل القيمة الحالية عند التصفية عند عرض الأصول والخصوم في الميزانية الختامية[2].

لذا ينبغي عدم التأكد في المحاسبة من مصدرين رئيسين هما[3]:

- إن فرض استمرار المؤسسة جعل من الضروري توزيع العديد من العناصر على الفترات الحالية والمستقبلية؛ ومثال ذلك توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عدد من الفترات التي تمثل العمر الإنتاجي لها؛
- إن فرض الاستمرار كذلك أدى إلى ضرورة التنبؤ بما سيكون عليه الحال مستقبلا لاتخاذ العديد من القرارات لذا وجب توزيع العديد من الأسس والقواعد والفروض التي تتميز بنوع من عدم التأكد، كذلك يمكن القول بأن استخدام المقاييس المحاسبية لتعبيرات نقدية عن الثروة في لحظة زمنية معينة يتطلب بالضرورة اللجوء إلى تقديرات غير مؤكدة عن المبالغ غير المتوقعة في المستقبل.

2.1- الموضوعية والقابلية للتحقق:

[1] بالرقي التجاني؛ **القياس في المحاسبة : ماهيته؛ قيوده؛ ومدى تأثره بالتضخم**؛ مرجع سابق؛ ص 63.
[2] مرجع نفسه؛ ص 63.
[3] عبد الحي مرعي ومحمد سمير الصبان، **التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار النهضة العربية؛ بيروت، 1988، ص 104.

إن الموضوعية مبدأ من مبادئ المحاسبة وشرط من شروط البحث العلمي في شتى المجالات وبدونه تتسم نتائج البحث بالتحيز والشخصية، فالموضوعية مناقضة تماما للذاتية وتعني الأخذ بعين الاعتبار جميع الحقائق وفحص هذه الحقائق وتقديم الإثباتات والمستندات المؤيدة لصحة العمليات المالية للوصول إلى معلومات مالية صحيحة وموثوقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة[1]، وبالتالي وجب القول أن للموضوعية آثار إيجابية على المحاسبة بصفة عامة وعلى القياس المحاسبي بصفة خاصة باعتباره الركيزة الأساسية لبناء قوائم مالية تتخذ على أساسها جميع القرارات، ومن بين هذه الآثار نذكر:

- إن القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي بمعنى خال من التحيز الشخصي للقائم بالقياس.[2]
- إن القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة؛
- إن القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة الملاحظين والقائمين بالقياس؛
- تقاس درجة الموضوعية لقياس معين بالاعتماد على مؤشر التشتت لتوزيع هذا القياس، إذ يعتمد على القياس ذي التوزيع الأقل تشتتا[3].

ويجدر التنبيه إلى أن مفهوم الموضوعية ومستوى دقة المعلومات المحاسبية ودرجة الثقة فيها تختلف باختلاف الأغراض التي تهدف المعلومات المحاسبية إلى تحقيقها، فقد يقوم المحاسب بالقياس بناءا على التكلفة التاريخية لأغراض ضريبية وتكون البيانات التاريخية المدعمة بمستندات الشراء أو الصرف هي الأساس المنطقي لقابلية للتحقق لكن هذا القياس قد يصبح مضللا إذا كانت المعلومات ستقدم للمساهمين أو المقرضين بغية اتخاذ القرارات، إذ أن البيانات التاريخية قد لا تعكس الواقع في تاريخ إعدادها، كما أن البيانات التاريخية قد تكون مضللة إذا ما قدمت للإدارة لاتخاذ قرارات إدارية أو اقتصادية مثل أغراض التسعير أو الاستثمار.

3.1- وحدة النقد كأساس للقياس:

[1] https://sqarra.wordpress.com/acct3/ أنظر إلى الموقع: شوهد يوم 20 نوفمبر 2015

[2] Ijiri Yuji, Jaedicke, **Reliability and objectivity of accounting measurement**, the accounting review, July, 1966, p476

[3] أحمد رياحي بلقاوي، **نظرية محاسبية**، مرجع سابق، ص 340.

تحتاج المحاسبة إلى وحدة قياس موحدة تربط بين مختلف العمليات و الأنشطة في المشروع و تسمح بإجراء العمليات الحسابية و المقارنات و تعتمد المحاسبة على وحدة النقد أساساً لقياس القيمة لمختلف الأحداث التي يهتم المحاسب بها وهي الدينار الجزائري[1]، بحيث تعتبر وحدة النقد أفضل لأنها تساعد على تجميع البيانات بدقة متناهية كما توفر أساسا ملائما للقياس المحاسبي فوحدة النقد تعتبر الأكفأ للتعبير عن التغيرات في رأس المال وعمليات تبادل السلع والخدمات للأطراف المهتمة، لكن يمكن القول بأن وحدة النقد هي الأخرى بدورها تعتبر كسلعة تتأثر لعاملي العرض والطلب وبالتالي تتعرض لارتفاع وانخفاض قيمتها من فترة على أخرى، والذي يعتبر كقيد على وحدة النقد بمعنى عدم ثبات قوتها الشرائية وبالتالي فإن مجموع السلع و الخدمات التي يمكن الحصول عليها لقاء دينار أو واحد في فترة معينة من المفروض أن تكون نفس مجموع السلع و الخدمات في الفترة القادمة، وهذا يتحقق فقط لو بقيت أسعار هذه السلع و الخدمات ثابتة، وعلى خلاف وحدات القياس الحسابية المتر و الكيلوجرام التي تتسم بالثبات المطلق، فإن وحدة القياس المحاسبي الدينار عرضة للتغيير باستمرار، كما أن النظرية التقليدية للمحاسبة تنطلق من فرض وحدة القياس النقدي أي فرض ثبات الأسعار وتعد قوائمها استنادا إلى هذا الفرض، ويعد هذا الإجراء مقبولاً عموماً رغم تناقضه مع وقائع الحياة الاقتصادية[2].

إن مشكلة تقلب الأسعار لها في واقع الأمر هدفان[3]:

- **الهدف الأول:** يتعلق بتعديل القياس المحاسبي للتقلبات في المستوى العام للأسعار، أي تصحيح الوضع بوحدة القياس ذاتها لتحقيق خاصيتين:

- توفير خاصية إمكانية التجميع الرياضي للبيانات المحاسبية، ولتوفير هذه الخاصية يجب أن تكون جميع البيانات متجانسة ومشتركة في خاصية واحدة تتفق مع الخاصية الرئيسية لوحدة القياس؛
- توفير خاصية إمكانية المقارنة الإحصائية للبيانات، حيث تستدعي توحيد وحدة القياس التي تستعملها كل المؤسسات.

- **الهدف الثاني:** يتعلق بتعديل البيانات المحاسبية للتغيرات التي تطرأ على علاقات للسلع والخدمات.

4.1- الحيطة والحذر:

[1] بالرقي التجاني، **القياس في المحاسبة : ماهيته؛ قيوده، ومدى تأثره بالتضخم**، مرجع سابق، ص 65.
[2] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**؛ الدار الجامعية، مصر 2005، ص 236-238.
[3] عبد الحي مرعي، **المحاسبة في وحدات القطاع العام والمشاكل المحاسبية المعاصرة**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1978؛ ص 26.

يعد هذا المبدأ من أقدم المبادئ المحاسبية وأهم المفاهيم الذي شغلت حيزًا كبيرًا في أدبيات المحاسبة بعد الإفصاح والاستمرار ولقد بلغ اهتمام المحاسبين به إلى درجة أنه صار يشكل حجر الزاوية في التطبيق العملي، ولقد نشأ هذا المبدأ بفعل حوادث الإفلاس المتلاحقة التي واكبت الأزمة الاقتصادية في بداية الثلاثينات من القرن الماضي، مما حتم على الشركات اللجوء إلى مزيد من الحذر وأخذ الحيطة عند إعداد الجداول المحاسبية، ويقوم هذا المبدأ في معناه العام[1] على أنه عند الاختيار بين إجراءين محاسبيين أو أكثر فإنه يفضل اختيار الإجراء ذي الأثر الأقل إيجابية على حقوق الملاك أو المساهمين من باب الحيطة والحذر خشية توزيع أرباح غير محققة بعد أو صورية والإضرار بحقوق الدائنين نتيجة لذلك، ويستعمل مبدأ الحيطة والحذر على اعتماد القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات، واستعمال القيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ إعداد الجداول المحاسبية.

وهكذا فإن مبدأ الحيطة والحذر يعتمد على اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات والقيم الأعلى عند تقييم الخصوم والإيرادات في تاريخ إعداد القوائم المالية، وبناءا عليه فإن هذا المبدأ يملي على المحاسب موقفا متشائما عند إعداد القوائم المالية والجداول النهائية، فمثلا يعتمد مبدأ الحيطة والحذر على قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل عند تقييم المخزون السلعي او الأصول المتداولة الأخرى كالأوراق المالية المشتراة بهدف المضاربة، فإذا ما تعارضت التكلفة الفعلية للأصول المتداولة مع مبدأ الحيطة والحذر فإن المحاسب يطبق سعر السوق الأدنى من سعر التكلفة ويضحي بالتكلفة التاريخية ويتغاضى عما يسببه هذا التخلي من إخلال بمبدأ إتباع النسق الواحد وعدم الاستقرار في تطبيق نفس المبادئ المحاسبية المطبقة خلال الفترات الماضية أو المستقبلية[2].

وتجدر الإشارة إلا أن هذا المبدأ لقي انتقادًا كبيرًا من طرف بعض الكتاب، إذ يعتبرونه أسلوبا ضعيفا لأخذ عنصر عدم التأكد في تقييم الأصول والدخل في الاعتبار، ويعتقدون بأنه يؤدي إلى إعطاء صورة مشوهة بسبب[3] :

- يؤدي الاعتماد على هذا المبدأ إلى تشويه كامل للمعلومات المحاسبية.
- طريقة المبدأ في معالجة المشاكل بدائية وآثارها وخيمة ونتائجها تعتبر مفاجئة؛
- ليس من السهل تفسير البيانات المالية المعدة على أساس هذا المبدأ حتى بواسطة أكفأ المحاسبين؛

[1] بالرقي التجاني، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، مرجع سابق ص 42.
[2] بالرقي التجاني، **القياس في المحاسبة : ماهيته؛ قيوده؛ ومدى تأثره بالتضخم**، مرجع سابق، ص 66.
[3] هندريكسن الدون، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، **النظرية المحاسبية**، مرجع سابق، ص 10.

- يتعارض مع هدف ضرورة الإفصاح عن جميع المعلومات الملائمة.

وخلاصة القول، إن هذا المبدأ يدعو إلى التشاؤم بدلا من التفاؤل عند إعداد الجداول المحاسبية ويترك عملية التقييم إلى المحاسب بوجوده عادة في مركز أفضل من المستثمر أو الدائن في تقييمه لمقدار المخاطر المحدقة بالمؤسسة.

2. آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على القياس المحاسبي

مع تزايد حجم المؤسسات وتوسع أنشطتها توسعت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة وكان لارتفاع شأن هذه الأخيرة آثار كبيرة على عملية القياس المحاسبي ذلك لأن المعلومات التي توفرها المحاسبة هي معلومات كمية، هي في الأصل مخرجات النظام المحاسبي، ولقد كان هذا التأثير على أسس عملية القياس من إطار القياس، إلى أساليبه، والمقاييس والقياسات المحاسبية.

1.2- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على إطار عملية القياس:

في المحاسبة التقليدية تأخذ البيانات سمة البيانات التاريخية يستخدمها المحاسب في إعداد قائمة المركز المالي وجدول النتائج وقائمة التدفقات النقدية وذلك لأنها مبنية على أساس التكلفة التاريخية وهي نظام يعتمد بدرجة كبيرة على الماضي، لكن تطور النظام الإعلامي للمحاسبة تجاه خدمة أغراض المحاسبة كشف عجز نظام القياس المحاسبي التقليدي في خدمة أغراض الغدارة والملاك ذلك أن معظم المعلومات التي يحتاجون إليها يجب أن تكون مرتبطة بالمستقبل وبالتالي وجب على نظام القياس المحاسبي التأقلم مع تطور الوظيفة الإعلامية للمحاسبة وكان ذلك من خلال ثلاثة جوانب[1]:

- **من ناحية الأفق الزمني:** لم يعد زمن القياس محصورا بالماضي بل تعداه إلى المستقبل، بمعنى أن عملية القياس في المحاسبة لم تعد محصورة فقط بالأحداث الاقتصادية التاريخية بل تعدتها إلى الفرص المستقبلية أيضا؛
- **من ناحية مدخلات عملية القياس:** بعد أن كانت عملية القياس محصورة على الخواص المالية فقط تطورت لتشمل الخواص غير المالية أيضا، ذلك أن عملية التخطيط واتخاذ القرارات تحتاج إلى بيانات غير مالية كمية ذات طبيعة إحصائية كالحجم والوزن والطول.

[1] جبارة سيد محمد علي، **تصميم نظام لتقويم الأداء بالمصارف التجارية في ضوء مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه**، كلية الإدارة والاقتصاد؛ جامعة المستنصرية، العراق، 2002، ص 42.

كما فرض تطور الوظيفة الإعلامية للمحاسبة تطورا في مدخلات هذه العملية فلم يجعلها تقتصر على البيانات في السجلات المحاسبية فقط بل تعدته لتشمل بيانات أخرى من خارج السجلات المحاسبية مثل البيانات التي تصدرها مجالس التخطيط أو دواوين المحاسبة أو غرف التجارة.

2.2- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على طرق وقواعد القياس:

عمدت المحاسبة التقليدية في إعداد قوائمها المالية على مجموعة من المبادئ والمفاهيم والأعراف المحاسبية كمبدأ الموضوعية ومبدأ الأهمية النسبية ومبدأ التكاليف التاريخية وفرض الاستمرارية وفرض ثبات وحدة النقد لكن تطور المحاسبة أصبح يفرض على المحاسبين التعامل مع هذه القواعد من زاوية جديدة زاوية لا تلغي وجودها ولكن تقضي باستخدامها في ظل اعتبارات جديدة أهمها اعتبارات النسبية والمرونة، بمعنى أن هذه المفاهيم والمبادئ والأعراف قد وجدت في ظروف تاريخية معينة كي تخدم أغراض معينة لذا فالتطور المحاسبة فرض عليها تطورا مماثلا في مضمون تلك المفاهيم والمبادئ ونتيجة لذلك حرص المحاسب على توفير عنصر الحياد.

كما تركت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة آثارا على قواعد القياس تركت آثارها أيضا على على أساليب وطرق القياس المحاسبية وتظهر أبعاد هذه الآثار فيما يعرف بعملية تشغيل البيانات والتي قد تأخذ أشكالا عدة مثل[1]:

- تجميع أو دمج البيانات؛
- التجميع في أبواب؛
- التفصيل أو التحليل؛
- التلخيص؛
- الاختيار.

3.2- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على القياسات المحاسبية:

لقد فرضت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على المحاسب أن يسعى إلى توفير قياسات محاسبية جديدة ليس بوسع النظام التقليدي للقياس المحاسبي توفيرها ومثال ذلك التكلفة التفاضلية للقرار وتكلفة

[1] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 166.

الفرصة البديلة للاستثمار ومعدل العائد المتوقع على الاستثمار، وهذه جميعها قياسات لها أهميتها الخاصة في كل من عمليتي التخطيط واتخاذ القرارات، هذا بعكس القياسات التاريخية التي لا تناسب هذه الأغراض إلا إذا اعتبرت منطلقا لعملية التنبؤ بالقياسات السابقة الذكر[1].

يتضح مما سبق المحاسبة أصبحت وسيلة للضغط على عملية القياس المحاسبي مما انعكس هذا فعلا على الأخيرة حيث أدى غلى توسيع نطاقها وتطوير المبادئ المحاسبية التي يستند إليها القياس المحاسبي بحيث تتسق مع متطلبات الوظيفة الإعلامية للمحاسبة وتحول دون حدوث مشاكل بين الأطراف المعنية.

المبحث الثالث: بدائل القياس المحاسبي الخاصة بالأصول

[1] إبراهيم محمود، **الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق**، مجلة الإدارة والاقتصاد العدد الحادي والسبعون، 2008؛ ص 09.

تمثل بدائل القياس المحاسبي السياسات المحاسبية المتبعة داخل كل منشأة، وهذه الأساليب تحكم مجموعة من الطرق والأساليب المحاسبية التي يتم الاختيار من بينها على مستوى المؤسسات الاقتصادية، ويؤدي اختلاف البدائل المطبقة إلى اختلاف نتائج القياس المحاسبي، ولما كانت المعايير المحاسبية تسمح لاستخدام أساليب وطرق مختلفة لمعالجة نفس الأحداث والأنشطة الاقتصادية، طرق مختلفة لمعالجة تكلفة المخزون، طرق مختلفة لإهلاك الأصول الثابتة وغيرها، فإنه يمكن لبعض المنشآت الاقتصادية أن تستغل تلك البدائل لتحقيق أهداف معينة، وإظهار نتائج الأعمال والمركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية بشكل مخالف للواقع أو ما يجب أن تكون عليه القوائم المالية، ويعتبر الربح من أهم مقاييس الأداء لذا قد تلجأ إدارة المؤسسات الاقتصادية إلى التلاعب في الربح بقصد الوصول إلى رقم الربح المرغوب فيه، والذي يحقق مصالحها الذاتية وتوقعات المحللين الماليين[1]، كما ترغب في إظهار صورتها في أحسن وجه من خلال قائمة مركزها المالي بحيث تسمح هذه البدائل بتجميلها الأمر الذي يؤدي إلى تظليل مستخدمي هذه البيانات، وسنستعرض في هذا المبحث أهم المداخل للقياس المحاسبي والمتمثلة في مدخل التكلفة التاريخية ومدخل التكلفة العادلة (الجارية) بالتفصيل باعتبارها البديلين الأكثر استعمالا في المنظومة المحاسبية العالمية.

المطلب الأول: مبدأ التكلفة التاريخية

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية هو الأساس المقبول للقياس المحاسبي، بل وحجر الزاوية في محاولات التنظير المحاسبي، ولكن منذ بداية الستينات من القرن الماضي تعرضت المحاسبة لموجة من الانتقاد بسبب استخدامها لهذا المبدأ وذلك لتأثر وحدة القياس المحاسبي وهي النقود بالارتفاع العام في الأسعار، وقد تزايد انتقاد التكلفة التاريخية بحجة أنها ليست ملائمة ولا موضوعية وبصفة عامة ليست نافعة للقرارات التي تهدف المحاسبة إلى ترشيدها[2]، ونتيجة لهذه الانتقادات شهدت فترة السبعينات حتى الثمانينات أبحاثا محاسبية كثيرة كان هدفها اقتراح بدائل للقياس المحاسبي تكون أكثر تعبيرا عن المركز المالي ونتائج الأعمال وتوفر بيانات أكثر فائدة لمتخذي القرار، وقد شاركت في هذه الدراسات والبحوث منظمات مهنية وهيئات محاسبية كثيرة، الأمر الذي يقودنا إلى التعمق في هذا المبدأ.

1. ماهية التكلفة التاريخية:

[1] محمد معتصم إبراهيم وإسماعيل محمد النجيب، **بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية**، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية العلوم التجارية، 2015، ص 138.

[2] بالرقي التجاني، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، مرجع سابق ص 312.

1.1- تعريف التكلفة التاريخية:

لقد أعطيت العديد من التعاريف للتكلفة التاريخية وتتلخص مجملها في أن مفهومها يستنبط في الأساس من تسميتها بالتكلفة التاريخية بمعنى أنها تكلفة مرتبطة بالماضي، وهي القيمة المالية الأصلية للعنصر الاقتصادي وتعتمد التكاليف التاريخية على ثبات وحدة النقد[1] وفيما يلي نستعرض أهم التعاريف المقدمة لها من قبل المهنيين والأكاديميين.

عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أنها: " **المبالغ المقاسة للوحدة النقدية للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر أو الخدمات التي تم انجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل السلع والخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها**"[2].

كما يعني مبدأ التكلفة التاريخية أن: "**المعاملات المالية تثبت على أساس كمية النقود الفعلية التي استخدمت في التبادل لتلك المعاملة، بعد إثبات تلك المعاملة فإن التكلفة تقيد في الدفاتر المحاسبية وتظل على ما هي عليه دون النظر غلى أي تغير لاحق قد يحدث في قيمة تلك المعاملة**"، فمثلا شراء قطعة أرض تسجل بالقيمة التي اشتريت بها وتظل في السجلات بهذه القيمة بغض النظر عن التغيرات التي قد تحدث لقيمة الأرض فيما بعد، ولا شك أن التمسك بإتباع مبدأ التكلفة التاريخية يرجع غلى سهولة التحقق من تلك القيم واستنادها إلى أسس موضوعية، وهناك اتفاق عام بين مستخدمي ومعدي القوائم المالية حول ضرورة استخدام هذا المبدأ في كل المعاملات المالية[3].

وكخلاصة للتعاريف السابقة يمكن القول بأن: وفق هذا المبدأ يتم تسجيل كل العمليات والأحداث الاقتصادية بقيمتها الفعلية عند تاريخ حدوثها مع افتراض ثبات قيمة النقود، بحيث تعبر القيم عن الماضي دون الأخذ بالاعتبار التقلبات الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة، وتنص المادة رقم 16 من المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، على أنه يجب أن تقيد في محاسبة الكيان عناصر الأصول والخصوم والإيرادات

---

[1] انظر إلى الموقع شوهد يوم 2015/12/12: https://ar.wikipedia.org/wiki

[2] عماد الحانوتي، **معيار المحاسبة الدولي رقم 39، التطبيق الموقف والأثر على الشركات الأردنية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين**، العدد 09، 2002، ص 02.

[3] أنظر إلى الموقع شوهد يوم 2015/12/12 : http://al2f.blogspot.com/2015/03/GAAP.html

والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ الحسبان أثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة. غير أن الأصول والخصوم ذات الخصوصية مثل الأصول البيولوجية والأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية[1].

2.1- مبررات استخدام مدخل التكلفة التاريخية:

يمكن سرد أهم المبررات التي دعمت التكلفة التاريخية والتي كانت بمثابة ركائز استندت عليها فيما يلي[2]:

- الموضوعية :يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة لأنه يزود الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون ذا فائدة في اتخاذ القرارات، يهدف بالإضافة إلى ذلك إلى المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية، يجب أن تكون هذه البيانات على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية[3]؛
- الموثوقية: إن هذا المبدأ يتمتع بدرجة عالية من الموثوقية بحيث تعد من أهم المبررات وخاصة إذا ما تم مقارنته مع الأسس الأخرى مثل القيمة العادلة؛
- اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار الفكر المحاسبي المالي مثل الاعتراف بالإيراد، مبدأ الحيطة والحذر؛ وفرض وحدة القياس؛ مبدأ المقابلة[4]؛
- يرغب معدو القوائم المالية والمدققون في وضع أهمية أكثر على موثوقية المقاييس من أجل سلامة التدقيق والمسؤولية القانونية وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية؛
- يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف والقياس وهذا يضفي عليها موثوقية وموضوعية أكبر.
- من خلال هذا المبدأ يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة؛

---

[1] الجريدة الرسمية، **العدد 08-156** الصادرة بتاريخ 26 ماي 2008.

[2] بوكساني رشيد، أوكيل نسيمة، العرابي حمزة، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية نحو القيمة العادلة**، مرجع سابق ص 07.

[3] نعيم دهمش، محمد أبو نصار، محمود الخلايلة، **مبادئ المحاسبة: الأصول العلمية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص 15.

[4] يوسف محمود جربوع، **أساس التكلفة التاريخية بين التأييد والانتقادات الموجهة إليها، مجلة المجمع العربي للمحاسبيين القانونيين**، 2001، ص 4.

- يتسق فرض وحدة القياس مع القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية ، فهذا الفرض يقضي باستخدام وحدات نقدية اسمية في الإثبات، الأمر الذي يؤدي إلى تجاهل أي تغيير في قيمة الأصول والخصوم نتيجة التضخم والانكماش.

2. مزايا وعيوب التكلفة التاريخية:

على الرغم من أن الكثيرين من المهنيين والأكاديميين يرون أن التكلفة التاريخية تعد بمثابة الركيزة الأساسية التي يستند عليها القياس حتى يعطي لنا نتائج إيجابية وسليمة إلا أن الكثيرين وجهوا لها العديد من الانتقادات الشيء الذي أنقص من نموذجيتها وأسقطها في دائرة القصور ولعل أن التضخم كان له الحصة الأكبر في هذه الانتقادات، ويمكن سرد أهم ما يميزها وما يعاب عليها في الجدول الموالي.

الجدول رقم 1-2: مزايا وعيوب مدخل التكلفة التاريخية

التكلفة التاريخية	
المزايا	**العيوب**
• التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل. • تستند التكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليس افتراضية، موثوقية بسبب ما يؤيد تلك الأحداث من سندات إثبات. • إن مبدأ التكلفة التاريخية يتلاءم والإطار الفكري للمحاسبة بما يشتمل عليه من فروض ومبادئ محاسبية مقبولة عموما، ولاسيما فرض الموضوعية الذي يتيح إمكانية التحقق عن صحة ودقة البيانات التاريخية المثبتة في الدفاتر المحاسبية ستستمر في نشاطها وعملياتها التشغيلية إلى أجل غير محدود. • يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدأ الثبات في	• إن التكلفة التاريخية تقوم على افتراض ثبات الأسعار واستقرارها وعدم تغيرها وهذا افتراض غير منطقي ومستحيل، إذ أن الأسعار في تغير مستمر نتيجة لعوامل العرض والطلب المتعلقة بأصول المنشأة ونتيجة التغير في القدرة الشرائية للنقود باعتبارها أساس للتقييم. • إن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية يعطي صورة خاطئة وغير حقيقية للمؤسسة وبالتالي اتخاذ قرارات غير سليمة من قبل مستخدمي القوائم المالية المعدة وفق هذا الأساس. • هناك تعارض في مبدأ مقابلة الإيرادات

إتباع النسق بحيث تبقى الأصول والمطلوبات مقومة بتكلفتها التاريخية من فترة إلى أخرى، بصرف النظر عن تغيرات الأسعار الطارئة خلال تلك السنوات. • يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية الأفضل من ناحية فرض الضرائب لأنه يوفر دليلا قابلا للتحقق في المعاملات المالية وبالتالي التقليل من آثار التهرب الضريبي. • إن التكلفة التاريخية تنسجم مع مبدأ تحقق الإيراد بحيث لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا بعد تحققه فعلا من خلال عملية تبادلية فعلية. • يتماشى مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الحيطة والحذر بحيث يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول وهذا من شأنه إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة. • يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الاستمرارية بحيث يقضي بأن المؤسسة مستمرة في أعمالها ونشاطها إلى أجل غير محدود.	بالمصروفات وفق مدخل التكلفة التاريخية للقياس بحيث أن في ظروف التضخم تقاس الإيرادات مثلا بالقيم الجارية بينما تقاس المصروفات بالقيم التاريخية وهنا يظهر عدم موضوعية المقابلة. • يسقط مبدأ التكلفة التاريخية الكثير من الأصول غير الملموسة مثل شهرة المحل والعلامة التجارية وذلك لعدم حدوث تبادل حقيقي من طرف خارجي والتي يشترطها المبدأ في إثبات الأحداث المالية • إن التمسك بمفهوم التكلفة التاريخية في ظل انخفاض أسعار الأصول يؤدي إلى تآكل رأس المال. • إن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية ينجم عنه عدم إمكانية قياس الدخل الحقيقي للمؤسسة الذي يمكن تعريفه على أنه التغير في حقوق الملكية لمنشأة ما خلال فترة زمنية معينة.

المصدر: تم إعداد الجدول من طرف الباحث بالاعتماد على المراجع التالية:

- خالد الجعرات، محمود الطبري، **مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة العالمية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**، العدد 34، 2013، ص 249-250.
- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية، 2005، ص 266-267.
- بالرقي التجاني، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة**، مرجع سابق ص 314.

3. آثار التضخم والتغيرات في الأسعار على التكلفة التاريخية:

من المتعارف عليه أن القوائم المالية يتم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتوفير معلومات ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات، وقد تم صياغة هذه المبادئ استنادا إلى افتراض وجود ثبات

نسبي في المستوى العام للأسعار[1]، ولكن أصبح هذا الافتراض غير حقيقي بعد أن سادت دول العالم موجة تضخمية مستمرة تزايدت معها الأسعار.وأصبح التضخم من المظاهر المألوفة في الاقتصاد المعاصر، بحيث يعرف التضخم على أنه: " **كل زيادة في كمية النقد المتداول تؤدي إلى زيادة في المستوى العام للأسعار**[2]"، وقد أثر ذلك على أساس القياس ووحدة القياس المحاسبي وانعكس بدوره على طبيعة المعلومات المحاسبية، فأصبحت في أغلب الأحوال غير ملائمة لاتخاذ القرارات لأن التكلفة التاريخية كأساس للقياس ووحدة النقد الاسمية كوحدة للقياس في النموذج التقليدي يؤديان في فترات التضخم إلى صافي ربح غير حقيقي ومركز مالي غير معبر عن الواقع الاقتصادي للوحدة المحاسبية، فمبدأ التكلفة التاريخية يقضي بأن تظهر الأصول في القوائم المالية بالتكلفة التي دفعت في سبيل الحصول عليها ولا تتغير هذه القيمة حتى مع تغير أسعار هذه الأصول بعد اقتنائها .لهذا فإن للضخم أثرا كبيرا على مصداقية المعلومات المحاسبية ويظهر ذلك من خلال أثره على الإطار المفاهيمي للمحاسبة، وخاصة فيما يتعلق بأهداف القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات وفي ظل استخدام مدخل التكلفة التاريخية يتم قياس و تقيم الأصول بالأسعار الأصلية في تاريخ اقتنائها، وفي ظل الارتفاع المستمر في الأسعار تختلف التكلفة الأصلية للعناصر غير النقدية كالأصول الثابتة و المخزون عن التكلفة الحاضرة، خاصة في حالة وجود تباعد تاريخي بين وقت الاقتناء و وقت القياس، و يؤذي ذلك إلى تضمين الميزانية العمومية بأرقام تكلفة ماضية لهذه العناصر لا تعبر عن القيمة الاقتصادية الحقيقية لها في تاريخ إعدادها، فضلا عن أن حيازة الوحدة الاقتصادية لتلك العناصر في فترات تغيرات الأسعار يترتب عليها أرباح أو خسائر كامنة في هذه الأصول لا تؤخذ في الاعتبار عند قياس قيمتها[3]، ويمكن عرض تأثيرات التضخم على عملية القياس المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية وتلخيصها في ثلاثة نقاط هي[4]:

1.3- عدم قابلية البيانات للتجميع والمقارنة:

إن الوحدة النقدية تتأثر ارتفاعا وانخفاضا نتيجة للتغير في المستوى العام للأسعار فتزداد أو تنقص القوة الشرائية لها تبعا لتغير الأسعار، وإن مقارنة الإيرادات بالمصاريف تكون مجدية إذا قارنا المثل بالمثل، فلا يصح مثلا مقارنة دينار سنة 1970م بدينار سنة 1985 م، إذا كان هناك مصاريف مثل مخصص الإهتلاك لأصول اشتريت في فترات سابقة .أي أن إجراءات المحاسبة التقليدية في ظل تغيرات

[1] أحمد قايد نور الدين، **الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، جامعة الوادي، 05-06 ماي 2013، ص 03

[2] غازي حسين عناية، **التضخم المالي**، دار الشهاب، الجزائر، الطبعة 02، 1986، ص 50.

[3] أحمد قايد نور الدين، **الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية**، مرجع سابق، ص 05.

[4] بالرقي التجاني، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**، مرجع سابق، ص 70-71.

الأسعار تجمع أرقاما غير معبر عنها بنفس النوع من وحدة القياس، ولقد أوضحت ذلك هيئة المحاسبين القانونيين بأمريكا المشكلة": إن الدولار كأسلوب من أساليب القياس المحاسبي مرن وغير مستقر، فإذا نظرنا للدولار على أساس مقدرته على شراء السلع والخدمات، فإنه يعبر عن أشياء مختلفة في تواريخ مختلفة، وعليه يكون من المناسب أن نميز بين دولار 1940 م ودولار 1960 م"، حيث إن كلا منهما يمثل كمية مختلفة من القوة الشرائية العامة، أي يمثل كمية مختلفة من السلع والخدمات فالدولار عند نقطتين مختلفتين من الزمن لا يمكن جمعه أو طرحه أو مقارنته بأية طريقة أخرى نتوقع بواسطتها أن نحصل على نتائج ذات دلالة أو معنى، ومما سبق فإن عدم مراعاة ظاهرة التغير في القوة الشرائية للوحدة النقدية يترتب عنه أخطاء في القياس المحاسبي، والتي تجعل الأرقام المحاسبية غير قابلة للتجميع أو المقارنة.

2.3- عدم إظهار الأرباح والمركز المالي على حقيقتها والخلط بين الربح ورأس المال:

لقد أصبحت ظاهرة تقلبات الأسعار واضحة خاصة بعد الحرب العالمية الثانية، حيث أخذت الأسعار في الارتفاع المستمر بينما ظلت قيمة الأصول في الدفاتر محسوبة على أساس تكلفة الحيازة في تاريخ الشراء، مما يؤدي إلى إظهار أرباح عشوائية غير حقيقية بسبب ارتفاع الأسعار، ففي ظل ارتفاع الأسعار ومع إتباع مبدأ التكلفة التاريخية لا يمكن المحافظة على سلامة رأس المال، حيث يتم الخلط بين رأس المال والربح ويكمن رأس مال المؤسسة في حقوق الملكية أو الأموال المملوكة والمستخدمة في حيازة مختلف الأصول والممتلكات العينية والنقدية، ونظرا لاعتمادها على التكلفة الأصلية لتقييم ممتلكات المؤسسة، فإن قيم هذه الممتلكات المبينة في الميزانية تكون منخفضة عن قيمتها الحقيقية أثناء الفترات التضخمية، مما يعني انخفاض قيمة رأس مال المؤسسة، وبما أن المؤسسة تكون ملزمة بالمحافظة على نفس الطاقة التشغيلية وذلك عن طريق تجديد أصولها فإن انخفاض قيمة رأسمالها يجعلها عاجزة عن تحقيق أهدافها، لأنها ستواجه أسعارا مرتفعة لا تستطيع تغطيتها بالقيمة الأصلية لرأسمالها في ظل التضخم فإن تطبيق القياس المحاسبي التقليدي الذي يعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية سوف يترتب عنه نقص في الأصول مما يعني سوء تقدير رأس المال، بحيث يصبح رأس المال القديم لا يكفي نتيجة ارتفاع أسعار الأصول.

3.3- عدم توافر البيانات المناسبة لاتخاذ القرارات:

إن البيانات المحاسبية ليست هدفا في حد ذاتها إنما هي وسيلة يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فإدارة المؤسسة تعتمد بشكل أساسي على البيانات المحاسبية في اتخاذ القرارات المختلفة، كما

تعتمد عليها جهات أخرى متعددة في علاقاتها بالمؤسسة مثل المستثمرين والموردين والبنوك وبعض الجهات الرقابية في الدولة...الخ، وكلما كانت البيانات المحاسبية دقيقة وحقيقية كلما كان موقف هذه الجهات أفضل في اتخاذ القرارات السليمة، وبدون ذلك تكون عملية اتخاذ القرارات مضللة كما أن سبق القول في فترات التضخم بحيث لا تعكس البيانات في القوائم المالية الصورة الحقيقية للمؤسسة وبالتالي الكل قرار يتخذ على أساسها يكون خاطئا وبالتالي يؤثر على حياة واستمرارية المؤسسة في نشاطها باعتباره الهدف الأول المسطر من قبل الإدارة.

ومما سبق يمكن القول بأن البيانات المحاسبية المعدة على أساس تاريخي في ظل ارتفاع الأسعار تكون مضللة وغير معبرة عن الحالة الحقيقية للمؤسسة[1]، وبالتالي فإن البيانات المحاسبية المعدة على أساس التكلفة التاريخية تصبح في ظل ظاهرة التضخم لا تقبل التجميع أو المقارنة، ولا يمكن معها إظهار المركز المالي الحقيقي للمشروع بدقة، وكذلك لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمشروع سواء من جانب الإدارة أو الأطراف الأخرى، والجدول الموالي يبين اثر التضخم على الإطار المفاهيمي للمحاسبة وعلى صحة ومصداقية البيانات في القوائم المالية.

الجدول رقم 1-3: أثر التضخم على الإطار المفاهيمي للمحاسبة

عناصر الإطار المفاهيمي للمحاسبة	آثر التضخم
أهداف القوائم المالية	يؤثر التضخم سلبيا على مقدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالتغير في أسعار الأسهم وعلى إمكانية تقييم أداء الإدارة.
قرض ثبات وحدة النقد	يؤدي التضخم إلى عدم صحة هذا الفرض مما يؤدي إلى عدم صحة العمليات الحسابية التي تجري على الأرقام الموجودة بالقوائم المالية لعدم تساوي القوة الشرائية لوحدة النقد في السنوات المختلفة.
مبدأ التكلفة التاريخية	يؤدي ارتفاع الأسعار إلى عدم إظهار التكلفة التاريخية للعناصر والقوائم المالية للحقائق الاقتصادية التي ترتبط بهذه العناصر.
مبدأ المقابلة	يؤدي التضخم إلى مقابلة الإيرادات المقاسة بالأسعار الجارية مع المصروفات المقاسة بأسعار تاريخية مما يؤدي إلى عدم تحديد الربح حقيقي
ملائمة المعلومة المحاسبية	يؤدي ارتفاع الأسعار إلى التأثير سلبيا على ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وإضعاف القدرة التنبؤية لهذه المعلومات.

[1] بالرقي التجاني، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، مرجع سابق، ص 347.

الثقة في البيانات المحاسبية	يؤثر التضخم على ثقة المستخدمين في المعلومات المحاسبية لعدم ارتباطها بالحقائق الاقتصادية الخاصة بعناصر القوائم المالية.
إمكانية المقارنة	يؤدي ارتفاع الأسعار إلى اختلاف القوة الشرائية للعناصر بالقوائم المالية في السنوات المختلفة مما يصعب إجراء المقارنات بين هذه القوائم المالية ما لم تعدل المعلومات المحاسبية بالمستوى العام للأسعار.

المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مناهج البحث العلمي في المحاسبة**، الدار الجامعية، 2002، ص 160.

المطلب الثاني: مبدأ القيمة العادلة

لقد أدرك المحاسبون والمستخدمين والباحثين في المجال المحاسبي أن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل أو الشراء[1] يقوم على أساس مفاده ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد بعد مرور الزمن في القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية يؤدي إلى تقديم معلومات مظللة ليست ذات صلة بالواقع الفعلي لما يحدث للمؤسسة الاقتصادية وذلك لأنها تهمل بشكل مباشر التغيرات والتقلبات في الأسعار الناتجة عن التغير في القدرة الشرائية لوحدة النقد المستعملة لقياس بنود القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة وعدم إمكانية تفسير القوائم المالية التي لا تعبر بصدق عن الوضع الحقيقي للمؤسسة وبالتالي وجب الانتقال إلى مفهوم أو بديل قياس محاسبي يأخذ بعن الاعتبار كافة الظروف التي تؤدي غلى تغير القدرة الشرائية لوحدة النقد وتعديل القوائم المالية بما يتلاءم واتخاذ القرار، بحيث ظهر في أواخر القرن العشرين ما يسمى بالقيمة العادلة وما ينطوي تحتها من تطبيقات والتي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية كمفهوم جديد يعطي أكثر مصداقية لعملية القياس وبالتالي يؤثر إيجابا على القرارات المتخذة داخل المؤسسة[2].

بحيث استخدم مجلس معايير المحاسبة الدولية مفهوم القيمة العادلة في تقييم أصول و خصوم المؤسسة تلبية لاحتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين للمؤسسة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، والقيمة العادلة قائمة على مبدأ الجوهر فوق الشكل، أي يجب تسجيل المعاملات و عرضها في القوائم المالية حسب جوهرها وليس حسب شكلها القانوني فقط، وتعتبر القيمة العادلة أساس تسجيل المعاملات كبديل للتكلفة التاريخية، وبصفة عامة تكلفة الأصل تمثل قيمته عند اقتنائه و القيمة العادلة تمثل قيمة

[1] Vincent BIGNON, Youri BIONDI, Xavier RAGOT, **L'analyse économique de la juste valeur** , prisme 4 , Mars 2004, Page 09 .

[2] رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 46، 2009، ص 01.

الأصل عند إقفال الحسابات بالرجوع إلى سعر السوق أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل.

1. نشأة القيمة العادلة

نشأ هذا المفهوم نتيجة الجدل الواسع حول محاسبة التضخم في الستينات من القرن العشرين وكيفية إدخال التغيرات في الأسعار في الحسابات حيث كان النقاش يدور حول التكلفة التاريخية والبدائل المطروحة لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية ونتيجة المحاولات الفاشلة لاعتماد محاسبة تغير الأسعار المسندة إلى التكلفة الحالية أو تكلفة الاستبدال اتجه واضعو المعايير المحاسبية الدولية إلى تبني مفهوم القيمة العادلة من خلال القيمة السوقية الحالية[1].

ففي بداية الثمانينات من القرن الماضي أصدرت الجمعيات المهنية في العديد من الدول تقارير وإصدارات تقترح إحلال بعض نماذج محاسبة سعر السوق مكان ما يقابلها في محاسبة التكلفة التاريخية في القوائم المالية للشركات، كما أشارت العديد من الدراسات إلى توجه واضعي المعايير في معظم الدول بالإضافة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" أكثر من أي وقت مضى إلى ضرورة قيام الشركات بإظهار أصولها والتزاماتها المالية بالقيمة السوقية بدلا من التكلفة التاريخية ويأتي هذا التوجه الآن كون الأسواق المالية أصبحت أكثر وضوحا بحيث أصبحت الأسعار متاحة لمعظم الأصول المالية بالإضافة إلى نمو استخدام المشتقات المالية وفشل معايير المحاسبة القائمة على أساس التكلفة التاريخية في توفير معلومات ملائمة[2].

فقد تم البدء باستخدام القيمة العادلة مع بدايات القرن التاسع عشر، عندما بدأت التشريعات المالية في العديد وقد تزايد من الدول الأوروبية، وبخاصة في فرنسا وألمانيا، في استخدامه استخدامه حتى بدايات القرن العشرين، إلا أنه تم الرجوع عن هذا الاستخدام بسبب إساءة استغلاله من خلال التلاعب بالأرقام المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، حيث وصلت هذه الإساءة ذروتها خلال العقد الثالث من القرن العشرين، مما يعد أحد الأسباب التي ساهمت في حدوث الأزمة الاقتصادية الحادة خلال هذه الفترة، وهو ما يصعب حدوثه في ظل المداخل الأخرى البديلة[3].

---

[1] صافي فلوح، عيسى هشام حسن، **محاسبة القيمة العادلة في شركات التأمين، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والعلوم القانونية**، المجلد رقم 03، العدد 01، 2011، ص 130.

[2] جمال علي عطية الطرايرة، **التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن، أطروحة دكتوراه منشورة**، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2005، ص 89-90.

[3] وليد شحاتة محمد قاسم، **استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة منشورة**، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2012، ص 01

ومع تزايد الرغبة في تواجد فكر محاسبي جديد يتوافق والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ويعطي المركز المالي الحقيقي للشركات لتمكين متخذي القرارات اتخاذ ما هو أحسن وأمثل لدوام استمرارية الشركة استجاب كل من مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس المعايير المحاسبية المالية لهذا الطلب من خلال التحول إلى القيمة العادلة وتبني هذا المفهوم إصدار وتعديل العديد من المعايير المحاسبية الدولية ووضع القيمة العادلة في إطار مفاهيمي وقانوني يصعب التلاعب به وسنستعرضها في الجدول الموالي:

الجدول رقم 1-4: المعايير المحاسبية الدولية التي تناولت القيمة العادلة

المعيار الدولي ورقمه	اسم المعيار
المعيار الدولي رقم IFRS 07	الإفصاح عن الأدوات المالية
المعيار الدولي رقم IAS 16	الممتلكات والمباني والمعدات
المعيار الدولي رقم IAS 09	الأدوات المالية (تصنيفاتها وقياسها)
المعيار الدولي رقم IAS 36	انخفاض قيمة الأصول
المعيار الدولي رقم IAS 13	مقاييس القيمة العادلة
المعيار الدولي رقم 39 استبدل ب المعيار 09	الاعتراف والقياس للأدوات المالية
المعيار الدولي رقم IAS 32	عرض والإفصاح عن الأدوات المالية
المعيار الدولي رقم IAS 40	الاستثمار العقاري
المعيار الدولي رقم IAS 41	الأصول البيولوجية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع التالية:

– وليد شحاتة محمد قاسم، **استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة منشورة**، جامعة القاهرة ، 2012، ص 30.

– رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 46، مرجع سابق، ص 04.

وفي عام 2006 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية المعيار رقم 157 بعنوان قياس القيمة العادلة والذي أسس إطارا مفاهيمي لقياس القيمة العادلة في المبادئ المحاسبية المقبولة عموما"GAAP"، حيث تم توضيح مفهوم القيمة العادلة ضمن ذلك الإطار وتوسيع الإفصاح عن استخدام مقاييس القيمة العادلة وتم تفعيل هذا المعيار ابتداء من سنة 2007 [1]، كما تم إصدار المعيار 159 حول توسعة اختيار

[1] 16 Ernst & Young LLP, Summary of FASB Statement No. 157, **Fair Value Measurements**, October 2006, p:01.

استخدام القيمة العادلة كما لو أنها أساس لقياس أصول والتزامات محددة[1]، وفي السنوات الأخيرة توجه كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية نحو الاستخدام الأكثر انتشارا للقيمة العادلة حيث أن استخدام هذا المفهوم لم يقتصر فقط على الأدوات المالية للشركة فقط بل أن استخدامها امتد ليشمل قياس مجموعة أكبر من أصول الشركة[2].

2. تعريف القيمة العادلة

لقد أعطيت العديد من التعاريف للقيمة العادلة من قبل المهنيين والمحاسبين والأكاديميين وكذا الهيئات القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة وسنستعرض أهمها فيما يلي:

القيمة العادلة هي: "**السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع بحيث لا يكونان مكرهين إما على البيع أو الشراء، وأن يكون لدى كل من الطرفين معرفة أو دراية بالحقائق المرتبطة بالمعاملة[3]، مع إمكانية تغير قيمة الأصل ويرتكز هذا المفهوم على أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لفترة طويلة دون اللجوء إلى التصفية**"[4].

القيمة العادلة هي: "**قياس قائم على أساس السوق وليس على قياس كل كيان على حدى لأن السوق تعكس حقيقة المعاملات وكذلك تكون معلوماتها متاحة لأي طرف كان فيسهل تقييم الأصول والخصوم الموجودة على مستوى السوق، والهدف منها هو تقدير السعر المنظم لعملية البيع في ظل ظروف السوق الحالية[5]، أو النقد المتوقع الحصول عليه في حال تم بيع الأصل بتاريخ إعداد القوائم المالية**"[6].

كما عرفته لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي: "**هي مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل**

---

[1] صافي فلوح، عيسى هشام حسن، **محاسبة القيمة العادلة في شركات التأمين**، مرجع سابق ص 131.

[2] Hans B. Christensen, Valeri Nikolaev, **Who uses fair value accounting for non-financial assets after IFRS adoption** ?, The University of Chicago Booth School of Business, February 2009, p: 7-8.

[3] طارق حماد عبد العال، **المدخل الحديث في المحاسبة – المحاسبة عن القيمة العادلة -**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2003، ص 22.

[4] Bruno Colmant, Jean-François Hubin, François Masquelier, **Application des Normes Comptables IAS 32-IAS 39- IFRS7**, Edition LACIER, Belgique, 2007, Page 58 .

[5] INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 13, **FAIR VALUE MEASURMENT**, IFRS FOUNDATION, Page 01 على الموقع http://www.frascanada.ca/international-financial-reporting-standards/resources/unaccompanied-ifrss/item71725.pdf شوهد يوم 21 ديسمبر 2016

[6] Chambers Raymond J, **Accounting Evaluation and Economic Behavior**, University of Sydney, Prentice Hall, 1966, Page 07.

أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد الصفقة، في ظل ظروف سوق محايد بحيث يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية ولهما مطلق الحرية وبدون وجود إكراه في إتمام الصفقة"[1].

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص المميزات والتي نعد أهم المبررات التي نادت باستخدام مدخل القيمة العادلة فيما يلي[2]:

- إن استخدام نموذج القيمة العادلة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي يكون أكثر دقة وملائمة وموثوقية من نموذج التكلفة التاريخية، ونظرا لأنه يقيس مدى قدرة المنشآت على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها؛
- إن استخدام مدخل القيمة العادلة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي يعكس التغيرات في الحالة المالية للمنشآت الناتجة عن التقلبات في معدلات الفوائد وأسعار الصرف وأثرها على أسعار الأسهم ، فضلا عن انه يوضح مقدار التغيرات في عوائد الأسهم والمخاطر المرتبطة بها؛
- إن استخدام مدخل القيمة العادلة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي يحسن من جودة ودقة المعلومات المتعلقة بحقوق الملكية الواردة بالقوائم والتقارير المالية المنشورة للمنشآت.
- استخدام مدخل القيمة العادلة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي يساعد المستثمرين على تقييم أداء استراتيجيات المنشآت في إدارة استثماراتهم المالية وخاصة فيما يتعلق بقيم وتوقيت ودرجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية؛
- إن القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية[3]؛
- إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيم الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية أو قائمة المركز المالي بحيث يعترف بالدخل إما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المنشأة أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة وأن مفهوم القيمة العادلة يكون مبنيا على أساس أن المنشأة مستمرة في أعمالها لفترة غير محدودة[4]؛

---

[1]محمد زرقون، نور الدين بعيليش، **المشكلات الضريبية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة مخبر التمويل**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 4-5.

[2]محمد زيدان إبراهيم، **مدى أهمية الإفصاح عن القيمة العادلة للأوراق المالية لأغراض تشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، العدد الرابع، جامعة عين الشمس، القاهرة، 2003، ص 14.

[3]طارق حماد عبد العال، **المدخل الحديث في المحاسبة – المحاسبة عن القيمة العادلة –** ، مرجع سابق، ص 31.

[4]إبراهيم عبد موسى السعبري، زيد عائد مردان، **القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الفري الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية** ، العدد 25، السنة الثامنة، الكلية التقنية الإدارية، الكوفة، العراق، ص 229.

- إن 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 المؤسسة؛
- إن القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة يساعد الوحدات الاقتصادية على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها.

3. المداخل المستخدمة في عرض وتمثيل القيمة العادلة

في ظل الأسواق المتغيرة والمتقلبة فأن المقاييس القيمة العادلة تزودنا بكثير من الشفافية وذلك مقارنة بمقاييس التكلفة التاريخية، فضلاً عن أن ملائمة القيمة العادلة للقياس المحاسبي في ظل الظروف الاقتصادية والمالية المتغيرة والمتعلقة فأن الاعتمادية تكون مهمة أيضا لان المعلومات الملائمة التي تتسم بعدم الاعتمادية تصبح بلا فائدة لأي مستخدم أي في بعض الأحيان تكون المعلومات ملائمة لكن لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات أما عن كيفية قياس القيمة العادلة فقد بينها مجلس معايير المحاسبة المالية كما يلي[1] :

- يعتبر السعر المحدد في سوق نشط أفضل مقياس للقيمة العادلة.
- إذا لم يتوفر ذلك، يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة، وخاصة للبنود مثل الذمم المدينة والدائنة والأدوات المالية ذات معدل الفائدة المتغير؛
- قد تستخدم كذلك الطرق التالية لقياس القيمة العادلة:
  - الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المشابهة؛
  - خدمات التسعير من جهة خارجية؛
  - نماذج التسعير الداخلية؛
  - التدفقات النقدية المخصوصة؛

[1] Landsman, W.R. (2007). **"Is fair value accounting information relevant and reliable?** Evidence from capital market research". **Accounting and Business Research**, Special Issue: International Accounting Policy Forum: 19– 30.

كما حدد مجلس معايير المحاسبة المالية ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة والمحددة بالمعيار 157 وهي[1]:

1.3- مدخل السوق:

يستخدم مدخل السوق الأسعار وغيرها من المعلومات ذات الصلة الناشئة عن المعاملات السوقية التي تنطوي على أصول أو التزامات مطابقة أو مشابهة ، وان أساليب التقييم المتسقة مع مدخل السوق تشمل مصفوفة التسعير ، ومصفوفة التسعير هي أسلوب رياضي يستخدم أساسا لتقييم سندات الدين دون الاعتماد فقط على الأسعار المعلنة للأوراق المحددة وإنما بالاعتماد على علاقة الأوراق المالية بالرقم القياسي للأوراق المالية[2].

2.3- مدخل الدخل:

يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية لقيمة حالية واحدة مخصومة (أساليب القيمة الحالية) اعتماداً على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية، يعد مدخل الدخل هو الأكثر شيوعاً لتقييم الأصول طويلة الأجل، وهو قابل للتطبيق مباشرة لأن معظم الأصول طويلة الأجل ناتجة عن منفعة اقتصادية تعود على مالك الأصل.

3.3- مدخل التكلفة:

يعتمد هذا المدخل على تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الأصل بعد تسويتها بسبب عوامل التقادم إذ يتم قياس الأصل بتكلفة الحصول على أصل بديل بطاقة مشابهة للموجود القائم بالوحدة الاقتصادية في تاريخ قياسه، وطبقاً للمعيار رقم157 فإن استخدام مدخل واحد للقياس يكون مناسباً في بعض في سوق نشط لأصول المواقف باستخدام أسعار استرشادية التزامات مماثلة .وفي مواقف أخرى فإن استخدام

[1] ثابت حسان ثابت، عبد الواحد غازي محمد، **التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة - دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية -، الملتقى الدولي 33 حول دور معايير المحاسبة الدولية IPSAS-IFRS-IAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات**، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص 373.

[2] كرار سليم عبد الزهرة، حسنين كاظم عوجه، حسنين راغب طلب، **قياس القيمة العادلة للأسهم العادية باستعمال نموذج مضاعف الربحية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية**، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، السنة التاسعة، العدد 29، ص 196.

مداخل متعددة للقياس يكون مناسباً لأن كل قدرات أساليب التقييم نظام التقارير بالشركات يتطلب تماسك وترابط واستخدامها للوصول لقياس مناسب للقيمة العادلة[1].

وهناك أيضا طرق لقياس القيمة العادلة متعددة ومحدده من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية والمحددة بالمعيار 39 إذ أوصى مجلس معايير المحاسبة الدولية بان الاعتماد على القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي والتي تحقق توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية،وتجعل المعلومات المحاسبية مفيدة للمستخدمين.

4. مخاطر القيمة العادلة

إن القيمة العادلة ظهرت في المحاسبة كأداة للقياس بجانب مبدأ التكلفة التاريخية في العصر الحديث حيث تعتبر طريقة التقييم بالقيمة العادلة وليدة الأزمات و الفكر المحاسبي الحديث، لكن هناك العديد من العيوب والمشاكل التي تنطوي تحت المخاطر التي تستوجب تطبيق القيمة العادلة بالرغم من تميزها بالعديد من المزايا والتي نستعرضها في النقاط التالية[2]:

- اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة في أغلب الأحيان أي أن هناك تذبذب في المستوى العام للأسعار من يوم لآخر وهذا يؤدي إلى اتخاذ قرارات عن معلومات غير ملائمة؛
- صعوبة القياس بالقيمة العادلة لكثير من الأصول غير المالية والاستثمارات العقارية ولكثير من الشركات بسبب عدم توافر السوق النشط من ناحية وتعقيد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة.
- التحيز الشخصي للقياس المحاسبي عند تطبيق مقاييس القيمة العادلة بسبب تزايد الاعتماد على التقديرات الذاتية لإدارة الشركات من ناحية، وعدم توافر أدلة إثبات موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات من ناحية أخرى؛
- يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي بالقيمة العادلة إلى نتائج مختلفة حسب مخرجات قياس كل منها مما يفقد البيانات المالية مصداقيتها و موضوعيتها و قابليتها للمقارنة[3]؛

---

[1] رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية**، مرجع سابق، ص 25.

[2] عبد الناصر محمد سيد درويش، **تقييم اتجاهات التطور في تطبيق القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية وانعكاساتها على الوظيفة الإعلامية "دراسة ميدانية على شركات التأمين الأردنية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية**، جامعة المنصورة العدد 02، 2007، ص 203.

[3] محمد مطر موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 199.

- من أهم الأمور السلبية في تطبيق منهج القيمة العادلة في القياس والاعتراف والإفصاح هو أن تصنيف الأدوات المالية ضمن المجموعات أربعة التي ينص عليها المعيار وهي: تصنيف لا تحكمه قيود محددة سوى توجهات الإدارة نفسها فيما يتعلق بالغاية التي تستخدم تلك الأدوات لأجلها، وبالتالي فإن ذلك يعطي الإدارة مجالا جيدا للتلاعب والتضليل إن أرادت ذلك، كأن تصنف بعض الأدوات المالية ضمن الأدوات المحتفظ بها إلى حين الاستحقاق وذلك لإظهارها بقيمة التكلفة، علما بأن نية الإدارة تكون مبيته بالاحتفاظ بها لغايات المتاجرة، وبالتالي تستطيع إبعادها عن القيمة العادلة واستخدامها لغايات التحوط ضد مخاطر مستقبلية[1]؛
- الحاجة إلى بذل جهود غير عادية وتحمل تكاليف وأعباء إضافية غير منتجة للتوصل إلى مقاييس حقيقية للقيمة العادلة للبنود محل التقييم، خاصة إذا ما تم الاستعانة بمستشارين أو خبراء خارجيين لتقدير القيمة العادلة، مما قد يؤدي إلى زيادة التكلفة عن المنفعة؛
- سوء استخدام فروق إعادة التقدير من جانب إدارة الشركات لتحقيق مصالح ذاتية والتأثير على أسعار أسهم هذه الشركات في سوق الأوراق المالية.

المطلب الثالث: بدائل قياس المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي

اهتم النظام المحاسبي المالي الجديد بالمخزونات شأنه شأن المعايير المحاسبية الدولية التي أعطت اهتماما بالغا لموضوع المخزونات من خلال المعيار المحاسبي الدولي الثاني وذلك لكون المخزونات تعد عنصرا حساسا ومؤثرا على نشاط المؤسسة مهما كان نوعها، حيث تعتبر من الأصول المتداولة التي تحتفظ المؤسسة بغرض بيعها أو استخدامها في إنتاج السلع المعدة للبيع، كما أن العمليات المحاسبية المتعلقة بالمخزونات كثيرة ومتشعبة وأن أي خطأ أو سهو قد يؤدي إلى تغيير نتائج أصول المؤسسة، تعتبر المخزونات بشكل عام (المخزونات و قيد التنفيذ) من أهم العناصر المستخدمة داخل المؤسسة الاقتصادية مهما كان مجال نشاطها. كما تعتبر العنصر السلعي في الأصول الجارية، و التي تعبر عن موضوع نشاط المؤسسة من خلال قسطها الأكبر.

1. مفاهيم أساسية حول المخزونات:

1.1- تعريف المخزونات:

[1] إبراهيم عبد موسى السعبري، زيد عائد مردان، **القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية**، مرجع سابق، ص 231.

يعرف المخزون على أنه: "**الأصل المحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للمنشأة أو يحتفظ به في مرحلة من مراحل الإنتاج ليصبح قابلا للبيع أو المحتفظ به في شكل مواد خام تستخدم في مراحل الإنتاج أو في تقديم الخدمات**"[1].

المخزون هو: "**عبارة عن جزء من الأصول المتداولة المشتراة من قبل المؤسسة من أجل البيع وهذا ينطبق على المؤسسات التجارية، أو من أجل التصنيع وهذا ينطبق على المؤسسات الصناعية كما يشمل المخزون كل المنتجات الموجهة للاستغلال الذاتي**"[2].

كما عرف كذلك على أنه: "**يشمل المخزون جميع المواد والأجزاء والتجهيزات والأدوات والبضاعة الجاهزة المسجلة في سجلات المؤسسة والمتواجدة ماديا في المخازن أو المستودعات أو المعامل أو المحلات العائدة لتلك المؤسسة**"[3].

2.1- أهمية المخزونات:

تكمن الأهمية البالغة للمخزونات في كونها تجسد جزءا من الأصول المتداولة كما أنها تعتبر المحرك الرئيسي للعملية الإنتاجية بحيث لا يمكن الاستغناء عنه بأي حال من الأحوال لأنه يلعب دور الجسد أو المعدل الذي يربط بين مختلف أقطاب دورة البضاعة من الإنتاج إلى الاستهلاك، وتبرز أهميته بالنسبة للمؤسسة في النقاط التالية[4]:

- المخزون ضمان لتواجد المواد عند الطلب، وتأمين ضد أخطار التقدير وعقبات التنفيذ والتخطيط والتنبؤ في تقدير المواد وبيع السلع[5]؛
- مقابلة التقلبات غير المتوقعة في الشراء أو الإنتاج أو البيع من خلال مخزون الأمان؛
- ضمان استمرارية العملية الإنتاجية؛
- تغطية الأخطار الناتجة عن عدم قدرة الموردين على تلبيات حاجات المؤسسة من التموينات

[1] هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الأول، الطبعة 2، الجزائر، 2000، ص 101.
[2] وليد ناجي الحيالي، **النظرية المحاسبية**، مرجع سابق، ص 18.
[3] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار جيطلي للنشر، الجزائر، 2009، ص 47.
[4] بلواضح حسين وآخرون، **أثر استخدام النماذج الكمية في ترشيد قرارات تسيير المخزون، ملتقى وطني**، جامعة مسيلة، أفريل 2009، ص 3.
[5] عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، **المحاسبة المتوسطة**، الناشر جامعة الإسكندرية، مصر 1992، ص 512.

- التقليل من طلبيات الشراء للاستفادة من مختلف الامتيازات؛
- يمثل المخزون نسبة مرتفعة من إجمالي حجم الأموال المستثمرة في المؤسسة الإقتصادية قد تصل في المؤسسات الصناعية إلى 50%[1]؛
- المخزون هو عصب أي مؤسسة وهو من العوامل الرئيسية المؤثرة مباشرة في استمراريتها واستمرارية الإنتاج وقد يكون من أسباب خسارة المؤسسة في حالة تسييره بطريقة فوضوية؛
- نظرا لارتباط إدارة المخزون بمختلف الإدارات الأخرى الموجودة في نفس المشروع فإن حجم المخزون وارتفاع تكاليف الاحتفاظ به يؤثر على إجمالي التكاليف الكلية للإنتاج وبالتالي على تكلفة السلع المراد تسويقها لعملاء المشروع وبالتأكيد على أسعارها النهائية الأمر الذي يؤثر على استمرار الاحتفاظ بعملاء المشروع وقطاعاته التسويقية؛
- تلعب المخزونات دورا هاما من خلال قيمتها بكل من الميزانية وجدول النتائج فتؤثر بشكل مباشر على المركز المالي للمؤسسة من خلال قيمة مخزون آخر المدة وعلى نتائج أعمالها من خلال تكلفة البضاعة المباعة.

2. طرق قياس المخزونات:

1.2- طريقة الوارد أولا يصرف أولا (FIFO):

تقوم هذه الطريقة على أساس افتراضين، البضاعة التي تدخل إلى المخازن أولا تصرف هي الأولى ويعني هذا ضمان أن مخزون آخر المدة يتكون من آخر عمليات الشراء وبالتالي يكون مقيم بأحدث الأسعار بينما تقيم تكلفة البضاعة المباعة بأقدم الأسعار نظرا للمبدأ الذي تقوم عليه هذه الطريقة[2].

2.2- طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا (LIFO):

[1] بلواضح حسين وآخرون، **أثر استخدام النماذج الكمية في ترشيد قرارات تسيير المخزون**، مرجع سابق، ص 3.
[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي)، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر 2000، ص 350.

هذه الطريقة عكس الطريقة السابقة حيث تعتمد على افتراض أن ما يتم شراءه أخيرا يتم صرفه للإنتاج أو بيعه أولا، أي أن المخزون المتبقي آخر السنة سوف يكون أول مشتريات تم شراءها بأقدم الأسعار، أما تكلفة البضاعة المباعة فيتم تسجيله بأحدث الأسعار[1].

3.2- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة "CMPU":

يتم استخراج التكلفة الوسطية المرجحة من خلال قسمة تكلفة البضاعة المتاحة للبيع على عدد الوحدات المتاحة للبيع، وبعد ذلك يتم ضربه في عدد الوحدات المتبقية آخر الفترة لاستخراج تكلفة مخزون آخر الفترة وفق المعادلتين التاليتين[2]:

متوسط التكلفة المرجح = تكلفة البضاعة المتاحة للبيع/ عدد الوحدات المتاحة للبيع

تكلفة مخزون آخر الفترة = متوسط التكلفة المرجح × عدد وحدات المخزون المتبقية آخر الفترة

4.2- التمييز المحدد:

تقوم هذه الطريقة على ضرورة فصل كل كمية ترد إلى المخازن بسعر مختلف عن الكميات الأخرى، والغاية من ذلك أنه طالما يمكن تحديد التكاليف الخاصة بمنتجات معينة سواء كانت مشتراة أو منتجة فيجب تقييم المتبقي منها في نهاية الفترة بتكلفته الفعلية المحددة، ويمكن أن تكون هذه الطريقة مناسبة في حالة قلة عدد بنود المخزون[3].

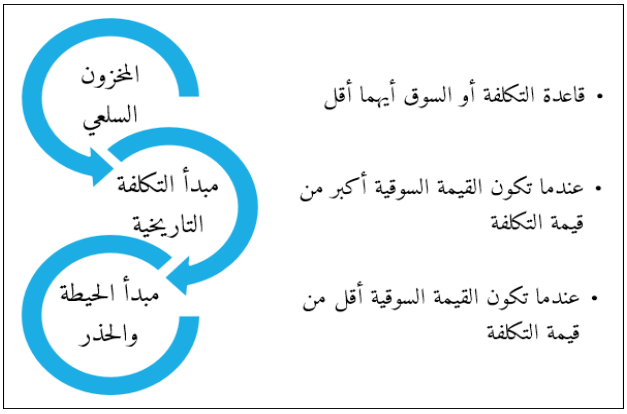
5.2- التكلفة أو السوق أيهما أقل:

[1] مصطفى يوسف كافي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية (الأصول العلمية والعملية)**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، الأردن 2012، ص 289.
[2] مصطفى يوسف كافي وآخرون، مرجع سابق، ص 285.
[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015، ص 110.

وفق ما جاء بمعيار المحاسبة الدولي رقم 2 المخزون يتم قياس قيمة مخزون أخر الفترة بسعر التكلفة أوصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل أي يتم إثبات قيمة المخزون بالقيمة الحقيقية له إذا كانت تكلفة قيمة المخزون في السجلات وهذا تطبيقا لمفهوم التحفظ أو ما يسمى الحيطة والحذر، وتتضمن التكلفة هنا تكلفة المخزون التي يتم احتسابها وفق إحدى طرق تقييم المخزون التي سبق التطرق لها سابقا وهي طريقة التمييز المحدد والوارد أولا صادر أولا والوارد أخيرا صادر أولا بحيث يتم مقارنتها مع صافي القيمة القابلة للتحقق اختيار القيمة الأقل، وقد عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (2) صافي القيمة القابلة للتحقق كما يلي[1]:

صافي القيمة القابلة للتحقق = سعر بيع المخزون – تكاليف استكمال وبيع المنتج

الشكل رقم 1-4: مبدأ طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل



المصدر:

https://www.arabstutors.com/inventory-systems/tutorials/lcm.html

شوهد يوم: 24 أفريل 2016

3. مزايا وعيوب طرق قياس المخزونات

فيما يلي جدول يبين لنا أهم مميزات وعيوب طرق قياس المخزونات كالتالي:

الجدول رقم 1-5: مزايا وعيوب طرق تقييم المخزونات

الطريقة	المزايا	العيوب
التكلفة الوسطية المرجحة	– تتميز بالسهولة في التطبيق لأن جميع المواد المخزنة سوف تسعر بسعر موحد. –تخفيض أثر التغيرات في الأسعار	– تأجيل عملية التسعير إلى نهاية المدة وبالتالي التأثير في توفير المعلومات. – لا تراعي هذه الطريقة التسلسل الزمني للتوريدات من السلع.

[1] http://almerja.com/reading.php?idm=103553 شوهد يوم 24 أفريل 2016

	على القوائم المالية.	
طريقة الوارد أولا صادر أولا	– المخزون المتبقي يكون من أحدث الشحنات وبهذا يقلل من خطر التلف والتقادم. –رصيد مخزون آخر المدة يسعر على أساس أحدث الأسعار وبالتالي يظهر في الميزانية بتكلفة متقاربة مع التكلفة الجارية.	– عدم الاهتمام بقاعدة مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد النتيجة. – يترتب على هذه الطريقة تضخيم الوعاء الضريبي وبالتالي تضخيم الضريبة في حد ذاتها – تؤدي إلى الاختلاف في تكلفة المواد أو المنتجات على الرغم من تماثل ظروف إنتاجها.
طريقة الوارد أخيرا صادر أولا	– تحقيق وفرات ضريبية. – مقابلة التكاليف بالإيرادات الجارية لتوفير قياس أفضل للدخل. –تحسين التدفقات النقدية. –وقاية الأرباح المستقبلية من الانخفاض.	– الأرباح المنخفضة بالمقارنة مع الوفرات الضريبية. – تقويم المخزون بأقل من اللازم نتيجة قدم الأسعار. – عدم قياس دخل التكلفة الجارية. – إفساد عائدات الشراء.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

– محمد سامي راضي، **المحاسبة المتوسطة**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 93.

– مصطفى زهير، **إدارة المشتريات والمخازن**، دار النهضة العربية، لبنان 1996، ص 408.

– روابحي عبد الناصر، طبيب أسامة، **مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، في ظل تعدد بدائل التقييم وأثرها على القوائم المالية، مقال منشور في مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية**، جامعة المسيلة، العدد 17، 2017، ص 353.

– دونالد كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، تعريب أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ للنشر والتوزيع، 2009، ص 397–400.

المطلب الرابع: بدائل قياس الإهتلاكات وفق النظام المحاسبي المالي

تتميز الأصول الثابتة عن غيرها من الأصول بالميزانية بأن لها عمر إنتاجي محدد تستهلك من خلالها جميع المنافع المرتبطة بالأصل وتكون عادة أكبر من السنة المالية مما يؤدي على انخفاض مردودية الأصل أثناء قيامه بتقديم خدماته من خلال الاستعمال أو التطور التكنولوجي وبالتالي وجب تكوين مخصصات الإهتلاكات وهي مبالغ مالية تكون من قبل المؤسسة من أجل إعادة تمويل شراء أصل

آخر يماثله في العملية الإنتاجية أو أكثر من ذلك وهذا ما يسمى بأسلوب التمويل الذاتي وبالتالي فهي أعباء مالية على المؤسسة تكون بغرض مواجهة تدني قيمة الأصل محل الاستعمال.

1. تعريف الإهتلاكات:

عرف النظام المحاسبي المالي الإهتلاكات كالتالي: "**الإهتلاك هو عبارة عن استهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم توزيع المبلغ المقابل للإهتلاك بصورة طردية على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة للأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته**"[1].

كما عرف الإهتلاك على أنه: "**توزيع لتكلفة الأصل على عمره الإنتاجي ليحمل على الفترات المخصصة وفق أساس الاستحقاق خصما على إيرادات نفس الفترة**"[2].

2. العوامل المؤثرة في تحديد مبلغ قسط الإهتلاكات

يتحدد قسط الإهتلاك السنوي للأصول الثابتة بالعوامل التالية[3]:

1.2- تقدير الحياة الإنتاجية للأصل:

الحياة الإنتاجية للأصل هي عبارة عن الخدمات التي سوف يقدمها أو المتوقع الحصول عليها من الأصل والمعبر عنها بوحدات زمنية كعدد السنوات أو عدد الساعات المستخدمة للأصل أو عدد الكيلومترات التي تؤثر على الحياة الإنتاجية له والتي تؤدي على تناقص مدة حياتها.

2.2- تقدير أساس حساب الإهتلاكات:

إن أساس قياس إهتلاك الأصل الثابت يتم من خلال احتساب تكلفته التي تحمل على الإيرادات خلال حياته الإنتاجي، ويجري ذلك من خلال تحديد الفرق بين تكلفة الحصول على الأصل وقيمته عندما يصبح خردة في نهاية حياته الإنتاجية أو عند الاستغناء عنه وعليه فإن[4]:

---

[1] عمورة جمال، **الإهتلاكات وتدهور قيمة التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، جامعة البليدة، 2015، ص 6.

[2] عبد السميع الدوسقي، **أساسيات المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 164.

[3] طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية**، الجزء الخامس، جامعة عين الشمس، مصر، 2002، ص 241.

[4] حيدر محمد علي بني عطا الله، قياس الأصول الثابتة، الطبعة الأولى، دار حماد، الأردن، 2007، ص 64.

أساس حساب الإهتلاك = تكلفة الأصل – قيمة الخردة

3.2- اختيار طريقة حساب الإهتلاكات:

بعد الانتهاء من تقدير العمر الإنتاجي للأصل وتقدير احتساب الإهتلاك، يبقى تحديد الجزء من التكلفة الذي يتم التضحية بها أو استنفاذها سنويا للحصول على الإيرادات المتوقعة خلال الفترة المحاسبية، وهذا يتوقف على نوع الطريقة التي تستخدم في حساب قسط الإهتلاك والتي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 والتي تتمثل في مجملها في أربعة طرق، بالإضافة إلى ذلك فقد أولى هذا المعيار على ضرورة اختيار الطريقة المناسبة والتي تعكس النمط المتوقع في استهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية للأصل نظرا للتأثيرات المتوقعة على القوائم المالية جراء مبلغ قسط الإهتلاك السنوي.

3. طرق الإهتلاكات حسب النظام المحاسبي المالي

لقد تبنى النظام المحاسبي المالي الجديد ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية بالمعيار الخاص بالأصول الثابتة وهو المعيار الدولي رقم 16 وما جاء بها بخصوص طرق اهتلاكها والتي تلخصت في مجملها إلى أربعة طرق نذكرها كالتالي[1]:

1.3- طريقة القسط الثابت :

يتم وفق هذه الطريقة توزيع تكلفة الأصل مطروح منها قيمة الخردة أو القيمة المتبقية للأصل عند نهاية عمره الإنتاجي على عدد سنوات المتوقعة لحياة الأصل، بحيث تتميز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق وتعد ملائمة إذا كانت الخدمات المتوقعة والمنافع المحصل من قبل الأصل متساوية خلال عمره الإنتاجي كالمباني مثلا، وأن قسط الإهتلاك السنوي يبقى متساو طيلة حياة الأصل، ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{قسط الإهتلاك السنوي} = \frac{\text{قيمة الأصل الثابت} - \text{قيمة الخردة}}{\text{عدد السنوات العمر الإنتاجي للأصل}}$$

[1] شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بود واو، الجزائر، 2008، ص 82.

من أهم عيوب هذه الطريقة أن الإهتلاك فيها يكون متساوي وبالتالي فهي تفترض افتراضين غير واقعيين هما[1]:

- أن المنفعة الإقتصادية للأصل مماثلة من عام لآخر؛
- أن مصروفات الصيانة مماثلة من عام لآخر.

2.3- طريقة القسط المتناقص:

وفق هذه الطريقة يتم حساب مبلغ قسط الإهتلاك بصورة متناقصة من سنة لأخرى، بحيث تحوز السنة الأولى من عمر الأصل على أكبر قسط ثم التي تليها حتى نهاية مدة حياته، وتفضلها المؤسسات للإهتلاك الأصول التي تقدم اكبر إنتاجية خلال السنوات الأولى من عمرها، بحيث يحسب معدل الإهتلاك المطبق في السنة الأولى ويضرب في تكلفة الأصل، وفي السنة الثانية تحل القيمة الدفترية محل تكلفة الأصل وهي مساوية لتكلفة الأصل مطروح منها قسط الإهتلاك للسنة الأولى، بحيث حدد المشرع الجزائري معدل الإهتلاك المطبق حسب عمر الأصل كالتالي[2]:

- 1.5 بالنسبة للقيم الثابتة التي تتراوح مدة حياتها ما بين 3 إلى 4 سنوات؛
- 2 بالنسبة للقيم الثابتة التي تتراوح مدة حياتها ما بين 5 إلى 6 سنوات؛
- 2.5 بالنسبة للقيم الثابتة التي تتراوح مدة حياتها أكثر من 6 سنوات.

3.3- طريقة القسط المتزايد:

تقوم هذه الطريقة على مبدأ متناقض مع طريقة القسط المتناقص بحيث يكون مبلغ الإهتلاكات متزايد من سنة لأخرى على أن تحوز السنة الأولى من عمر الأصل على اقل قسط اهتلاك وتبدأ بالتصاعد، تعتبر هذه الطريقة لحساب الإهتلاكات نادرة جدا في الاستعمال وذلك لأنها قليلا ما تقابل حقيقة اقتصادية ما، وتستخدم هذه الطريقة في حالة التثبيتات التي يتم الحصول عليها من خلال القروض التي يتم تسديدها من خلال أقساط ثابتة وهذا ما يخفف نوعا ما الأعباء عن صندوق المؤسسة[3].

4.3-طريقة وحدات الإنتاج:

[1] إسماعيل يحيى التكتيري وآخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر الأردن، 2010، ص 127.
[2] www.djelfa.info/vb/archive/index/php/t-532777/html شوهد يوم: 05 ماي 2016
[3] عاشور كتوش، **المحاسبة المعمقة وفق المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003، ص 15.

تعتمد هذه الطريقة عند احتساب القسط على وحدات الإنتاج، بحيث يقدر عمر الأصل على أساس الوحدات التي ينتجها، وفي نهاية كل سنة يحدد قسط الإهتلاك الواجب تسجيله ويضرب المعدل في عدد وحدات الإنتاج المحققة خلال العام، ويحسب معدل الإهتلاك وفق العلاقة التالية:

معدل الإهتلاك = (تكلفة الأصل – الخردة) / عدد وحدات الإنتاج

كما تجدر الإشارة إلى أنه توجد العديد من الطرق الأخرى للإهتلاك الأصول والتثبيتات العينية كطريقة مجموع أرقام السنين إضافة على طريقة إعادة التقدير وطريقة معدل النفاذ، غير أن النظام المحاسبي المالي سمح بتطبيق الطرق السابقة الذكر لملاءتها للبيئة الجزائرية الأمر الذي تم التقيد به في الحدود العلمية للبحث.

المطلب الثالث: أهم المواقف والآراء حول تعدد بدائل القياس المحاسبية

إن المتتبع للفكر المحاسبي يمكنه أن يلاحظ المحاسبي وجود عدة بدائل للقياس والتوصيل 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 المحاسبية المتعارف عليها حيث أنها تسمح بالعديد من المعالجات المحاسبية لنفس العملية، ولقد أصبح واضحا على المستويين الفكري والتطبيقي أن تعدد البدائل المحاسبية حقيقة لا يمكن إنكارها في المحاسبة ويصعب إلغاءها[1]، ومن ثم فلم تعد المشكلة في تعدد هذه البدائل، وإنما المشكلة الحقيقية تكمن في كيفية الاختيار المحاسبي المناسب بين هذه البدائل، ولعل ذلك ما دعا مفكري المحاسبة للاهتمام بهذه المشكلة ومحاولة إيجاد حلول لها، لذا يواجه المحاسب في كل عملية محاسبية مجموعة من البدائل التي تلقى القبول العام سواء من الناحية العلمية أو العملية ويصعب الاختيار ما بينها إذ أن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يفسر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجوعة واحدة من الظروف والذي بدوره يطرح العديد من التساؤلات ومن هنا تكمن مشكلة تعدد بدائل القياس المحاسبي.

[1] بالرقي التجاني، **موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة**، جامعة فرحات عباس سطيف، العدد 05، 2005، ص 79.

ورغم التعددية في بدائل القياس المحاسبي التي أصبحت حقيقة لا يمكن إنكارها في الفكر المحاسبي إلا أن الباحثين اختلفت آراءهم بشأنها مما خلق نوعا من الاختلاف والتباين في المواقف حيث انقسمت آراءهم بين مؤيد ومعارض لهذا التعدد.

1. معارضو تعدد بدائل القياس المحاسبية

يرى أنصار هذا الرأي أن تعدد البدائل المحاسبية يمثل أمرا خطيرا له آثاره السلبية على القياس والتوصيل المحاسبي ويعتمد أنصار هذا الرأي على المبررات التالية[1]:

- إن تعدد البدائل سوف يتيح الفرصة لاختيارات مختلفة الأمر الذي يضعف الثقة في البيانات المحاسبية ومن ثم يصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛
- إن تعدد البدائل التي يمكن تطبيقها يفقد البيانات المحاسبية خاصية هامة وهي القابلية للمقارنة بين الوحدات الاقتصادية بعضها البعض وقد يؤثر على مقارنة نتائج نفس الوحدة عبر فترات زمنية مختلفة؛
- إن تعدد البدائل يسمح للمؤسسة اختيار البدائل التي تحقق مصلحتها وتظهر أداءها في صورة أفضل حتى ولو كان ذلك على حساب مصالح الأطراف الأخرى؛
- إن المبادئ المحاسبية مازالت تترك الباب مفتوحا لتعدد البدائل للعملية المحاسبية الواحدة ومازالت كذلك إدارة الوحدة الاقتصادية لها الحرية في المفاضلة والاختيار بين البدائل بما يحقق أهدافها ويؤثر سلبا على القوائم المالية التي تصدرها؛
- إن الاعتماد على بديل واحد وإلغاء فكرة تعدد البدائل يكون مفيدا للمؤسسة بحيث يمكنها من عملية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم أغراض القرارات الاقتصادية على المستوى الكلي.
- إن التوحيد المحاسبي سيكون له أثر إيجابي من حيث قدرته على توجيه الجهود البحثية نحو البحث عن وسائل جديدة لزيادة منفعة البيانات المحاسبية بدلا من الجدل الأكاديمي حول مزايا وعيوب التعددية؛

[1] ماهر محمود رسلان، **العوامل المؤثرة في بناء السياسة المحاسبية، مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد 02، 1992، ص 96.

- تعرض القوائم المالية بنودا مختلفة ومتعددة، تم قياسها استنادا إلى أساليب وأسس متعددة والعامل المشترك بينها هي الأرقام، ولكن التجانس والتوافق بينها استنادا إلى اختلاف أسس احتسابها حتما سيكون غير متوفر، بل إن عدم توفره يكون أحيانا على مستوى البند الواحد كالمخزونات مثالا[1].

2. مؤيدو تعدد البدائل المحاسبية

يرى مؤيدو هذا الرأي أن تعدد البدائل المحاسبية لا يمثل مشكلة في حد ذاته وإنما المشكلة الأساسية هي الاختيار المناسب بين هذه البدائل ومن الأسباب التي أدت بهذا الفريق إلى قبول تعدد بدائل القياس المحاسبي نذكر ما يلي[2]:

- إن الاعتماد على بديل واحد يضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات، وبالتالي تكون مخرجاتها أقل فائدة للمستخدمين لذا فإن تعدد البدائل يجعل المحاسب يختار ما يناسبه ويحاول الثبات عليه ومن ثم يتحقق الاتساق الذي يمكن من عملية المقارنة كما أن الحالات التي تستدعي عمل تغيرات في التطبيق المتبع يتم الإفصاح عنها لمستخدمي القوائم المالية الأمر الذي يحافظ على الثقة في البيانات المحاسبية؛
- تعدد البدائل المحاسبية أصبح حقيقة مسلما بها ويجد القبول من طرف العديد من الأكاديميين والمهنيين وأن فكرة إلغاء التعددية تجد دعما قليلا لتأييدها؛
- التطبيق الدولي يختلف من دولة لأخرى ومن وحدة اقتصادية لأخرى وأن هذا الاختلاف يستدعي تعدد في البدائل لملائمة الحالة قيد التطبيق بالإضافة إلى أن هناك صعوبات في تحديد بدائل معينة تصلح لكل زمان ومكان؛
- فكرة التوحيد المحاسبي ذاتها تؤثرا سلبا على مستوى البحث والتطبيق المحاسبي لا سيما أن ذلك يبعدها عن ملاحقة التطورات في العلوم الأخرى ذات الصلة بها كالاقتصاد والإحصاء والغدارة.
- لقد اتضح من خلال مقارنة النظم الموحدة بتلك التي تتميز بالمرونة، فشل النظم الموحدة وتفوق النظم المحاسبية المرنة في مجال خدمة العديد من الاحتياجات لأغراض اتخاذ القرار على المستوى الفردي والجماعي،

[1] خالد الجعرات ومحمود الطبري، **مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**، العدد 34، 2013، ص 247.

[2] بالرقي التجاني، **موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية**، مرجع سابق، ص 84-85.

وبناءا على استعراض لأهم الآراء المؤيدة والمعارض لتعدد البدائل المحاسبية بالنسبة لعملية القياس، نستعرض بعض أهم العناصر المحاسبية وبدائل التطبيق لها في الجدول الموالي، وسنتناول بالتفصيل في الفصل الأخير من الجانب النظري جانبا حول أهم البدائل المحاسبية الخاصة بالقياس المخزونات والإهتلاكات وتأثيرات هذه التعددية على عملية تقييم المؤسسات.

الجدول رقم 1-6: أمثلة لبعض العناصر المحاسبية وبدائل القياس المحاسبي لها

العناصر المحاسبية	بدائل التطبيق
• المخزون أ- تقييم مخزون الإنتاج	1. الوارد أولا الصادر أولا 2. الوارد أخيرا الصادر أولا 3. المتوسط المتحرك 4. سعر الشراء زائد نسبة من الربح التوقع 5. سعر الشراء 6. التكلفة أو السوق أيهما أقل
ب- الإهتلاكات	1. القسط الثابت 2. القسط المتناقص 3. القسط المتزايد 4. القيمة المتوقعة لخدمات الأصل 5. إعادة التقدير
• تقييم المخزون من المستلزمات	1. الوارد أولا الصادر أولا 2. الوارد أخيرا الصادر أولا 3. المخزون السلعي الثابت 4. الوارد بأعلى الأسعار يصرف أولا 5. المتوسط المتحرك 6. المتوسط الحسابي البسيط 7. التكلفة المباشرة 8. المتوسط الزمني 9. التكلفة النمطية 10. الوارد مستقبلا يصرف أولا

	11. سعر السوق الحاضر 12. سعر السوق المتضخم 13. أخر سعر شراء 14. تكلفة الوحدات القابلة للتمييز
• تكاليف الاقتراض	1. اعتبارها مصاريف رأسمالية 2. اعتبارها مصاريف إيراديه
• المحاسبة عن عقود الإنشاءات	1. طريقة نسبة الإتمام 2. طريقة العقد التام
• تقييم الأصول الثابتة	1. التكلفة التاريخية 2. التكلفة الجارية

المصدر: بالرقي التجاني، **موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة**، جامعة فرحات عباس سطيف، العدد 05، 2005 ص83.

الخاتمة:

تعد المؤسسة القوائم المالية لتمكن مختلف الأطراف المستخدمة لهذه القوائم من اتخاذ القرارات اللازمة وتعتبر القوائم المالية وسيلة اتصال بين المؤسسة و الأطراف الأخرى ويجب أن تكون هذه القوائم واقعية تعكس الأحداث المالية التي قامت ا المؤسسة و تكون أيضاً ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات وتخلو من الأخطاء و التعقيد، ويتم إعداد القوائم المالية و عرضها بعد أن يتم قياس عناصر القوائم المالية وهنا تبرز أهمية القياس المحاسبي الذي يلعب دور الوسيط بين واقع موارد المؤسسة ومحاولة صبها أو تقييدها في القوائم المالية.

إن القياس الموضوعي هو القياس الذي يعتمد على الأساليب الكمية ويتخذ من وحدة النقود معيارا لقياس ما يحدث في الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة المحاسبية من تغيرات نتيجة لأدائها لأنشطتها الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية الدورية كما بينا أن القياس يمثل العملية ذات التأثير الأكبر في المحاسبة لتأثيرها المباشر على مخرجات هذه الأخير، فالقياس المحاسبي هو قلب وجوهر المحاسبة وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الصحيح والكامل للمحاسبة. فالقياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الخاصة بالنشاط التجاري لمشروع معين، ويشمل هذا القياس التسجيل والتبويب والترحيل ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية في القوائم المالية، أي أن القياس المحاسبي يشمل جميع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد الدفتري حتى إعداد الحسابات الختامية.

وأخيرا يمكن القول بأن القياس المحاسبي هو عصب الرئيسي للمحاسبة فقد يكون سلاحا ذو حدين إما أن يكون:

- حياديا ممهدا لقوائم مالية تتسم بالشفافية والموضوعية والدقة في محتوياتها،
- وإما أن يكون مضللا بحيث يطغى على البيانات المقاسة طابع الشخصية والذاتية.

الفصل الثاني:

دراسة الإفصاح المحاسبي في ظل تعدد بدائل القياس

تمهيد:

إن التكلم عن وظيفة الإفصاح المحاسبي لا يقل أهمية عن وظيفة القياس المحاسبي باعتبارهما وظيفتين متلازمتين مكملتين لبعضهما البعض، فبدون نتائج القياس لا وجود لوظيفة الإفصاح ولولا هذا الأخير ما تم نشر نتائج القياس المتوصل إليها، ولا شك أن الاهتمام بوظيفة الإفصاح لم يكن حديثا بحيث ظهر مع ازدياد حجم المؤسسات وكبر حجمها وتنوع نشاطاتها باعتباره الأداة أو الوسيلة التي توصل نتائج أعمال المؤسسة للأطراف المعنية بالأمر، من أجل اتخاذ مختلف القرارات التي تخدم مصالحهم، ومن هنا ينبع الدور الرئيسي والفعال للإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب، وتبويبها وتجميعها في جداول تسمى بالقوائم المالية التي تعطي نظرة شاملة للمؤسسة التي من شأنها توفير أرضية خصبة لاتخاذ القرارات السليمة.

ونظرا لأهميته البالغة ذلك أن الحصول على المعلومات أصبحت من القضايا الملحة في عالم المال والأعمال، وهذه المعلومات تكون مترجمة في شكل قوائم وتقارير مالية تعكس ما وقع في المؤسسة الاقتصادية من أحداث، أبت الهيئات المحاسبية الدولية إلا أن تنظم هذه الوظيفة من خلال تأطيرها ووضع المعايير اللازمة من أجل القيام بإفصاح ملائم يلبي احتياجات متخذي القرارات لذا ألزمت التشريعات القانونية ومعايير المحاسبة الدولية معدي القوائم المالية بتوفير متطلبات معينة كحد أدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وكيفية عرضها بغية الحصول على لغة محاسبية عالمية مفهومة تسهل عملية اتخاذ القرار لمستخدمي القوائم المالية

وبغية الإلمام بكافة جوانب هذه الوظيفة ارتأينا أن نقسم الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية كتالي:

المبحث الأول: مدخل إلى الإفصاح المحاسبي

المبحث الثاني: تنظيم المعايير المحاسبية الدولية لوظيفة العرض والإفصاح المحاسبي

المبحث الثالث: دور الوظيفة الإعلامية للإفصاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومات في القوائم المالية

المبحث الأول: مدخل إلى الإفصاح المحاسبي

تعد المحاسبة أداة لقياس وتوصيل المعلومات المالية التي تعكس أداء المشروعات وتبين مركزها المالي وتحتاج الكثير من الجهات والأفراد إلى هذه المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل كما تعد البيانات المحاسبية الأساس لاتخاذ القرارات في جميع مستويات الاقتصاد القومي، فالمستثمر يحتاج إليها لاتخاذ قرار الاستثمار، والمصرف يحتاج إليها لاتخاذ قرار الإقراض، والدائن يحتاج إليها لاتخاذ قرار منح الائتمان، والعمال ومنظماتهم يحتاجون غليها للوقوف على المركز المالي للمؤسسات التي يعملون فيها وتحديد أرباحها، كما تحتاج الدولة وسلطات الإشراف وأجهزة الرقابة الحكومية إلى البيانات المالية للقيام بوظيفة المتابعة وتقييم أداء المنشآت العاملة في المجتمع والتحقق من تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعة، بحيث تكون هذه البيانات في القوائم المالية بعد عملية القياس المحاسبي لها، وبالتالي وجب أن تحتوي على بيانات مالية ذات مصداقية وتتمتع بالشفافية باعتبارها المصدر الوحيد والرئيسي لكل المعلومات التي يتم اللجوء إليها لاتخاذ مختلف القرارات على كل المستويات، وتعد وظيفة الإفصاح ثاني أهم وظيفة في المحاسبة نظرا لما تحتويه من تقنيات مختلفة لتسجيل وتبويب مختلف أصول والتزامات المؤسسة وبالتالي وجب تنظيمها، تأطيرها، والإشراف عليها من خلال وضع آليات تمكن من الإفصاح الكافي وفي الوقت المناسب سعيا منها غلى تحقيق غايتها المرجوة منها.

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

1. لمحة تاريخية حول الإفصاح المحاسبي

تعود الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية إلى سنة 1837 حيث نشرت مجلة "**MAGASINE RAILWAY**" مقالة عن الإفصاح والتي أشارت إلى أثر الإبلاغ عن أرباح الشركات على سلوك المستثمرين، حيث ساد في الربع الأخير من القرن التاسع عشر اتجاه يحث على الزيادة في الإفصاحات المحاسبية من حيث تقديمها معلومات عن الأرباح ورأس المال والإهتلاكات، وتقييم الموجودات ودعم التشريعات التي تزيد من الإفصاح في القوائم المالية والحد من البدائل في

المعالجات المحاسبية[1]، وتوسع بعد ذلك مفهوم الإفصاح بعد أزمتي 1929-1933 بحيث كان الإفصاح غير مرغوب فيه من قبل غدارة الشركة بحجة أن أي معلومات منشورة سوف تضر بالمركز التنافسي للشركة لذلك كان الإفصاح خاضعا لما ترغب الشركة التصريح به[2]، ولكن بعد الأزمات السابقة الذكر سعت الهيئات المحاسبية المهنية والعلمية مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA والإتحاد الأمريكي للمحاسبة AAAA خلال الفترة 1933-1973 إلى البحث عن مبادئ محاسبية مقبولة عموما خصوصا على الإفصاح المحاسبي، فمنذ 1933 أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على ضرورة التزام مهنة المحاسبة بالإفصاح المحاسبي، كما أن لجنة تبادل الأوراق المالية الأمريكية SEC منذ تأسيسها في عام 1934م وبالتعاون مع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تصدر تعليماتها للشركات المساهمة المتعاملة في البورصة بمراعاة الإفصاح الشامل عن المعلومات المحاسبية لخدمة المستثمرين وحماية مصالحهم.

ومن جانب آخر كان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية أثر مباشر على المحاسبة، إذ فرضت على المحاسبين أن يولوا اهتماما خاصا للنظريات والمفاهيم التي تحكم مقومات وآليات هذه الأسواق كنظرية المحفظة مثلا، وفرض السوق المالي الفعال، ذلك ما أكد مرة أخرى أهمية الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بعد أن أصبحت هذه البيانات مصدرا رئيسا للمعلومات بالنسبة للمتعاملين في هذه الأسواق، لكن بعد عام 1974 تطور الإفصاح المحاسبي تطورا ملحوظا من خلال سمتين رئيسيتين أولاهما اتساع نطاقه ونطاق المعلومات التي يشملها والثانية هي التركيز على أهداف المرجوة من وراء الإفصاح خدمة لكل طرف له علاقة بالمؤسسة[3].

2. تعريف الإفصاح المحاسبي

اختلفت وجهات نظر الباحثين والمهنيين حول مفهوم الإفصاح خاصة فيما يتعلق بمحتوى الإفصاح ومستواه وهذا الاختلاف ينبع أساسا من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية، فمنهم من لا يحصر نطاق مشكلة الإفصاح في مجرد درجة تفصيل القوائم المالية المنشورة أو في أساليب

[1] Brief Richard P, **The accountants Responsibility in Historical Perspective, The accounting Review**, April, 1975, Page 268.

[2] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر: من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، الطبعة 02، دار وائل للنشر، الأردن 2006، ص 471-472.

[3] أحمد خلوف، **الأزمة العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، الملتقى الدولي حول: الأزمة الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية**، جامعة سطيف، 2009، ص 10.

تبويب وعرض المعلومات في هذه القوائم وإنما تعدى هذا النطاق يجعل منه عنصر دقة ومصداقية للأرقام المعروضة في هذه القوائم هو أساس مشكلة الإفصاح[1]، في حين أن الآخرين يرون أن مشكلة الإفصاح تنحصر فقط في نطاق عرض المعلومات في القوائم المالية المنشورة ومجرد كمية هذه المعلومات المنشورة فيها ومن ثم الشكل الذي تتم فيه عرض هذه المعلومات، ولقد عرض مفهوم الإفصاح بالعديد من التعاريف وفيما يلي عدد منها:

– الإفصاح المحاسبي هو: "**عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة**"[2].

– ويعني الإفصاح أيضا: "**عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية الخاصة بالوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصلحة حالية أو مستقبلية بهذه الوحدات[3]، والمصدرة من قبل المؤسسة الخاصة بنشاط الدورة المحاسبية المنتهية بغية اتخاذ القرارات حسب مصلحة كل طرف من الأطراف ذات العلاقة**".

– الإفصاح هو:" **عرض المعلومات الهامة المتعلقة بالوحدة الاقتصادية من خلال مجموعة من القوائم والتقارير المالية لمساعدة القارئ الواعي على اتخاذ قرارات رشيدة، ويتم عرض تلك المعلومات إما في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات الملحقة بها أو قوائم إضافية، وتتضمن القوائم المالية في ظل الإصدارات المحاسبية الجارية قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى قائمة التغيرات في حقوق الملكية**"[4].

– كما يعطي بعض الباحثين مفهوما للإفصاح استنادا إلى الغرض من توضيح المعلومات المالية بحيث عرفوه على أنه: "**تشر المعلومات الضرورية للفئات التي تحتاجها لزيادة فعالية العمليات التي يقوم بها**

[1] خالد الخطيب، **الإفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم 01، مجلة جامعة دمشق،** المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، 2002، ص 152.

[2] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، دار ايتراك، القاهرة، 2005، ص 578.

[3] صديقي مسعود، صديقي فؤاد، **انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، جامعة الوادي، 2013، ص 03.

[4] أحمد السيد حمد الله، **مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين، منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري، مجلة البحوث التجارية**، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق، 1993، ص 103-104.

السوق المالي، إذ أنها تحتاج للمعلومات لتقييم درجة المخاطرة التي تتعرض لها الشركة للوصول إلى القرار الذي تستطيع من خلاله تحقيق أهدافها والتي تتناسب مع درجة المخاطرة المرغوب بها"[1].

ومن هذا كله استنتج الباحث من خلال التعاريف السابقة نقاط رئيسية حول الإفصاح المحاسبي:

- هو الأداة التي تفسر القوائم المالية وتخبر عما تحتويه؛
- هو المدخل الأخلاقي لمهنة المحاسبة والمراجعة؛
- هو أحد أركان القوائم المالية؛
- هو الوسيط بين نشاط المؤسسة والأطراف ذات العلاقة؛
- هو الأساس الذي يستند عليه متخذ القرارات لاتخاذ أحسنها.

وينبع هذا الاختلاف في التعاريف المقدمة من اختلاف المصالح للأطراف ذات العلاقة واختلاف الأهداف من استخدام البيانات المالية، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته واحتياجاته الكاملة في هذا المجال، وأصبح لابد من وضع إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرهم وبشكل يوفر حد أدنى من الإفصاح، المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتك الأطراف[2].

المطلب الثاني: أشكال وأنواع الإفصاح المحاسبي

إن الإفصاح المحاسبي هو مفهوم نسبي وهذا بدوره أفرز العديد من الأنواع وإذا ارتأينا تقسيمه إلى أنوع فيمكن القول بأن كمية المعلومات المنشورة ودرجة تفصيلها ودرجة الالتزام وطبيعة المستثمر هي المحددات الرئيسية لنوع وشكل الإفصاح وسنستعرض أهمها فيما يلي:

1. حسب كمية المعلومات:

1.1 الإفصاح الكافي:

وهو النوع من الإفصاح الذي يحتوي على قدر من المعلومات يجعل القوائم المالية غير مضللة وتحتوي على الركائز الأساسية التي يجب توفرها في هذه القوائم[3]، كما عرف على أنه ذلك النوع من الإفصاح الذي يحتوي على الحد الأدنى الواجب نشره من المعلومات وأن تشمل القوائم المالية

[1] خالد الخطيب، **الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الفلسطينية في ظل المعيار المحاسبي الأول**، مرجع سابق، ص 154.

[2] زيود اللطيف، الرضا عقبة، لايقة، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف، وفقا للمعيار المحاسبي رقم 30، مجلة جامعة تشرين**، للدراسات والبحوث العلمية المجلد 28، العدد02، 2006، ص 197.

[3] حذام فالح جيجان، **أثر الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات، مجلة الإدارة والاقتصاد**، العدد 91، السنة 35، العراق، 2012، ص 107

والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمنظمة لتجنب تظليل الأطراف المهتمة بالمنظمة ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية[1].

2.1- الإفصاح الشامل:

الإفصاح الشامل يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات تأثير محسوس على قرارات مستخدم تلك التقارير[2]، أي أن المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم المالية من المفروض أن تجيب على كافة التساؤلات المطروحة من قبل مستخدميها، كما يمكن القول بأن مفهوم الإفصاح الشامل يعني بأن تكون المعلومات كثيرة وتفصيلية، ولكن يقصد به أن يوصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية كل الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي[3]، وأن الإفصاح الشامل يمتد فيما وراء الأرقام المحاسبية فهو لا يقتصر على مخرجات النظام المحاسبي من بيانات مالية ولكن يمتد الأمر إلى الإفصاح عن معلومات وصفية قد يكون لها تأثير جوهري على القرارات .

3.1- الإفصاح العادل:

نص المعيار الدولي رقم 01 والمتعلق بالعرض والإفصاح في القوائم المالية في فقرته 15 على أن الإفصاح العادل يجب أن يتضمن ما يلي[4]:

- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والتي توجب علي الإدارة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية لمنشأة بحيث تمثل البيانات المالية لكافة المتطلبات الخاصة وعلي الإدارة تطوير سياسات لضمان توفير البيانات المالية؛
- تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات محاسبية وموثوقة للمقارنة ومن الممكن فهمها؛
- تقديم إفصاح إضافي عندما تكون المتطلبات في معايير المحاسبة الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث معيبة علي المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.

---

[1] حنان رضوان، **النموذج المحاسبي المعاصر: هيكل نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، 2003، ص 447.

[2] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، الطبعة الثانية دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 473.

[3] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المالية المتوسطة: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 48-49.

[4] **المعيار المحاسبي الدولي رقم 01**، أنظر إلى الموقع : http://www.q8control.com/01_-_____.pdf.

ومن هذا المنطلق يمكن تعريف الإفصاح العادل على أنه: ذلك النوع من الإفصاح الذي ينطوي على هدف أخلاقي وذلك بتطبيق معاملة متساوية لجميع المستخدمين المحتملين للقوائم المالية[1]، بمعنى آخر تزويد الجهات المختلفة بالمعلومات المالية بنفس الكمية وفي نفس الوقت[2].

4.1- الإفصاح التفاضلي:

وهو ذلك النوع من الإفصاح الذي يتم فيه التركيز على القوائم المالية بصورة مختصرة على التفاضل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام لتلك التغيرات[3]، وهذا النوع من الإفصاح مازال محل جدل بين مؤيد ومعارض وهو إجراء غير مقبول عموما.

2. حسب درجة إلزامه:

ويصنف على نوعين هما[4]:

1.2- الإفصاح الإلزامي:

وهو ذلك النوع من الإفصاح الذي يتضمن جميع المعلومات المطلوب الإفصاح عنها وفقا للتنظيمات واللوائح مثل: قوانين الشركات، لوائح أسواق رأس المال، معايير المحاسبة القابلة للتطبيق، وترجع أهمية هذا النوع من الإفصاح إلى إلزام المؤسسات بالإفصاح عن المعلومات التي قد ترغب في إخفاءها.

2.2- الإفصاح الاختياري:

ويتضمن المعلومات المالية وغير المالية والتي يكون من المفيد على المؤسسات الإفصاح عنها من أجل تحسين فهم القوائم المالية الإجبارية ولزيادة توضيح بنودها بالنسبة لمستخدميها على الرغم من أنها غير مجبرة على نشرها بحيث تعتبر خارج نطاق متطلبات الإفصاح.

3. حسب دور الإفصاح:

ويصنف على نوعين هما:

1.3- الإفصاح الإعلامي أو التثقيفي:

---

[1] الدون هندريكسن، **النظرية المحاسبية**، مرجع سابق 1990، ص 766.

[2] مؤيد الساعدي، قاسم علي عمران البياتي، **فاعلية الإفصاح المحاسبي في تقليل الفساد المالي والإداري، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية**، 04-05 ديسمبر 2012، جامعة المسيلة، الجزائر، ص 02.

[3] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، مرجع سابق، ص 475.

[4] Bilal Omar and Jon Simon, **Corporate aggregate disclosure practices in Jordan,** Advances in Accounting, **Incorporating Advances in International Accounting**, No.27, 2011, p 167.

يفترض هذا الإفصاح مستثمرا مثقفا ذا دراية وإطلاع واسعين، ويمتلك القدرة على التحليل وعقد المقارنات وإجراء التنبؤات بطريقة مهنية، ويتسم هذا الإفصاح عموما باتجاه متزايد نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته وبالتركيز ليس فقط على المعلومات المالية، وإنما يشمل أيضا معلومات غير مالية كمية ووصفية، مثل معلومات عن الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية، وعن كفاية ومؤهلات العاملين، وتطور كفاءتهم وإنتاجيتهم[1].

2.3- الإفصاح الوقائي أو التقليدي:

ويقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب القرار والهدف الأساسي من ذلك هو حماية المستثمر العادي ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية حتى ولو كان ذلك على حساب استبعاد الكثير من المعلومات الملائمة[2].

المطلب الثالث: المقومات الأساسية للإفصاح والعوامل المؤثرة فيه

إن عملية الإفصاح في القوائم المالية ليست عملية عشوائية بل يجب أن تكون عملية منظمة مع مراعاة مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم لها بالإضافة إلى مراعاة القدرة على فهم وتفسير المعلومات الموجودة بها سعيا منها إلى اتخاذ أحسن القرارات.

1. المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي

تتمثل المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي فيما يلي[3]:

- **تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية:** تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من يستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون والمحتملون، الدائنون، المحللون الماليون، الموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.
- **تحديد الأغراض التي تُستخدم فيها المعلومات المالية:** يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي، هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة، حيث تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي، الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، و

[1] حنان رضوان، **النموذج المحاسبي المعاصر: هيكل نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 462.
[2] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق 1990، ص 331.
[3] سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، مرجع سابق، 2009، ص 163.

تعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام المعلومات من جهة أخرى[1].

- **تحديد طبيعة ونوع المعلومات المالية التي يجب الإفصاح عنها:** تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا، في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي، إضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات والأعراف، لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات، على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم .
- **تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات:** يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة.
- أن تكون المعلومات المفصح عنها تتمتع بخصائص الإفصاح الجيد ومن أهم هذه الخصائص[2]:

أ. أن تكون هذه المعلومات قابلة للفهم.

ب.أن تكون هذه المعلومات ذات موثوقية؛

ت.أن تكون هذه المعلومات قابلة للمقارنة؛

ث.أن تتميز هذه المعلومات بالملائمة.

2. العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح المحاسبي من أدوات الاتصال الذي بدونه لن تكون هناك فائدة لمخرجات النظام المحاسبي لكن الإفصاح عن أية معلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية بل توجد مجموعة من العوامل المؤثرة في عملية الإفصاح ومن أهم المحددات الرئيسية لنوع وحجم الإفصاح ما يلي[3]:

---

[1] صبايحي نوال، **أثر الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي الثالث حول: آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع المعايير المحاسبية الدولية وتأثيره على جودة المعلومات المحاسبية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة الوادي، 18-19 نوفمبر 2013، ص 06.

[2] سلام عادل عباس النصراوي، **دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرار الاستثمار في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة مركز دراسات الكوفة**، العدد 36 ،كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، 2015، 188.

[3] محمد أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 586.

- **نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:** لابد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسين ،و الذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة ،حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل دولة.
- **الجهات المنظمة و المسئولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح:** إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية و الحكومية[1].
- **المنظمات و المؤسسات الدولية التي تهتم بالمحاسبة:** من الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها علة المستوى العالمي، ومن أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، من خلال إصدارها مجموعة من المعايير المحاسبية.

المطلب الرابع: أساليب الإفصاح المحاسبي

حتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، و التي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية أهمها ما يلي[2]:

1. إعداد القوائم المالية و ترتيب بنودها:

إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

2. استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها:

مم لا شك فيه أن استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب القوائم المالية السابق الإشارة إليها. ويجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف جيدا لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس

[1] زغدار أحمد واسفير محمد، **خيار الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية، مقال منشور في مجلة الباحث**، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 2009/07، 2010، ص 84.

[2] محمد أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، مرجع سابق، ص 584.

المعاني في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها إلا أصبح الإفصاح غامض في حالة حدوث عكس ذلك[1].

3. الملاحظات الهامشية:

يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، و التي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق و المبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى عن الالتزامات المحتملة[2].

4. الملاحق:

وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الإهتلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي...الخ.

5. المعلومات الموجودة من خلال الأقواس:

تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

6. تقرير المراجع:

يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المؤسسة حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، و يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن أداء للمؤسسة وعن الخطط المستهدفة.

7. وسائل أخرى مكملة للإفصاح:

وهي عبارة عن توضيحات أو تفسيرات مساعدة ومكملة للقوائم المالية نذكر أهمها[3]:

---

[1] http://mouhasaba.3oloum.org/t279-topic شوهد يوم 26 / 02/ 2016

[2] صبايحي نوال، **أثر الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية**، مرجع سابق ص 07.

[3] http://mouhasaba.3oloum.org/t279-topic : شوهد يوم 27/ 02/ 2016

- استخدام المقارنات للقوائم المالية وكذلك المعلومات المقارنة عن سنوات سابقة مثل أرقام المبيعات أو المصروفات أو الأرباح الموزعة، لتحديد الاتجاهات وفهم واستفادة مستخدمي القوائم المالية؛
- استخدام النسب المالية لمساعدة مستخدمي المعلومات على فهم المعلومات وتحديد اتجاهات الزيادة أو النقصان في أي بند من البنود بمقارنة هذه النسب مع مثيلاتها في السنوات السابقة أو مع مثيلاتها في المؤسسات المماثلة؛
- استخدام الرسوم البيانية الإحصائية لتحسين الإفصاح وتوصيل المعلومات لمستخدميها في سهولة لتحقيق أهدافهم.

بالنظر للتقدم العلمي الذي غزا كل مجال من مجالات النشاط البشري، أصبح الاعتماد على المعلومة الصحيحة والدقيقة واجب كل باحث أو مخطط أو مسئول في أي موقع إداري كان، وعليه فان الأنظمة والقوانين الحديثة أصبحت تركز على أهمية الإفصاح للمعلومات وخاصة المالية منها، وقد صيغت أدلة ومعايير دولية تعالج الإفصاح المالي ودوره، وإبراز المعلومات والبيانات المالية الواجب الإفصاح.

المبحث الثاني: تنظيم المعايير المحاسبية الدولية لوظيفة العرض والإفصاح المحاسبي

إن الإفصاح المحاسبي تطور بتطور الفكر المحاسبي سواء من الجانب المهني أو الأكاديمي، إذ لم تعد المحاسبة فن تسجيل وتبويب الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية بل أصبحت تلعب دورها كنظام للمعلومات المحاسبي، من خلال قياس وتحليل وتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسة للأطراف التي لها مصالح معها، مما توجب بالسعي نحو وضع تشريعات قانونية ومعايير متفق عليها من طرف الممارسين تخص عملية الإفصاح وكيفية عرض المعلومات في القوائم المالية[1]، هنا تطلب الأمر وضع معايير محاسبية تنظم عملية نشر المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة والاستفادة منها قدر الإمكان، إذ تعتبر القوائم والتقارير المالية من أهم مخرجات النظام المحاسبي، وهذا يعني أهمية الأرقام التي تحويها هذه القوائم باعتبارها تلخيص لكم هائل من الأحداث والعمليات المالية التي تمت خلال فترة معينة، والتي تصبح فيما بعد الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ القرار، ونظرا لتعدد الفئات المستخدمة لها فقد صممت من حيث الشكل والمحتوى لتخدم الأغراض العامة لجميع الفئات مع ضرورة أن تتوافر في المعلومات المدرجة في هذه القوائم مجموعة من الخصائص حتى تكون أكثر فائدة.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

إن القوائم المالية تعتبر الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، وتشمل القوائم المالية عادة :قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، كما تشمل أيضا الملاحظات على القوائم المالية والجداول الملحقة والتي تعتبر الجزء المكمل للقوائم المالية[2].

1. تعريف القوائم المالية

عرفت القوائم المالية على أنها: "**مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل فيما بينها، تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وللأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات**[3]".

كما يمكن القول بأنها: "**عرض هيكلي للمركز المالي للمنشأة وأدائها خلال فترة معينة، بحيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي القوائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة وتساعد أصحاب**

[1] زغدار أحمد واسفير محمد، **خيار الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سابق، ص 83.
[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **المحاسبة المتوسطة وفق المعايير المحاسبية الدولية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص 13.
[3] Jean-François des Robert, François Méchain, Hervé Puteaux ,**normes IFRS et PME**, Dunod, paris, 2004, p12.

المنشأة في تقييم كفاءة استغلال الإدارة لموارد المنشاة[1]، حيث تشكل القوائم المالية أحد المصادر الرئيسية للمعلومات وذلك بعد أن يتم تدقيقها من قبل المدقق الخارجي ليتم بعد التأكد من صدقها ومصداقيتها الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات الإقتصادية والتي تخدم المصلحة العامة للمنشأة والمصلحة الخاصة للأطراف ذات العلاقة.

وعرفت كذلك بأنها: "**الطريقة التي يمكن بها ضمان وصول المعلومات إلى الأطراف ذات العلاقة وهم المساهمون والمسيرين ومصالح الضرائب وغيرهم، بطريقة سهلة ومفهومة تمكنهم من اتخاذ مختلف قراراتهم على أسس سليمة**[2]"، والمتمثلة في القوائم المالية الأساسية وهي: قائمة المركز المالي (الميزانية)؛ جدول النتائج؛ قائمة التدفقات النقدية؛ قائمة التغيرات في حقوق الملكية، إضافة إلى القوائم المالية الثانوية والتي تعتبر غير إجبارية فقط يمكن الاستعانة بها من أجل توضيحات أكثر لمستخدميها وتسمى بالكشوف التفصيلية وتقرير عن رأي المراجع الخارجي حول القوائم المالية الرئيسية عن مدى صدق تعبيرها عن واقع المنشأة[3].

وتجدر الإشارة هنا إلى أن مفهوم التقارير المالية هو مفهوم أشمل من القوائم المالية فهذه الأخيرة جزء لا يتجزأ منها، حيث تمتد التقارير المالية لتشمل الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة، وقد تكون مالية وغير مالية تنشرها المؤسسة من أجل إيضاحات أكثر للأطراف ذات العلاقة مع عدم الإلزامية بها ونذكر منها: رأي المدقق الخارجي؛ نشرات أو تقارير مجلس الإدارة؛ التنبؤات المستقبلية؛ الخطط المستقبلية؛ التأثير البيئي والاجتماعي لأعمال المؤسسة.

2. أنواع القوائم المالية

تنقسم القوائم المالية إلى شقين: القوائم المالية الأساسية والقوائم المالية الثانوية بحيث تمثل مجتمعة ما يسمى بالتقارير المالية بحيث يكمن وجه الاختلاف بين المصطلحين أن مفهوم التقارير المالية أشمل من مفهوم القوائم المالية حيث أن هذه الأخيرة يتم إعدادها وفق ضوابط وقواعد صارمة أما القوائم الثانوية فللمؤسسة الاختيار في طريقة عرضها وإعدادها وقد تحتوي على أرقام ونصوص مكتوبة تشرح فيها مختلف أعمال الشركة بينما لا نجد في القوائم المالية سوى لغة واحدة وهي لغة الأرقام.

---

[1] سمير محمد الشاهد، طارق حماد عبد العال، **قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية، للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية**، اتحاد المصارف العربية، 2000، ص 20.

[2] Barry Elliott, Jamie Elliott, **Financial Accounting and reporting,** Fourteenth Edition, Pearson edition, UK, 2011, p05.

[3] بالرقي التجاني، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية** ، مرجع سابق، ص 146.

وتتمثل القوائم المالية الأساسية في قائمة المركز المالي؛ قائمة جدول النتائج أو قائمة الدخل؛ قائمة التدفقات النقدية؛ وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، مفصلة كالآتي:

1.2- قائمة المركز المالي (الميزانية):

قائمة المركز المالي هي في الأساس جدول تلخيصي يعرض الوضعية المالية للمؤسسة في وقت معين، هذه الأخيرة تقاس بالفرق بين جميع أصول المؤسسة وجميع خصومها، ويمثل هذا الفرق حقوق الملكية[1]، إذن قائمة المركز المالي هي تصوير للوضع المالي في لحظة زمنية هي تاريخ إعداد القائمة، وعليه فإن محتويات قائمة المركز المالي هي عناصر لحظية، وتعرف محاسبيا بمصطلح الأرصدة[2]، وتتمثل عناصرها فيما يلي:

- **الأصول:** الأصل هو أي شيء له القدرة على تزويد المؤسسة بالخدمات أو المنافع في المستقبل، اكتسبت المؤسسة الحق فيه نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي وذلك من أجل تنمية ثروتها والحصول على توزيعات نقدية أو من أجل الاستفادة من ارتفاع قيمته، شريطة أن يكون قابلا للقياس المالي حاليا بدرجة مقبولة من الثقة والمنافع الاقتصادية التي يتضمنها الأصل هي قدرته بشكل مباشر أو غير مباشر على المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة للمؤسسة[3]، وتنقسم على أصول ثابتة وأخرى جارية ويتم هذا التقسيم حسب درجة سيولة الأصل أو قابلية تحوله إلى نقدية في المستقبل.
- **الالتزامات:** و التزام حالٍ على المؤسسة بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى في المستقبل نتيجة عمليات أو أحداث ماضية شريطة أن يكون الالتزام قابلا للقياس المالي بدرجة مقبولة من الثقة، وبشرط ألا يكون مرتبطا بصورة مباشرة بحق غير قابل للقياس.
- **حقوق الملكية:** هي إجمالي حقوق المساهمين في المؤسسة، وبمعنى آخر حقوق الملكية تمثل صافي أصول المؤسسة بعد سداد كافة الالتزامات[4].

2.2- قائمة جدول النتائج (قائمة الدخل):

إن قائمة الدخل هي القائمة التي تقيس مدى نجاح عمليات المؤسسة في فترة زمنية معينة ، كما أنها عبارة عن جدول تلخيصي للأعباء والإيرادات المحققة من قبل المؤسسة والفارق بينهما يظهر النتيجة

[1] Wolfgang Dick, Franck Missoner-Piera, et autres, **Comptabilité Financière en IFRS,** Pearson éducation, Paris, France, 2006, p 3.

[2] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 215.

[3] بالرقي التجاني، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، مرجع سابق، ص 315.

[4] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 215.

الصافية من ربح أو خسارة، فإن قائمة الدخل تزود مستخدميها بالمعلومات حول الأداء المالي للمؤسسة، وتساعدهم على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، إضافة إلى معلومات أخرى مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، أما العناصر الأساسية لها[1]: الدخل؛ المصاريف؛ الإيرادات؛ المكاسب؛ والخسائر.

3.2- قائمة التدفقات النقدية:

إن قائمة التدفقات النقدية عبارة عن قائمة توضح كيفية تمويل المؤسسة لنشاطاتها، وكيفية استخدامها لمصادرها خلال فترة زمنية محددة ، كما أنها بيان للتدفقات النقدية الداخلة للمؤسسة، والتدفقات النقدية الخارجة منها خلال الدورة المحاسبية مع التفرقة بين التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية للمؤسسة[2].

4.2- قائمة حقوق الملكية:

إن قائمة التغيرات في حقوق الملكية عبارة عن جدول يوضح الأحداث التي قد تطرأ على بنود رأس المال وحقوق المساهمين، والتي تعطي معلومات عن التغيرات التي تحدث أثناء السنة على رأس المال والأرباح المحتجزة والتوزيعات والاحتياطيات[3]، إن الهدف الأساسي من معلومات تغيرات حقوق الملكية يتمثل في تحديد مجموع النتائج المتولدة من نشاطات المؤسسة خلال فترة النشاط فيما يتعلق برأس المال، ويستثنى منها جميع المعاملات التي تتم بين المساهمين مثل :إصدار أسهم عينية، تحويل سندات إلى أسهم، علاوة الإصدار[4].

5.2- الملاحق:

تعتبر الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية جزء لا يتجزأ منها، ذلك أنها تتضمن هوامش وملاحظات وتوضيحات لما تضمنته القوائم المالية، والتي تعتبر ضرورية لفهم الق وائم المالية، وبانتفاء وجودها تكون القوائم المالية غامضة، ولا يمكن أن تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات الرشيدة[5].

3. أهداف القوائم المالية

[1] دونالد كيسو جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، ج1، ط2، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، ص 166.
[2] عبد الوهاب رميدي، علي سماري، **المحاسبة المالية**، ط1، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2011، ص 45.
[3] مرجع نفسه، ص 44.
[4] C. Maillet-Baudrier, A. Le Manh, **Les Normes Comptables Internationales IAS-IFRS**, éditions Foucher, Paris, France, 2007, pp 58.
[5] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، مكتبة الجامعة، الشارقة، 2007، ص 143.

تهدف القوائم المالية بشكل عام إلى توفير معلومات عن الوضع المالي للوحدة في تاريخ غلق الحسابات وذلك من خلال الميزانية، وتوضيح الكفاءة من خلال جدول النتائج، وتحديد تغيرات وضعية الخزينة في جدول تدفقات الخزينة لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ مختلف قراراتهم الإقتصادية[1]، والمتمثلين أساسا في المستثمرين الحاليين أو المحتملين، العمال، المقرضين، الموردين، الحكومة وإداراتها المختلفة وكذا الجمهور[2]، لذا تنشأ أهداف التقارير المالية أساسا من احتياجات المستخدمين الخارجيين الذين يعتمدون على ما تقدمه لهم القوائم المالية، حيث يتم توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين، وتمكينهم من تحديد مدى قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية جيدة، ويتم صياغتها لتخدم قرارات المستثمرين والدائنين كمرجع يرتكزون عليه[3].

وتنحصر أهم أهداف القوائم المالية في العناصر التالية:

- الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمنشأة والتي تساعد الفئات المختلفة في اتخاذ القرارات الرشيدة التي تحقق أهدافها[4]؛
- تمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة للتطورات والأوضاع الإقتصادية المستقبلية للمنشأة وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية وسداد التزاماتها وتوزيع الأرباح على المساهمين[5].
- تقييم قدرة المنشأة على استخدام أموالها وتحقيق أهدافها وتقييم كفاءة الإدارة بالقيام بالمسؤوليات الموكلة لها، الأمر الذي يعتبر مؤشرا على قدرة المنشأة على مواجهة منافسيها والحفاظ على بقائها وإستمراريتها[6]؛
- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي وأداء المنشأة والتغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الإقتصادية[7]؛

---

[1] Robert Oberth, **Pratique des normes IAS/IFRS,** Edition Dunod, Paris, 2004,P54

[2] Bernard Raffournier, **Les Normes Comptables Internationales IFRS/IAS**, Economica, 2ème Edition, France, 2005,P15

[3] بن فرج زوينة، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية**، جامعة فرحات عباس سطيف، غير منشورة، 2014/2013، ص 57.

[4] عبد الجبار السيد طه، **الإفصاح المحاسبي ودوره في تنشيط أسواق رأس المال العربية، مجلة صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي**، جامعة الأزهر، العدد 09، 1999، ص 277.

[5] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2006، ص145.

[6] بن فرج زوينة، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق**، مرجع سابق ص 58.

[7] سعيدي عبد الحليم،**محاولة تقييم الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية**، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص 50.

- توضيح طريقة الحصول على الموارد وكيفية استخدامها في شكل أصول مختلفة وأية معلومات تفيد في تقييم الأداء والتنبؤ بالأرباح في المستقبل[1]؛

وعمليا يمكن القول بأن قسم البحوث المحاسبية التابع لمجلس المبادئ المحاسبية أشار تقريره رقم 04 في فصله الرابع إلى أهداف عامة للقوائم المالية تتلخص فيما يلي[2]:

- توفير معلومات معول عليها بشأن الموارد الإقتصادية للمنشأة والتزاماتها لكي يتم في ضوئها:

أ. تقييم نقاط قوة وضعف المنشأة؛

ب.عرض التمويل والاستثمار؛

ت.تقييم قابليتها على سداد التزاماتها؛

ث.عرض الموارد الأساسية للنمو.

- توفير معلومات معول عليها بشأن التغيرات في صافي الموارد الناتجة من نشاطات المنشأة الموجهة نحو تحقيق الأرباح لكي يتم في ضوئها:

أ. عرض مقسوم الأرباح المتوقع للمستثمرين.

ب.البرهنة على قدرة المنشأة على سداد الدائنين والمجهزين؛ توفير فرص عمل للعمال؛ دفع الضرائب وخلق الثروة من أجل التوسع.

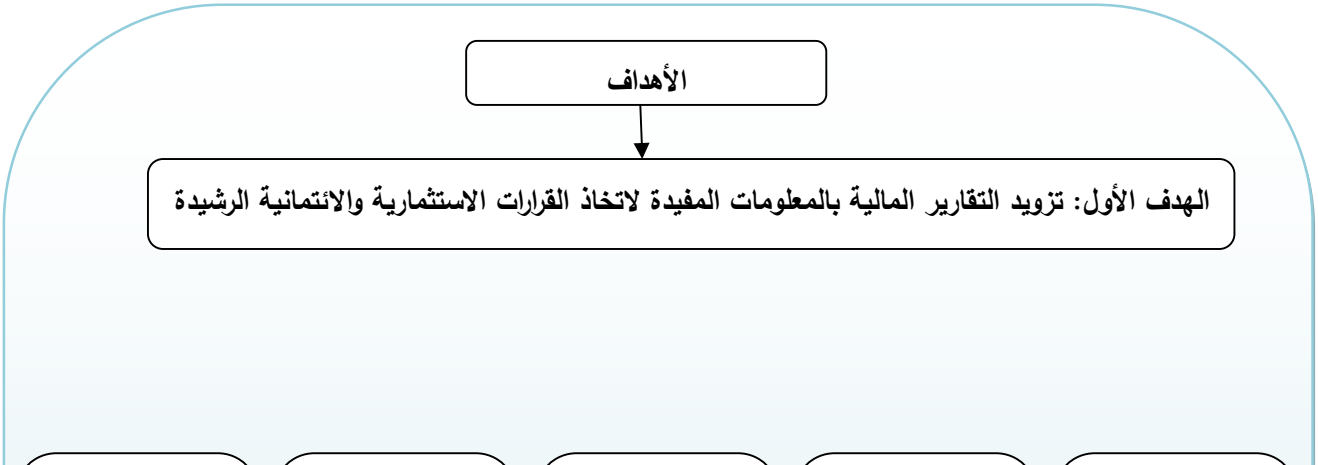
ت.تجهيز الإدارة بالمعلومات اللازمة من أجل التخطيط والرقابة.

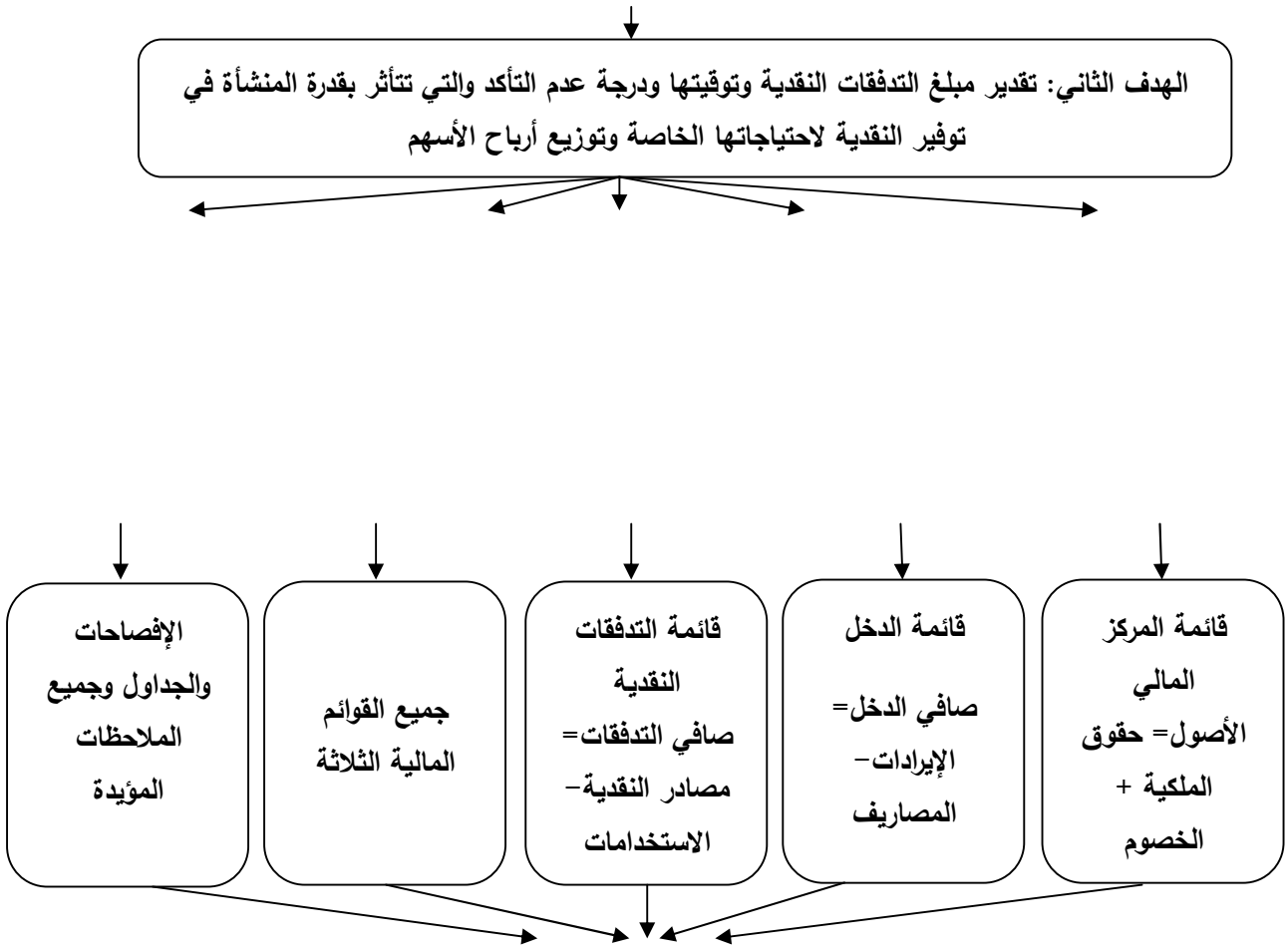
ث.عرض ربحية المنشأة في المدى البعيد.

- توفير معلومات مالية يمكن استخدامها لتقدير دخل المنشأة المتوقع.

وفي هذا المجال قامت هيئة عناصر القوائم المالية وقياسها بإصدار مذكرة من ثلاثة أجزاء بعنوان الإطار النظري للمحاسبة المالية والتقرير المالي "**FASB**" كما قدمت اللجنة اثني عشر هدفًا تكون في مجموعها هيكلا متسقا له عدة مستويات متدرجة من العموميات إلى الخصوصيات، والشكل الموالي يلخص الأهداف المرجوة من مختلف القوائم المالية كالتالي:

الشكل رقم 2-5: أهداف القوائم المالية





المصدر :حيدر محمد علي بني عطا؛ **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**؛ دار حامد للنشر والتوزيع؛ الأردن؛ الطبعة الأولى؛ 2007 ؛ ص 9.

المطلب الثاني: العرض والإفصاح وفق ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، بحيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية والتي تعتبر الدعامة الأساسية التي تقوم عليها المنشأة، كذلك تعتبر القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات[1]، وهي نتاج النشاط المعلوماتي في

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية، الطبعة الأولى**، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 93.

المنشأة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية، كذلك تعتبر ملخصا كميا للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق ملكيتها، ولقد تطرق المعيار IAS 1 إلى عرض القوائم المالية كذلك صدر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB دليل عن كيفية إعداد القوائم المالية استنادا إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS، كما نتطرق إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 تحت عنوان قائمة التدفقات النقدية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 10 الأحداث اللاحقة.

1. المعيار الدولي رقم 01 (عرض القوائم المالية)

1.1- مدخل إلى المعيار IAS 01:

هدفت المعايير المحاسبية الدولية إلى توحيد المعرفة المحاسبية وتوحيد ممارساتها العملية من خلال إصدار معايير محاسبية خاصة بالعرض والإفصاح وتمثلت في المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 تحت عنوان: العرض والإفصاح في القوائم المالية بحيث ركز هذا المعيار على نوعية القوائم المالية الواجبة العرض بالإضافة إلى شكلها ومحتواها من المعلومات المحاسبية الضرورية للممارسات المحاسبية ومن أهم ما جاء به هذا المعيار ما يلي[1]:

- **الهدف من المعيار**: يهدف هذا المعيار إلى تحديد الأسس التي يتم على ضوءها عرض القوائم المالية ذات الغرض العام بغرض ضمان إجراء المقارنة سواء تعلق الأمر بمقارنة القوائم المالية لمؤسسة خلال فترات مختلفة أو مقارنة قوائمها بالنسبة لمؤسسة أخرى تنشط في نفس المجال.
- **نطاق المعيار**: يطبق المعيار على جميع القوائم المالية ذات الغرض العام ويقصد بها تلك القوائم التي يتوقع أن تلبي احتياجات المستعملين الذين لا تتوفر لديهم السلطة على طلب المعلومات التي تتلاءم مع متطلباتهم واحتياجاتهم الخاصة.
- **مكونات القوائم المالية**: حتى تكون القوائم المالية مكتملة يجب أن تتضمن:
  - قائمة المركز المالي: تطرق المعيار إلى جانبيها من أصول والتزامات وحقوق الملكية؛
  - قائمة الدخل: تطرق المعيار على كل من الإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر؛

[1] عقاري مصطفى، **المعيار الدولي رقم 01 (عرض القوائم المالية)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية**، العدد الأول، جامعة باتنة، جوان، 2007 ، ص 12.

- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: وتشمل التغيرات في حقوق الملكية باستثناء تلك العمليات التي لها علاقة بحقوق الملاك أنفسهم؛
- قائمة التدفقات النقدية: خصص لها معيار مستقل هو المعيار المحاسبي الدولي رقم 07؛
- الملاحق: ويجب أن تتضمن السياسات المحاسبية وبعض التغييرات التي طرأت عليها وأي ملاحظات أو تفسيرات عن العناصر المكونة للقوائم المالية الرئيسية؛
- الحد الأدنى من البنود الواجب عرضها في القوائم المالية: تطرق المعيار إلى الحد الأدنى من البنود الواجبة العرض في القوائم المالية بحيث لا يمكن الاستغناء عن بند من البنود بحيث تصبح هذه القوائم المالية ناقصة وغير مفيدة لمستعمليها.

1.2- شكل ومحتوى القوائم المالية حسب IAS 01:

لقد حدد المعيار الدولي رقم 01 شكل ومضمون القوائم المالية الأربعة الأساسية كالآتي:

1.1.2- قائمة المركز المالي:

تعتبر الميزانية مرآة عاكسة للوضع المالي حيث أنها تحتوي على ملخص لنشاط المؤسسة وقوتها ومدى تطورها، وهي تحتوي على موجودات وحقوق المؤسسة من جهة، ومطالبها والتزاماتها من جهة أخرى، فهي تهدف إلى قياس ثروة المؤسسة والإفصاح عنها في وقت معين عادة يمثل السنة (12 شهر) إلا في حالات استثنائية.

يجب على المنشأة عادة أن تقوم بعرض ميزانية مبوبة، تفصل ما بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة والالتزامات المتداولة والالتزامات غير المتداولة (تعتمد على طول الدورة التشغيلية للمؤسسة) وإذا استند العرض على السيولة فانه يتم فقط عندما ينتج عنه التزويد بمعلومات وموثوقة وأكثر ملائمة، وعند ذلك يمكن إلغاء التصنيف على أساس التداول وغير التداول[1].

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، عمان،2006، ص 15.

- **التمييز بين المتداول وغير المتداول:** يشترط معيار المحاسبة الدولي أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة منفصلة في صلب الميزانية العمومية، ويصنف الأصل على أنه متداول في الحالات التالية [1]:

- عندما يتوقع أن يتحقق نقدا أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة؛
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
- عندما يتوقع أن يتحقق خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية العمومية؛
- عندما يكون نقدا أو أصلا معادلا للنقد ولا يوجد قيودا على استعماله.

وتصنف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة، وتشمل الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة والأصول التشغيلية والمالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل .أما الخصوم فإنها تصنف على أنها متداولة في الحالات الآتية :

- عندما يتوقع تسديده أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة .
- عندما يكون ناشئا عن أغراض المتاجرة .
- عندما يستحق التسديد خلال 12 شهرا من تاريخ إعداد الميزانية العمومية .
- لا يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من اثني عشر شهرا من إعداد الميزانية وتصنف جميع الالتزامات الأخرى على أنها التزامات غير متداولة.

- **المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية:** يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التالية :الممتلكات والمصانع والمعدات، الاستثمارات العقارية، الأصول غير الملموسة، الأصول المالية، المخزون، الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى والنقد ومعادلات النقد، الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى،المخصصات، الالتزامات المالية، الالتزامات والأصول الضريبية الحالية، حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية، رأس المال المصدر والاحتياطات الموزعة على حاملي حقوق الملكية.
- **المعلومات التي يجب عرضها في الميزانية أو الإيضاحات:**

[1] محمد مطر وآخرون، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية**، مرجع سابق، ص 366.

- تصنيفات جزئية للبنود المعروضة كتصنيف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، إما حسب نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 16؛
- تصنف الذمم المدينة إلى مدينين تجاريين وأعضاء آخرين في المجموعة، وذمم مدينة على أطراف ذات علاقة ودفعات مقدمة ومبالغ أخرى؛
- يصنف المخزون حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS2) ؛
- تصنف المخصصات والاحتياطات وعلاوة الإصدار مع وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكين؛
- الإفصاح عن الأمور الآتية بالنسبة لكل فئة من رأس المال المساهم:
  - ✓ عدد الأسهم المصرح بها؛
  - ✓ عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم المصدرة وغير المدفوعة بالكامل؛
  - ✓ القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية؛
  - ✓ الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بكل فئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة تسديد رأس المال؛
  - ✓ الأسهم التي تمتلكها المؤسسة ذاتها أو فروعها أو مؤسسات زميلة.

- **شكل قائمة المركز المالي:** لم يتضمن المعيار المحاسبي الدولي(01) إلزاما بشكل معين للميزانية فقد يتم عرضها على شكل قائمة أو يتم عرضها على شكل ميزانية، ويمكن أن تأخذ أحد الأشكال التالية لعرض بنود القوائم المالية[1]:

- عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة، ثم يتم عرض الالتزامات المتداولة ثم عرض الالتزامات غير المتداولة ثم حقوق الملكية؛
- عرض الأصول غير المتداولة ثم الأصول المتداولة، ثم يتم عرض الالتزامات غير المتداولة ثم الالتزامات المتداولة ثم حقوق الملكية.
- عرض صافي الأصول (الأصول – الالتزامات)، حيث تمثل القيمة المتبقية حقوق الملكية؛
- العرض وفقا لمدخل التمويل الطويل الأجل (الأصول الثابتة + الأصول المتداولة – الحسابات الدائنة قصيرة الأجل = الديون طويلة الأجل + حقوق الملكية؛

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، مكتبة الجامعة، الشارقة، 2007، ص 119.

- العرض وفقا لمدخل رأس المال العامل: حيث يتم عرض الأصول المتداولة ويطرح منها الالتزامات المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل، ثم يتم إضافة الأصول غير المتداولة وطرح الالتزامات طويلة الأجل للوصول إلى صافي الأصول أو حقوق الملكية.

2.1.2- جدول النتائج (قائمة الدخل):

تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة وتهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة وكذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل[1]، "**فهي عبارة عن كشف بإيرادات المؤسسة خلال فترة زمنية والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات وفقا لمبادئ محاسبية** "[2]، ويعرف الدخل بأنه: "**الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية ماعدا المساهمات التي تتم من قبل الملاك**"، وعرفت الإيرادات حسب مجلس معايير المحاسبة المالية بأنها: "**التدفقات الداخلة إلى الوحدة المحاسبية أو أي زيادة في أصولها أو تخفيض لالتزاماتها أو كليهما معا، والتي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات، أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة في الوحدة المحاسبية أما المصروفات فهي عبارة عن التدفقات الخارجة من الوحدة المحاسبية، أو أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها أوكليهما معا، والتي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها وتأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة في الوحدة المحاسبية**[3].

- **الحد الأدنى من البنود الواجبة العرض في قائمة الدخل:** أوجب المعيار عرض بنود قائمة الدخل بشكل مفصل في حالة كون الأهمية النسبية للبند عالية، أما بالنسبة للحد الأدنى للبنود الواجب عرضها في قائمة الدخل في الآتي[4]:
  - الإيراد؛
  - مصاريف التمويل؛

[1] دونالد كيسو، **المحاسبة المتوسطة**، مرجع سابق، ص 168.
[2] محمود احمد إبراهيم، **المحاسبة المالية**، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998، ص 45.
[3] رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، مرجع سابق، ص 88.
[4] طارق حماد عبد العال، **التقارير المالية**، مرجع سابق، ص 321.

- نتائج أنشطة التشغيل؛
- نصيب من الربح والخسارة في المنشآت الزميلة والعقود المشتركة التي تمت المحاسبة عنها وفق طريقة حقوق الملكية[1]؛
- مصروف الضريبة؛
- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية؛
- البنود غير العادية؛
- حصة الأقلية؛
- صافي الربح عن الفترة.

- **طرق عرض قائمة الدخل:** بموجب المعيار(01) IAS يجب تصنيف المصاريف وتحليلها إما حسب طبيعتها (مواد أولية، مصاريف الموظفين، الإهتلاكات)، أو حسب وظيفتها (تكلفة المبيعات، مصاريف بيع ومصاريف إدارية)، في حالة استخدام المنشأة تصنيف المصاريف حسب طبيعتها يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عن طبيعة بنود المصاريف في كل وظيفة مثل تحليل المصاريف البيعية إلى اهتلاك ورواتب وإيجار، إضافة إلى أنه يجب اختيار الأسلوب الذي يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة والذي يعتمد على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المنشأة[2].

وتجدر الإشارة إلى أن تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الأكثر شيوعا واستخداما من قبل الشركات في معظم دول العالم.

- **جدول النتائج حسب الطبيعة:** تقوم المؤسسة حسب هذا المدخل (طبيعة المصروف) بتجميع التكاليف حسب طبيعتها (مشتريات المواد؛ تكاليف النقل؛ الأجور؛ تكاليف الإعلان....) ولا يتم توزيعها حسب المهام ضمن المشروع، وهذه الطريقة سهلة التطبيق في العديد من المشاريع الصغيرة لأنه لا توجد ضرورة لإجراء توزيعات للتكاليف التشغيلية بين التصنيفات حسب المهمة.

[1] بالرقي التجاني، **أثر محاسبة التضخم على التقارير المالية**، مرجع سابق، ص 154.
[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية**، مطابع الدستور الجزائري، الأردن 2008، ص 51-52.

- **جدول النتائج حسب الوظيفة:** تقوم المؤسسة حسب هذا المدخل بتصنيف التكاليف حسب وظيفتها كجزء من تكلفة المبيعات أو التوزيع أو الأنشطة الإدارية، ويتميز هذا المدخل على انه أكثر ملائمة للمستخدمين من حيث المعلومات المقدمة ويتطلب جهدا أكبر.

3.1.2- قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

أوجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) IAS الشركات بإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية الأخرى، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة إلى بنود الأرباح والخسائر التي تعتبر جزءا من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل[1].

- **مزايا قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** تحقق قائمة التغيرات في حقوق الملكية الميزات التالية بالنسبة لمستخدميها:
  - التعرف على مقدار بنود حقوق الملكية وأي تفصيلات أخرى؛
  - التعرف على التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية خلال الفترة؛
  - التعرف على بنود الأرباح والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية مثل الأرباح والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.
- **المعلومات الواجب عرضها في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** يجب أن تتضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية البنود التالية:
  - صافي ربح أو خسارة الفترة؛
  - بنود الدخل والمصاريف الواجب الاعتراف بها حسب معايير المحاسبة الدولية في قائمة التغير في حقوق الملكية.
  - إجمالي الدخل والمصاريف للفترة الجارية محسوبا عن طريق الفرق بين البند (أ) و (ب) أعلاه؛
  - أثر التغير في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء المحاسبية وحسب ما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي رقم IAS(08) ؛
  - العمليات الرأسمالية مع المالكين؛

[1] خالد جمال الجعارات، **التقارير المالية**، مرجع سابق، ص 126-127.

- رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة؛
- تقسيم محتويات قائمة التغيرات في حقوق الملكية بين الفئات المختلفة من حملة الأسهم، بحيث يظهر التغير لكل فئة من رأس المال ورأس المال الإضافي والاحتياطات.

2. المعيار الدولي رقم 07 (قائمة التدفقات النقدية)

1.2- مدخل إلى المعيار IAS 07:

تتعدد القوائم المالية التي تعدها المؤسسة من أجل الإفصاح عن نتائجها من جهة و زيادة قدرتها على اتخاذ القرارات الرشيدة من جهة أخرى و من أهم تلك القوائم نجد قائمة التدفقات النقدية التي توفر مع باقي القوائم المالية معلومات تمكن مستخدميها من تقييم تغيرات صافي الأصول في الهيكل المالي للمؤسسة بما في ذلك درجة توافر السيولة مما جعل لجنة معايير المحاسبة الدولية تقوم بإصدار المعيار المحاسبي الدولي السابع بعنوان قائمة التدفقات النقدية.

1.1.2-نبذة تاريخية عن المعيار:

جدول رقم 2-7: نبذة تاريخية عن المعيار الدولي رقم 07

التاريخ	البيان
1976	قائمة مصادر استخدامات الموارد المالية
أكتوبر 1977	صدور المعيار قائمة التغيرات في المركز المالي
1977/1/1	بداية سريان المعيار IAS 07
جويلية 1992	مسودة العرض: قائمة التدفقات النقدية التي عدلت المعيار IAS 07
ديسمبر 1992	صدور المعيار 07 : قائمة التدفقات النقدية
1995/1/1	بداية تطبيق IAS 07

المصدر: مرازقة صالح؛ بوهرين فتيحة؛ **المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية؛ مجلة الاقتصاد والمجتمع**؛ العدد 06؛ 2011؛ جامعة قسنطينة؛ ص 85.

2.1.2- الهدف من المعيار:

إن الهدف من المعيار هو الإلزام بتوفر المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها للمنشأة بواسطة قائمة التدفق النقدي خلال فترة زمنية معينة والذي يصنف التدفقات إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية؛ الاستثمارية؛ التمويلية.

2.2- محتوى قائمة التدفقات النقدية حسب IAS 07:

يجب أن تفصح هذه القائمة التدفقات النقدية خلال الفترة وعرضها وفق الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية كما يلي:

1.2.2- الأنشطة التشغيلية:

هي الأنشطة الرئيسية التي يتم من خلالها الحصول على الإيراد الرئيسي للمؤسسة بالإضافة إلى النشاطات الأخرى التي لا تعتبر من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، وتشتمل الأنشطة التشغيلية على ما يلي:

- المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛
- المقبوضات النقدية من العمولات والإتاوات والرسوم والإيرادات الأخرى؛
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل شراء بضائع والحصول على خدمات؛
- المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم.

2.2.2- الأنشطة الاستثمارية:

وهي النشاطات التي تتعلق باقتناء الأصول غير المتداولة والتخلص منها، إضافة إلى الاستثمارات التي لا تعبر عن النقدية المعادلة وتعتبر النشاطات التالية من أهم النشاطات الاستثمارية:

- شراء الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى؛
- المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى.

- المدفوعات والمقبوضات النقدية من جراء بيع وشراء الأسهم وسندات المنشآت الأخرى[1].

3.2.2- الأنشطة التمويلية:

وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والاقتراض للمنشأة، وهو النشاط المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول (قروض أو إصدار أسهم)، ومن أمثلة النشاطات التمويلية ما يلي[2]:

- المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى؛
- المدفوعات النقدية نتيجة شراء أو استرجاع أسهم المنشاة المصدرة.

3.2- طرق عرض قائمة التدفقات النقدية:

حسب المعيار الدولي رقم 07 فإنه توجد طريقتين لعرض قائمة التدفقات النقدية إما وفق الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة، والاختلاف حسب الطريقتين هو في كيفية حساب التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أما بالنسبة للتدفقات النقدية للأنشطة التمويلية والاستثمارية فهي متشابهة في كلتا الحالتين وبالتالي يتوجب على المؤسسة عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام إما:

- **الطريقة المباشرة:** يتم الإفصاح بموجبها عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة، ويشجع المعيار(07) IAS المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة حيث أن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة عن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوافر بمقتضى الطريقة غير المباشرة، إلا أن المعيار أشار إلى أن استخدام الطريقة غير المباشرة يعتبر أسلوب مقبول، والجدول الموالي يبين كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة :

[1] محمد أبو نصار، **جمعة حميدات**، مرجع سابق، ص 99.
[2] كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 125.

الجدول رقم 2-8: قائمة التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة المباشرة)

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	المبالغ	المبالغ
المتحصلات النقدية من بيع البضاعة	xx	
توزيع الأرباح المحصلة	xx	
النقدية المتوفرة من أنشطة التشغيل		Xx
المدفوعات النقدية للموردين	xx	
المدفوعات النقدية لمصروفات التشغيل	xx	
المدفوعات النقدية لضرائب الدخل	xx	
النقدية المدفوعة لأنشطة التشغيل		Xx
صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		Xx

المصدر: طارق حماد عبد العال؛ **التقارير المالية**؛ الدار الجامعية؛ الإسكندرية؛ ص 526.

- **الطريقة غير المباشرة:** يتم بموجبها تعديل صافي الربح أو الخسارة بالتغيرات في أرصدة الأصول والمطلوبات المتداولة خلال السنة المالية، وبإضافة قيمة اهتلاك الأصول غير المتداولة ومبلغ إطفاء الأصول غير الملموسة وأي نفقات لا تتطلب نقدية مدفوعة، وكذلك المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التخلص من الأصول غير المتداولة أو الاستثمارات المالية ، والجدول الموالي يبين كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة غير المباشرة كالتالي[1]:

[1] طارق حماد عبد العال، **التقارير المالية**، مرجع سابق، ص 527.

الجدول رقم 2-9: قائمة التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (طريقة غير المباشرة)

التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة غير المباشرة)	المبالغ
صافي الدخل قبل الضرائب	Xx
يتم تسويتها بـ :	
الاهتلاك أو الاستهلاك الخسائر غير المحققة لأسعار الصرف	Xx
مصروف الفوائد	Xx
ربح التشغيل قبل تغيرات رأس المال العامل	Xx
الزيادة في حسابات المدينين	Xx
النقص في المخزون	-
الزيادة في حسابات الدائنين	Xx
النقدية المتولدة من التشغيل	Xx
الفوائد المدفوعة	Xx
ضرائب الدخل المدفوعة	Xx
صافي التدفق النقدي من أنشطة التشغيل	-

المصدر: طارق حماد عبد العال؛ **التقارير المالية: أسس الإعداد والعرض والتحليل**؛ مرجع سابق؛ ص 527

المطلب الثالث: الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية

أعطى النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة للإفصاح المحاسبي، من خلال إعطاء الأولوية للمعايير المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، وهذا بغية اكتساب القوائم المالية المعدة وفقه المصداقية والشفافية، وتقليص الفروق والنقائص الموجودة بينها وبين القوائم المعروضة حسب معايير المحاسبة الدولية، وبهذا فهو يتوافق مع هدف المرجع المحاسبي الدولي بالتركيز على تحسين نوعية المعلومة المحاسبية والمالية.

1. تطبيق المعيار المحاسبي IAS 01 من خلال النظام المحاسبي المالي

يعتبر المعيار المحاسبي الدولي01 **IAS** من أهم المعايير المحاسبية، التي أولى لها النظام المحاسبي المالي **SCF** أهمية كبيرة نتيجة دوره في تحسين نوعية المعلومة المعروضة في القوائم المالية، والتي تعتبر أداة مهمة توفر معلومات كافية وموثوقة وقابلة للمقارنة، ويمكن أن نستنتج هذه الأهمية

انطلاقا من مقارنة القوائم المالية ما بين النظام المحاسبي المالي **SCF** ومعايير المحاسبية الدولية **IFRS/IAS** كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم 2-10: مقارنة القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

البيان	IAS/IFRS	SCF
القوائم المالية	قائمة المركز المالي قائمة الدخل قائمة التدفق النقدي قائمة التغير في حقوق الملكية . الإيضاحات و الجداول الإضافية	الميزانية جدول النتائج قائمة سيولة الخزينة قائمة التغير في الأموال الخاصة الملاحق
مستعملو القوائم المالية	المستثمرون، المقرضون؛ الموردون، العملاء أطراف أخرى:الدولة والجمهور	القوائم المالية موجهة إلى المستثمرين والمقرضين بالدرجة الأولى.

المصدر: مسعود دراوسي؛ ضيف الله محمد الهادي؛ قوادري محمد؛ **مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية؛ الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية؛** جامعة الوادي؛ جانفي 2010؛ ص 13.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي تبنى نفس القوائم المالية الواردة في المعايير المحاسبة الدولية مع وجود فروق في التسمية فقط، كما نلاحظ وجود قائمتين جديدتين أتى بها النظام المحاسبي المالي هما جدول سيولة الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة، وذلك من أجل تفعيل الإفصاح لما ستوفره هاتين القائمتين من معلومات إضافية عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من وإلى المؤسسة، وأي تغير في حركة رؤوس الأموال، وهو ما يهم المستثمر بالدرجة الأولى من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية أو التمويلية.

2. مقارنة شكل ومحتوى قوائم النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية

وبما أن عرض البيانات المالية للمؤسسات ونشرها يعد ضرورة أساسية للمستثمرين من أجل ترشيد قراراتهم، فإن الثبات في العرض هو أحد المزايا الجديدة التي أقرتها معايير المحاسبة الدولية ومن ثم النظام المحاسبي المالي، فكلما كانت المعلومات المنشورة تتمتع بإفصاح كافي ومعروضة بشكل مناسب

كلما سهلت عملية المقارنة بين المؤسسات الأخرى من نفس القطاع وإمكانية المقارنة لفترات سابقة لنفس المؤسسة ويمكن توضيح ذلك في الجدولين المواليين لكل من الميزانية وجدول النتائج.

الجدول رقم 2-11: مقارنة الميزانية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية المالية

البيان	المعايير المحاسبية	النظام المحاسبي المالي
شكل الميزانية	**تقدم في شكل قائمة أو في شكل جدول.**	**تقدم في شكل جدول.**
طريقة عرض الميزانية	**ترتب الأصول حسب درجة سيولتها والخصوم حسب درجة الاستحقاق بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة.**	**عرض الأصول يتم بنفس طريقة IAS/IFRS**
تقييم عناصر الميزانية	**التكلفة التاريخية بالإضافة إلى :التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة الحالية، القيمة العادلة.**	**إضافة إلى التكلفة التاريخية نجد :القيمة العادلة، القيمة الحالية، القيمة القابلة للتحويل.**
المحتوى المعلوماتي	**تحتوي على معلومات متعلقة بدورة الاستغلال والدورة السابقة**	**تحتوي على معلومات متعلقة بدورة الاستغلال والدورة السابقة**
التسجيل والقيد في الميزانية	**تغليب الجوهر على الشكل حيث من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني.**	**تقيد العمليات وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها الاقتصادي دون التمسك بمظهرها القانوني فقط.**
المصاريف الإعدادية	**لا تظهر في الميزانية**	**تعتبر جزء من تكلفة الاستثمار أو تظهر ضمن مصاريف الدورة العادية**
مصاريف الإيجار	**يتم تسجيلها ضمن عناصر الأصول.**	**يدرج الأصل المستأجر ضمن أصول الميزانية والتزامات دفع الإيجارات التشغيلية ضمن خصوم الميزانية**
تكاليف البحث والتطوير	**تكاليف التطوير تسجل باعتبارها أصول معنوية أما مصاريف البحث فلا تسجل.**	**تسجل تكاليف التطوير ضمن عناصر الأصول، بينما تسجل تكاليف البحث ضمن الأعباء لأنها لا تقدم منافع اقتصادية مستقبلية.**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: قاسمي السعيد؛ عباس فرحات؛ **النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية؛ مجلة الدراسات المالية والمحاسبية**؛ جامعة الوادي؛ العدد الأول؛ 2010.

من خلال الجدول السابق فإن الميزانية تعد وفق الشكل المحدد في النظام المحاسبي المالي، بينما ترك المرجع المحاسبي الدولي الحرية للمؤسسات في إعدادها، بشكل جداول أو قوائم تحتوي على حد

أدنى من العناصر الأساسية، ويشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية على نشر أي معلومات تؤدي إلى إفصاح أكثر شفافية، يساهم في توضيح الرؤية وتسهيل قراءة القوائم المالية التي تساعد المستثمرين وغيرهم في اتخاذ القرارات الملائمة.

الجدول رقم 2-12: مقارنة جدول النتائج حسب النظام المحاسبي المالي به المعايير المحاسبية

البيان	المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي
الشكل	**التفصيل له أهمية كبيرة لم تلزم بشكل محدد.**	**أكثر تفصيل يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة ، استهلاك الدورة ، الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة العملياتية ... وله شكلين حسب الوظيفة ، حسب الطبيعة**
عرض العناصر	**حسب الطبيعة وحسب الوظائف وفي حال تقديم جدول حساب النتائج حسب التصنيف الوظيفي يتعين تقديم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء**	**تصنيف الأعباء والإيرادات حسب الطبيعة وحسب الوظيفة والنتيجة توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة ح/12 نتيجة السنة المالية**
المحتوى المعلوماتي	**تحتوي على معلومات متعلقة بدورة الاستغلال والدورة السابقة**	**تحتوي على معلومات متعلقة بدورة الاستغلال والدورة السابقة**
القيد والتسجيل	**يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع سلع أو تقديم خدمة بعد التأكد من تحصيل القيمة ونقل المخاطر والمنافع من البائع إلى المشتري.**	**يسجل عندما تتحقق نفس الشروط والضوابط المحددة من طرفIFRS/IAS**
عناصر أخرى	**الضريبة تعتبر من التكاليف وتخصم من الربح.**	**يتم التفريق بين نتيجة العمليات و النتيجة المالية ونتيجة السنة المالية حيث الضريبة تحسب على أساس السنة المالية.**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: قاسمي السعيد؛ عباس فرحات؛ **النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية؛ مجلة الدراسات المالية والمحاسبية**؛ جامعة الوادي؛ العدد الأول؛ 2010.

ما يميز جدول حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي هو المنظور المزدوج للنتائج، الذي يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية، إضافة إلى احتوائه على معطيات هامة للتحليل مثل النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، إذ أن النتيجة العملياتية حسب SCF تتعلق بالنشاط العادي ،أما النتيجة المالية فتتعلق بالنشاط المالي، فالتفريق بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية يحدد بدقة نجاعة المؤسسة، فالمواضيع التي تطرق لها النظام المحاسبي المالي من خلال جدول حساب النتائج تأتي مفصلة، ، وهو ما يؤثر على مدى عدالته واعتماده من طرف المستثمرين في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها،

كما نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي تبنى نفس خصائص الواردة في المعايير المحاسبة الدولية في إعداد قائمة حساب النتائج[1]. كما فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسة قائمة، تقدم بصفة مستقلة ضمن قوائمها المالية، هي قائمة تغير الأموال الخاصة، والتي تعتبر ذات أهمية كبيرة في التسيير، وترجع الفائدة من المعلومات التي يجب عرضها في هذه القائمة إلى[2]:

- تبين التغيرات في رؤوس الأموال بين تاريخين للميزانية، وكذلك الزيادة أو الانخفاض في صافي موجوداتها خلال الفترة بموجب مبادئ القياس المعينة التي تبنتها للإفصاح عنها في البيانات المالية؛
- تبين الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية، التي تتطلب إدراج كافة عناصر الدخل والمصروفات المعترف بها في فترة تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة؛
- تعطي أكثر دلالة للمعاملات الرأسمالية مع مالكي المؤسسة بما في ذلك توزيع الأرباح؛
- تبرز إجمالي أرباح وخسائر المؤسسة بما في ذلك المعترف بها مباشرة في حقوق المساهمين؛
- إن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS1 من خلال النظام المحاسبي المالي سيعمل على تطوير كيفية إعداد وعرض وإثرائها من حيث المحتوى المعلومات للقوائم المالية، وذلك بإضافة عناصر جديدة لم تكن تأخذ بعين الاعتبار سابقا، مما يؤدي إلى تحسين نوعية المعلومة المقدمة باعتبار القوائم المالية ملخصا للأحداث والعمليات المالية للمؤسسة.

3. تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS 07 من خلال النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري جدول التدفقات النقدية، كقائمة أساسية على غرار الميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تغير رؤوس الأموال، لما له من أهمية بالغة في توفير معلومات هامة عن نشاط المؤسسة، وهي تتبع حركة التدفقات النقدية من وإلى المؤسسة وتكمن هذه الأهمية فيما يلي:

1.3- من ناحية تجميع المعلومات:

[1] حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص 218.
[2] مرجع سابقح ص 219.

يهدف جدول التدفقات النقدية إلى توفير معلومات عن المتحصلات والمدفوعات النقدية عن فترة محددة لمسيري المؤسسة وفقا للأساس النقدي عن الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية، كما توفر معلومات تساعد المستثمرين والدائنين وغيرهم في[1]:

- تقييم مقدرة المؤسسة الاقتصادية في توليد النقدية الموجبة بالمستقبل؛
- تقييم مقدرة المؤسسة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها ومقدرتها على توزيع أرباح؛
- تقييم السيولة أي طول الفترة التي يستغرقها تحويل الأصول إلى نقدية، وطول الفترة اللازمة لتوفير النقدية لسداد الخصوم؛
- اليسر المالي وهو يقيس مدى قدرة المؤسسة على سداد ديونها؛
- تساعد المعلومات التي توفرها قائمة التدفق النقدي في تفسير بعض التساؤلات المطروحة من قبل المستثمرين مثل :كيف يمكن للمؤسسة أن تفسر نتيجتها عن الخسارة، بالرغم من وجود تدفقات نقدية موجبة، إذ يمكن أن تكون هذه التدفقات ناتجة عن ببيع أصولها الثابتة أو الحصول على قروض من البنوك، وكيف يمكن للمؤسسة تحقيق أرباح على الرغم من وجود تدفقات نقدية سالبة والتزامات نقدية لم تسدد بعد.

2.3- من ناحية التسيير المالي:

يعتبر جدول التدفقات النقدية من الأدوات المستعملة في التسيير المالي للمؤسسة، فللوصول إلى تشخيص مالي وجب استخدام بعض المؤشرات والمعدلات منها معدلات السيولة؛ المردودية، فالجدول جاء ليكمل الوسائل الكمية لأخرى المستعملة في التشخيص المالي للمؤسسة فهو بذلك يكشف:

- الصعوبات المالية المرتقبة فمعظم حالات الإفلاس كانت وراء عامل تدني مستوى الخزينة؛
- نقاط القوة والضعف بالنسبة للإستراتيجية المالية المتبعة من قبل المسيرين ومدى نجاعتها؛
- إصدار أحكام أولية حول الصحة المالية للمؤسسة؛
- توقعات المؤسسة المستقبلية لمجابهة الأخطار المحتملة.

المبحث الثالث: المحتوى الإعلامي للإفصاح ومدى تأثره ببدائل القياس المحاسبي

[1] زبيري عز الدين، **مداخلة بعنوان: أهمية اعتماد قائمة التدفقات النقدية كقائمة من القوائم المالية الأساسية على مستوى المخطط المحاسبي الوطني الرابع، دراسة تحليلية للمعيار رقم 07**، المركز الجامعي برج بوعريريج، 2008، ص 03.

تختلف وجهات النظر حول مفهوم حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في البيانات المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينجم عن الاختلاف في أهداف هذه الأطراف من استخدام هذه البيانات، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته واحتياجاته الكاملة في هذا المجال، وأصبح لابد من وضع إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرهم وبشكل يوفر حد أدنى من الإفصاح المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف[1].

المطلب الأول: المحتوى الإعلامي للإفصاح المحاسبي

تزايد الاهتمام بالوظيفة الإعلامية للمحاسبة مع ظهور نظرية الاتصالات، ونظرية الاستثمارات الحديثة، التي تقوم على فروض السوق الكفء ونظرية محفظة الأوراق المالية ،ونموذج تسعير الأصل الرأسمالي ونموذج السوق، مما ترتب عليه زيادة الطلب على المعلومات المحاسبية، ولقد أكدت الكتابات والأبحاث المحاسبية على أهمية المعلومات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية، باعتبارها من المصادر الجوهرية التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية من خلال توفير معلومات ذات جودة عالية تتميز بالملائمة والحداثة.

1. مفهوم المحتوى الإعلامي للتقارير المحاسبية

يقصد بالمحتوى الإعلامي للتقارير المحاسبية قيمة ما يحتويه التقرير من معلومات اقتصادية، من وجهة نظر مستخدمه في اتخاذ قرارات اقتصادية ذات علاقة بالمؤسسة، مثل القرارات التي يتخذها المستثمرون بشأن توظيف أموالهم فيها، أو قرارات المقرضين بشأن منحها التسهيلات المصرفية والائتمانية[2]، وتتحد قيمة المعلومات المحاسبية، بمدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي أو توقع استعمالها في المستقبل، وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناء على تلك المعلومات.

[1] https://accdiscussion.com/acc12443.html : 2016/08/25 شوهد يوم

[2] محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية**، مرجع سابق، ص 317.

إن المعلومات المحاسبية تستمد قيمتها من جودتها وهناك ثلاث عوامل تحدد درجة جودة المعلومات للمستخدم أو لمتخذ القرار هي[1]:

- منفعة المعلومات
- درجة الرضا على المعلومات ك المعلومات على عدة مستويات
- درجة الأخطاء والتحيز في إنتاج ومعالجة ونقل البيانات والمعلومات.

إن الحصول على معلومة ذات جودة يتطلب تكلفة، فإذا زادت تكلفة المعلومة نكون أمام بديلين[2]:

- زيادة قيمة المعلومات من خلال زيادة درجة صحتها، أو من خلال زيادة المنافع المحصلة منها.
- تدني التكلفة من خلال تخفيض درجة صحة المعلومات، أو من خلال تقليل المنافع المستمدة منها.

2. آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على نظام القياس المحاسبي

كان لارتفاع شأن الوظيفة الإعلامية للمحاسبة آثار كبيرة على نظام القياس المحاسبي ذلك لأن المعلومات الاقتصادية التي توفرها المحاسبة وهي معلومات كمية هي في الأصل مخرجات النظام المحاسبي، وقد أثر الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على نظام القياس المحاسبي على عدة وجوه أهمها[3]:

- آثارها على إطار عملية القياس المحاسبية؛
- آثارها على أساليب وقواعد القياس المحاسبية؛
- آثارها على المقاييس ووحدات القياس المحاسبية؛
- آثارها على القياسات المحاسبية.

1.2- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على إطار عملية القياس:

[1] بوعيشة مبارك، هبة بوشوشة، **دور جودة أمن المعلومات المحاسبية في إدارة الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، التحديات، الفرص، الآفاق**، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، نوفمبر 2009، ص 4.
[2] مرجع نفسه، ص 04.
[3] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق،ص 122-123.

إن تطور الدور الإعلامي للمحاسبة تجاه خدمة أغراض الإدارة كشف عن عجز نظام القياس المحاسبي التقليدي في الوفاء بالالتزامات المحاسبة كنظام للمعلومات، كون عملية القياس تنصب فقط على البيانات المالية الموجودة في السجلات المحاسبية ذلك لأن معظم المعلومات المحاسبية المناسبة لأغراض الإدارة واتخاذ القرارات تقع خارج إطار هذا النظام، وهكذا فرضت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة تطورا في إطار عملية القياس المحاسبي من ثلاثة زوايا:

- من زاوية الأفق الزمني لعملية القياس: إذ لم يعد زمن القياس محصورا بالماضي بل تعداه للمستقبل بمعنى أن عملية القياس في المحاسبة لم تعد محصورة بالأحداث الاقتصادية التاريخية؛
- من زاوية مدخلات علمية القياس: فبعد أن كانت عملية القياس المحاسبية منصبة على الخواص المالية فقط تطورت لتشمل الخواص غير المالية مثل البيانات الكمية ذات الطبيعة الإحصائية؛
- من زاوية مدخلات عملية القياس: لم تقتصر مدخلات عملية القياس على البيانات المالية في السجلات المحاسبية للمشروع بل تشمل على بيانات من خارج هذه السجلات كالبيانات التي توفرها مجالس التخطيط وغرف التجارة أو دواوين المحاسبة تستغل في صور نسب أو مؤشرات.

2.2- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على طرق وقواعد القياس:

درجت المحاسبة على إعداد التقارير المالية بموجب مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لكن تطور الوظيفة الإعلامية للمحاسبة أصبح يفرض على المحاسبين التعامل مع هذه القواعد من زاوية جديدة، زاوية لا تلغي وجودها ولكن تقضي باستخدامها في ظل اعتبارات جديدة أهمها:النسبية والمرونة، وتتجسد آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على قواعد القياس في ما يعرف بعملية تشغيل البيانات والتي تأخذ أشكال عدة أهمها[1]:

- تجميع أو دمج المفردات؛
- التجميع في أبواب؛
- التفصيل أو التحليل؛
- التلخيص.
- الاختيار.

3.2- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على المقاييس المحاسبية:

[1] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص 125.

تطورت المقاييس المحاسبية في اتجاه يخدم الدور الإعلامي للمحاسبة وبكيفية تمكن الحصول منها على بيانات اقتصادية تحمل أكبر قدر من المعلومات المفيدة للجهات المستخدمة للتقارير والقوائم المحاسبية، ومن جهة عامة تزداد المعلومات التي توفرها المقاييس المحاسبية إفادة كلما ارتقى مستوى هذه المقاييس من الناحية الرياضية ولكن بالمقابل تزداد مشاكلها تعقيدا، ويكمن القول بأن تزايد أهمية الدور الإعلامي للمحاسبة قد زاد من أهمية استخدام المقياس النسبي في المحاسبة على حساب المقاييس الأخرى: الاسمي والبيني والترتيبي.

4.2- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على القياسات المحاسبية:

لقد فرضت الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على المحاسب أن يسعى إلى توفير قياسات محاسبية جديدة ليس بوسع النظام المحاسبي التقليدي للقياس المحاسبي توفيرها ومثال على ذلك: التكلفة التفاضلية للقرار وتكلفة الفرصة البديلة للاستثمار ومعدل العائد المتوقع للاستثمار، وهذه جميعا قياسات لها أهميتها الخاصة في كل من عمليتي التخطيط واتخاذ القرارات هذا بعكس القياسات التاريخية التي لا تناسب هذه الأغراض إلا إذا اعتبرت منطلقا لعملية التنبؤ بالقياسات، ولعل أكبر الآثار التي تركتها الوظيفة الإعلامية على القياسات المحاسبية كانت على حث المحاسب على مراعاة اعتبار توقيت المعلومات على حساب اعتبار دقتها.

المطلب الثاني: جودة المعلومة المحاسبية

إن تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين، حيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات إذا كانت المعلومات الواردة فيها ذات جودة عالية مما يعطي ثقة لدى المستخدمين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، ولهذا يجب التعرف على مفهوم الجودة في التقارير المالية.

1. مفهوم الجودة في المعلومات المحاسبية

مصطلح الجودة بشكل عام يعني صلاحية الشيء للغرض الذي أعد من أجله، أو مطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات المطلوبة، كما أن جودة الخدمة تعني ملاءمتها للغرض الذي تعد من أجله، و بذلك فالجودة مسألة نسبية وحدودها أن تكون الخدمة مقبولة من جانب العميل، ومن حيث إشباعها

لحاجته في حدود المقابل الذي يتحمله، كما أشار آخرون بأن مفهوم الجودة قد تطور عبر الزمن[1]، فقد كان ينظر إليها البعض على أنها الكمال لكن يعاب على هذا المفهوم أنه محدود الفائدة وقد نظر إليها البعض الآخر على أنها شيء غير ملموس ومعنوية، ولكن يعاب على ذلك أنه مفهوم غامض وغير واقعي، في حين نظر إليها آخرون على أنها درجة الملائمة للاستخدام[2].

وتعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلوا من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها[3].

ومن التعريفين السابقين يمكن استخلاص الخصائص الأساسية الواجب توفرها في المعلومة لتتصف بالجودة:

- الملائمة.
- المصداقية؛
- الموضوعية؛
- الثبات؛
- الأمانة.

2. معايير جودة المعلومة المحاسبية

إنّ المعلومات التي تقدمها الأنظمة المحاسبيّة تشمل بعض المعايير التي تقيس وتحدد مدى جودة هذه المعلومات، إذ تعدّ أهم المعايير العامة التي تتخذها المؤسسات هي الدقة التي تتصف بها المعلومات، والتي تتناسب طرديا مع جودة وقيمة المعلومات التي تعبّر عن التوقعات المستقبليّة والأحداث التاريخية، وتقاس جودة المعلومات بمدى منفعتها سواءً أكانت شكليّة أي تتطابق بشكلها ومحتواها مع

[1] عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، **أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومة المحاسبية، مجلة العلوم والثقافة**، جامعة السودان، مجلد 12، 2012، ص 113.

[2] محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على السوق المالية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، جامعة الزقازيق، العدد الأول 2007، ص 22.

[3] مرجع نفسه ص 23.

المتطلبات اللازمة لصنع القرار، أو زمنيّة أي يسهل الوصول إليها عند الحاجة لها، أو تقييمية أي تقيّم نتائج تنفيذ القرار وتحدد انحرافاتها وتصححها[1].

يمكن قياس جودة المعلومات بمقدار فاعليتها لتحقيق أهداف المؤسسة أو صانعي القرار، أو من خلال كفاءتها التي تظهر من خلال تحقيق المؤسسة لأهدافها بأقل موارد ممكنة وبأقل التكاليف، وتتحدد مدى جودة المعلومات بالقدرة التنبؤيّة التي تظهرها بعد الحصول على النتائج، فكلّما قلّت حالة عدم التأكد أصبحت المعلومات ذات جودة مرتفعة، وتوجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي[2]:

1.2- الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولاشك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية. وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبنى عليه القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من عدم التأكد. لذا غالبا ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

2.2- المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور الآتية[3]:

- المنفعة الشكلية: وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية.

---

[1] شوهد يوم 2016/08/27 **مفاهيم_جودة_المعلومات_المحاسبية** https://mawdoo3.com/

[2] مؤيد الفضل، عبد النصر نور، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002 ،ص306.

[3] فؤاد عبد المحسن الجبوري، **أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المتكامل في جودة المعلومات المحاسبية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية**، المجلد 09، العدد 36، جامعة كربلاء، العراق،2013، ص 246.

- المنفعة الزمنية: وتعنى ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلا يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات؛
- المنفعة التقييمية والتصحيحية: وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

3.2- الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة ، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدي تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة.

4.2- التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختبار من بين بدائل القرارات الإدارية[1].

5.2- الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصادية على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد من قيمة المعلومات[2].

[1] غسان اللامي وآخرون، **نظم المعلومات ودورها في تطوير منظمات الأعمال وتنميتها**، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2012، ص 247-249.
[2] جيا كريم أحمد، **دور استخدام منهج سيجما لتفعيل وتحسين التدقيق الداخلي وانعكاساتها على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة جامعة التنمية البشرية**، المجلد 03، العدد 03، 2017، ص 360.

المطلب الثالث: مدى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية

يشمل الهدف من إعداد القوائم المالية توفير معلومات عن المركز المالي (الميزانية) والأداء (قائمة الدخل) والتغيرات في المركز المالي (قائمة التدفقات النقدية) للمؤسسة، ويتم تأمين وضمان وجود الشفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل وعن طريق توفير العرض العادل للمعلومات المفيدة والضرورية لاتخاذ القرارات إلى مدى واسع من المستخدمين، وخدمة لهم وجب التوسع في الإفصاح كمدخل من مداخل الجودة البيانات والمعلومات التي يحتويها.

1. الشفافية كضمان للجودة

الشفافية هي ظاهرة تشير إلى قيام المؤسسة أو الجهة المهنية، بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب الحصص والمتعاملين في السوق، وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها وعدم حجب المعلومات في ماعدا تلك التي يكون من شأنها الإضرار بمصالح المؤسسة أو الجهة المعنية، فيجوز لها الاحتفاظ بسريتها على أن تكون هذه المعلومات والبيانات معبرة عن المركز الحقيقي والواقعي للمؤسسة.

وفي هذا المجال يجب التفرقة بين الإفصاح والشفافية. حيث أن الأخير أكثر عمومية، إذ أن الشفافية ليست هدفا في حد ذاتها بل وسيلة لإظهار الأخطاء والاقتصاص من مرتكبيها، لأن هناك تكلفة تقترن بتوفير المعلومات الدقيقة، وهناك سعي نحو التوفيق في التكلفة المرتفعة لتجميع المعلومات وتحليليها واستخدامها، وبين الحاجة للإفصاح عن المعلومة لخدمة مصالح مختلف الأطراف. حيث كشفت الأزمات العالمية والانحرافات التي تحدث في الشركات الكبرى، الحاجة الماسة إلى تدعيم مفاهيم الإفصاح والشفافية والمساءلة، لأن اعتماد الشفافية أدى إلى افتقاد المساءلة وكلاهما ساهم بشكل كبير في الضعف المالي سواء في الشركات أو على مستوى الدولة، وذلك من خلال الحاجة إلى تبرير السلوكيات والسياسات المتبعة من طرف الأعوان الاقتصاديين بما فيها السلطات، ومدى قبول المسئولين بالقرارات والنتائج المتوصل إليها[1].

[1] جميل احمد، سفير محمد، **تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري**، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 10.

2. التوسع في الإفصاح كضمان الجودة

درجت المحاسبة التقليدية على إعداد قوائمها وتقاريرها المالية في ظل مجموعة من المبادئ والمفاهيم المتعارف عليها وتقوم هذه الأخيرة بدور القواعد التي تتحكم بعملية القياس في المحاسبة وتتسم بالقصور والشح في المعلومات المقدمة، ونظرا لازدياد حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى المزيد من الإفصاح واعتبار المعلومات الوسيلة الفعالة لاتخاذ القرارات فإن على المجتمع النظر في التوسع في الإفصاح من زواياه الفكرية والعملية[1]، و نتيجة للضغوط من الجهات العلمية والعملية المهتمة بالمحاسبة ورغبة المستثمرين وغيرهم من المستفيدين في طلب المزيد من المعلومات الإضافية التي تساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، ظهرت عديد من القوائم المالية أهمها القوائم المالية القطاعية والقوائم المالية الدورية والتي أدت بدورها إلى اكتمال محتوى المعلومات وأثرت على درجة جودتها، ولا شك أن كافة تلك التقارير المالية تخضع إلى قواعد تحكم دقة وسلامة وعدالة وملائمة ما تحتويه من أرقام وبيانات منها ما يضبط شكل وأسلوب عرض ومحتوى تلك القوائم أو ما يعرف بالإفصاح.

1.2- التقارير القطاعية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 08):

تنبع أهمية الإفصاح عن المعلومات القطاعية من أهمية الإفصاح بشكل عام إلا أنه وفي السنوات الأخيرة تزايد الاهتمام بالتقارير القطاعية لما تنظمنه هذه التقارير من محتوى معلوماتي، إذ أن عرض مثل هذه المعلومات من شأنه أن يؤثر على سعر السهم في السوق المالي ويساعد على تقييم الشركات واتخاذ القرارات بشكل أفضل[2]، تنبع أهمية الإفصاح عن معلومات القطاعات المختلفة للمؤسسة من أن هذه المعلومات تظهر المخاطر والعوائد المتعلقة بعمل المؤسسة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب القطاعات التشغيلية وكذلك عرض معلومات حول منتجات وخدمات المؤسسة والمناطق الجغرافية التي تعمل فيها ومعلومات حول العملاء الرئيسيين لدى المؤسسة حيث تساعد هذه المعلومات مستخدمو التقارير المالية على فهم أفضل لتقدير المخاطر المصاحبة لأداء هذه القطاعات ويحدد المعيار ماهية

[1] أبو بكر عبد الباقي محمد الطيب، **التوسع في الإفصاح وأثره على تقليل مخاطر الاستثمار في سوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة أماريك**، المجلد09، العدد 19، 2015، ص 48.

[2] أحمد محمد العمري و ميشيل سعيد سويدان، **الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية الأردنية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 44، العدد رقم 02، 2007، ص 08.

المعلومات الواجب التقرير والإفصاح عنها حول القطاعات حيث يتم الإفصاح عنها لتصبح مفيدة لمستخدميها.

وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في 30 نوفمبر 2006 المعيار IFRS 8 القطاعات التشغيلية الذي حل محل معيار المحاسبة الدولي IAS 14 وهو ساري المفعول اعتبارا من 2009/01/01 والذي كان هدفه الأساسي الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للمؤسسة وآثارها المالية، وفيم يخص نطاق المعيار فيطبق على ما يلي[1]:

- القوائم المالية المنفصلة أو المنفردة للمؤسسة؛
- القوائم المالية الموحدة للمؤسسة الأم؛
- إذا قامت مؤسسة غير ملزمة بتطبيق هذا المعيار بالإفصاح عن معلومات ولا تنسجم هذه الإفصاحات مع متطلبات هذا المعيار فإنه لا يجوز وصف هذه المعلومات كمعلومات قطاعية؛
- إذا تضمنت التقارير المالية السنوية كل من البيانات المالية الموحدة للمؤسسة الأم والبيانات المنفصلة للمؤسسة فإن المعلومات حول القطاعات مطلوبة في القوائم المالية الموحدة فقط.

تنبع أهمية التقارير المالية القطاعية على التوسع في الإفصاح من أن توفر المعلومات القطاعية سواء من قطاعات الأعمال أو القطاعات الجغرافية تمكن مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ومن مقارنة الأداء لشركة تعمل في نفس القطاع أو المقارنة مع شركة ذات منتج واحد تعمل في نفس المجال وهذا يساعد المهتمين بالقوائم المالية على تقييم أداء الشركات بشكل أفضل، كما أن إفصاح الشركات عن معلومات قطاعية كافية يساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالأرباح التي قد تحققها الشركة وكذلك المخاطر في ظل توافر معلومات خارجية[2].

2.2- التقارير المالية المرحلية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 34):

وقد عرفت التقارير المالية المرحلية على أنها تلك التقارير التي تغطي مدة زمنية تقل عن سنة مالية واحدة كما عرفت تلك التقارير على أنها مجموعة القوائم أو التقارير المالية التي يتم إعدادها عن مدة

[1] جمعة حميدات، **التعديلات الحديثة على المعايير المحاسبية الدولية حتى بداية 2009 -معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم(- IFRS8)** ،جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، 2009.

[2] أحمد محمد العمري و ميشيل سعيد سويدان، **الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية الأردنية**، مرجع سابق، ص 08.

زمنية تقل عن السنة المالية و قد تكون تلك المدة ثلاثة أشهر (تقارير مالية ربع سنوية) أو ستة أشهر (تقارير مالية نصف سنوية)، لتوصيل معلومات مالية مرحلية عن الشركة للمستفيدين من القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المالية، ويتم عرضها عادة بشكل مستقل عن القوائم المالية السنوية أو ترفق بها على شكل إيضاحات أو ملاحق[1].

1.2.2- أهمية القوائم المالية المرحلية في زيادة جودة المعلومة المحاسبية:

تتبع أهمية القوائم المالية المرحلية في النقاط التالية[2]:

- توفر معلومات محاسبية حديثة مما يؤدي إلى زيادة الدقة والثقة في القوائم المالية المنشورة؛
- تساعد المحللين الماليين والمستثمرين على قياس درجة المخاطر المرتبطة بالسيولة النقدية للشركة والتنبؤ بدقة بالأرباح السنوية في نفس سنة إصدارها والفصلية والمستقبلية؛
- تساعد على زيادة ربحية ونمو الشركة من خلال مراجعة الأداء ومعرفة الفترات التي تسهم في الربحية أو الخسارة؛
- أثبتت الدراسات أن للقوائم المالية المرحلية أثر هام في تقييم وتسعير الأوراق المالية المتداولة في أسواق المال وبالتالي تساعد المستثمر في اختيار المحفظة المالية المناسبة من خلال تحليل المخاطر المحيطة بقرار الاستثمار؛
- إبراز الأحداث والظروف غير العادية والتي تحدث أثناء السنة المالية والتي لا تظهر بشكل مناسب في القوائم المالية السنوية؛
- جاءت التقارير المالية المرحلية لتلبية الاحتياجات المتزايدة من قبل مستخدمي القوائم المالية في الحصول على معلومات محاسبية حديثة ومنتظمة بغرض تلاشي القصور في القوائم المالية السنوية والتي من أهمها عدم مراعاتها للتوقيت الملائم التي تعتبر من أهم خصائص جودة المعلومات المحاسبية المنشورة.

وبشكل عام فإن التوسع في الإفصاح يعد من مبادئ الإنصاف في الإفصاح[1]، في ظل مبادئ المحاسبة التقليدية للخروج من حدة المشاكل التي أوجدتها هذه الممارسات التقليدية.

---

[1] عبد الحميد مانع الصيح، حسان حسن حنش، عبد الله أحمد عمر بامشموس، **أهمية القوائم المالية المرحلية لمستخدمي المعلومات المحاسبية في الجمهورية اليمنية**، جامعة اليمن، مقال منشور على الموقع : https://platform.almanhal.com/Reader/2/99068 ص 07.

[2] مرجع نفسه، ص 08.

المطلب الرابع: علاقة القياس المحاسبي بالإفصاح المحاسبي

من المعروف أن للمحاسبة وظيفتين أساسيتين هما القياس والتوصيل (الإفصاح) فالأولى تهتم بقياس العناصر التي تحتويها القوائم المالية على الرغم من القيود والبدائل المحاسبية المتاحة للقياس والثانية تهدف إلى إيصال نتائج القياس المحاسبي إلى مستخدمي هذه القوائم لاتخاذ مختلف القرارات التي تخدم مصلحة الشركة[2]، ومن هذا المنطلق نجد أن الوظيفتين مرتبطتين ببعضهما البعض بشكل مباشر فأي تأثير من أي وظيفة سيكون له الأثر المباشر على الأخرى وكذلك أوجدت الوظيفتين لخدمة بعضهما البعض وخدمة المحاسبة جنبا إلى جنب.

1. علاقة الترابط بين وظيفتي القياس والإفصاح

من الضروري الربط بين القياس والإفصاح في عملية توحيد المعرفة المحاسبية نظرا للترابط القوي بينهما والذي يظهر من خلال ما يلي[3]:

- لا يمكن البحث في مسألة الإفصاح المحاسبي دون تناول مشكلات القياس المحاسبي؛
- يهدف القياس إلى إنتاج معلومات تساعد في اتخاذ القرارات في حين يهدف الإفصاح إلى تقديم معلومات ملائمة وكافية وخالية من الأخطاء الجوهرية (بحجم المعلومات ونوعيتها وموثوقيتها ووقت تقديمها)؛
- يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم إلى وجود إشكالية في الإفصاح المحاسبي الذي يكون غير عادل وغير صحيح، لأن القياس المحاسبي الخاطئ عند إتباع التكلفة التاريخية في ظل التضخم بتجاهله للارتفاع المستمر في الأسعار يؤدي بالتبعية إلى إفصاح غير صحيح وغير عادل والقوائم المالية سوف تكون مظللة لمستخدميها ما لم يتم الإفصاح بشكل كامل عن التغيرات في الأسعار.

---

[1] أحمد رياحي بلقاوي، **نظرية محاسبية**، مرجع سابق، 2009، ص 395.

[2] طلال الججاوي وسالم الزوبعي، **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساته**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، ص 01.

[3] صافو فتيحة، **التوجهات المعاصرة لتوحيد المعرفة المحاسبية في أبعادها النظرية والعملية، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية**، جامعة الشلف، العدد 13، 2015 ، ص 51.

- يجب أن تتوفر العديد من الخصائص في المعلومات التي ينتجها القياس المحاسبي لخدمة الإفصاح فعلى القياس المحاسبي أن يراعي الموضوعية والدقة والموثوقية والتوقيت المناسب والثابت وغيرها من خصائص المعلومات المحاسبية التي تجعلها أكثر فائدة وقابلة للمقارنة؛
- البحث عن حلول لمسائل قياس عناصر القوائم المالية في ضوء مراعاة متطلبات الإفصاح على أن تكون هذه الحلول دائمة وليست مؤقتة للمحافظة على ثقة المستفيدين من المعلومات المالية والمحاسبي، وهنا يظهر جليا مدى ترابط مسألة القياس بمسألة الإفصاح عند معالجة مشكلة توحيد المعرفة المحاسبية؛
- يهدف التنظير المحاسبي في بناء نظرية المحاسبة إلى إيجاد مجموعة ضوابط قياس، تخدم بشكل أفضل مسألة الإفصاح المحاسبي وتقديم المعلومات وهو موضوع مازال البحث فيه قائما لاستكمال توحيد المعرفة المحاسبية في إطارها الفكري والعملي.

2. تعدد بدائل القياس وأثره على وظيفة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

إن موضوع المفاضلة بين أسس القياس المختلفة من أقدم الموضوعات المثيرة للجدل في الفكر المحاسبي والتي لا ولن تنتهي على اعتبار أن كل مدافع عن هذه البدائل له حجته وبراهينه[1]، ولعل هذا الاختلاف يلقي بضلاله وآثاره على نوعية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وبالتالي على وظيفة الإفصاح عموما، هذا يقود إلى دراسة أثر هذه البدائل على وظيفة الإفصاح بحيث تكمن هذه الآثار في النقاط التالية:

- يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم إلى إشكالية في الإفصاح المحاسبي الذي يكون غير عادل وغير صحيح، لأن القياس المحاسبي الخاطئ عند إتباع التكلفة التاريخية في ظل التضخم بتجاهله للارتفاع المستمر في الأسعار يؤدي بالتبعية إلى إفصاح غير صحيح وغير عادل والقوائم المالية سوف تكون مظللة لمستخدميها ما لم يتم الإفصاح بشكل كامل عن التغيرات في الأسعار؛
- تعرض القوائم المالية بنود متعددة، تم قياسها استنادا إلى أسس وأساليب متعددة بحيث أن العامل المشترك بينها أنها أرقام ولكن التجانس والتوافق بين هذه الأرقام استنادا إلى اختلاف أسس احتسابها حتما سوف يكون غير متوفر، بل أن عدم توفره يكون أحيانا على مستوى البند الواحد.

[1] بوبكر زريقات، شعباني مجيد، **تعدد بدائل القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وآثارها على الأزمة المالية العالمية، مجلة اقتصاديات المال والأعمال**، العدد السابع، سبتمبر، 2018، ص 124.

- إذا توسعنا النظر في القوائم المالية، فإن تعدد أسس وبدائل القياس ستنعكس حتما عليها سواء كان ذلك في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل والدليل على ذلك ما حصل لشركة **GENERAL ELECTRIC COMPANY** بحيث قدرت الشركة أرباحا ب 10 مليون جنيه إسترليني فيحين كان الحقيقة عكس ذلك ب 4.5 مليون جنيه إسترليني نتيجة قياس مبالغ تخفيض المخزون ومخصصات الخسائر التقديرية، حيث أن أثر القياس ينعكس مباشرة على أرقام القوائم المالية[1]؛
- إن تعدد بدائل قياس مخزون أول مدة وآخر مدة يتيح للمؤسسة التلاعب في قياسه وبالتالي إظهاره في الميزانية بصورة لا تعطي التمثيل الصادق لعنصر من عناصرها الأمر الذي ينعكس بالسلب على القرارات المتخذة في هذا المجال[2]؛
- استخدام المؤسسة لبدائل اهتلاك الأصول لديها يمكنها من إظهار رقم أرباحها إما مرتفعا أو منخفضا وكمثال على ذلك، ففي حال رغبة المؤسسة تخفيض رقم الربح في السنوات الأولى من عمر الأصل تتبع طريقة الإهتلاك المتناقص وذلك لأسباب ضريبية مثلا وبالتالي يمكن القول بأن هذا النوع من التلاعب يعطي صورة غير صادقة عن الوضعية المالية والأداء المالي للمؤسسة مما ينعكس بالسلب على مستوى الإفصاح[3]؛
- إن تغيير الطرق والسياسات المحاسبية لمعالجة عناصر القوائم المالية يؤدي بدوره إلى إفصاح مضلل وغير هادف وذلك أن ما يقاس محاسبيا هو ما سيعرض في القوائم المالية وبالتالي أي استغلال غير أمثل لأي بديل محاسبي معين سيكون له اثر مباشر على ما تحتويه هذه القوائم.

المطلب الخامس: مدى تأثير بدائل قياس المخزونات والإهتلاكات على القوائم المالية

مما لا يدعو للشك أنه عند استخدام طريقة ما من طرق قياس المخزونات التي سمحت بها المعايير المحاسبية الدولية وتبناها النظام المحاسبي المالي في الجزائر ستعطي نتائج مختلفة من حيث قيم مخزون آخر المدة الظاهر بقائمة المركز المالي وتكلفة البضاعة المباعة في قائمة جدول النتائج عن باقي الطرق، فكل طريقة لها أسلوبها في التعامل مع هذا العنصر المهم ومعادلتها الرياضية في إيجاد

[1] خالد الجعارات، محمود الطبري، **مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**، العدد 34، ص247.

[2] طبيب أسامة، روابحي عبد الناصر، **مشكلات تقييم المخزونات في المؤسسة الإقتصادية في ظل تعدد بدائل التقييم وآثارها على القوائم المالية**، مرجع سابق، 2017، ص 354.

[3] محمد معتصم إبراهيم حمد، إسماعيل محمد النجيب، **بدائل القياس ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الإقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا**، العدد 16، 2015، ص 153.

القيمة الحقيقية للبندين السابقين، الأمر الذي يستوجب دراسة مدى تأثيراتها على كل من قائمتين السابقتين.

1. مدى تأثير بدائل قياس المخزونات على قائمتي المركز المالي وجدول النتائج:

1.1- دوافع المفاضلة بين بدائل تقييم المخزونات:

1.1.1- أسباب ضريبية:

تشكل الضريبة مصدر عبء على المؤسسة وبالتالي يعمل جميع المدراء الماليين على تخفيض مقدارها إلى أقل حد ممكن باستخدام الحيل المحاسبية المتاحة لهم، وبما أن نسبتها تكون محددة من قبل المشرع في أي بلد ما فهي ثابتة وبالتالي لتخفيضها وجب على تخفيض الوعاء الضريبي والمتمثل في الأرباح المحققة والظاهرة في جدول نتائج الشركة، ويلعب المديرون الماليون على ورقة المخزونات لاختلاف طرق التقييم فيها، فطريقة الوارد أولا صادر أولا تسعر البضاعة المباعة بأقدم الأسعار وبافتراض أن الأسعار تكون في منحنى متصاعد نجد أن الدخل يكون مرتفعا وبالتالي ضريبة مرتفعة، على عكس طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا فتكلفة البضاعة المباعة تقيم بأحدث الأسعار وبالتالي دخل منخفض ومنه ضريبة منخفضة وتحقيق وفرات ضريبية معتبرة، أما فيما يخص طريقة التكلفة الوسطية المرجحة فمقدار الضريبة فيها يكون معتدلا وبالتالي تحد من التلاعب من قبل المديرين الماليين لتخفيض مقدارها[1].

2.1.1- أسباب مالية:

إن رغبة المديرين الماليين في الاعتماد على إحدى طرق تقييم المخزون يعود للأسباب المالية التالية[2]:

- **الرفع من سعر السهم:** يعتبر سعر السهم في السوق من أهم أهداف المديرين الماليين، حيث يرغبون بوصول سهم المؤسسة إلى أعلى مستوياته مما يجعل فرص الاكتتاب فيه وتداوله مرتفعة الأمر الذي يعود على المؤسسة بالمنافع المالية جراء شراء أسهمها، وهذا ما يتحقق من خلال عائد على السهم مرتفع بمعنى آخر كلما كانت الأرباح المحققة مرتفعة كلما كان نصيب السهم من الأرباح

[1] طبيب أسامة، روابحي عبد الناصر، **مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وآثارها على القوائم المحاسبية**، مرجع سابق، ص 354.
[2] مرجع نفسه، ص 355.

أكبر وبالتالي معدل العائد عليه يكون مرتفعا وهذا ما يبني عليه المستثمرون قراراتهم في السوق المالي من أجل شراء أسهم ما، الأمر الذي يقودنا إلى اعتماد طريقة الوارد أولا صادر أولا باعتبارها معظمة لإرباح المؤسسة، وفي حالة إبقاء السهم في حالة مستقرة يفضل استخدام طريقة التكلفة الوسطية المرجحة نظرا لتأثيراتها المعتدلة.

- **الحصول على قروض قصيرة الأجل:** وذلك من خلال حساب صافي رأس المال العامل، لأن المؤسسات التي تطبق طريقة الوارد أولا صادر أولا يكون رأس المال العامل لديها كبير وموجب وهو الفرق بين مجموع الأصول الجارية ومجموع الخصوم الجارية بمعنى كلما ارتفع مخزون آخر المدة بالميزانية زاد حجم صافي رأس المال العامل المفسر على أنه مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل وبالتالي من أجل زيادة سمعة الشركة أمام دائنيها.
- **تحسين صورة المؤسسة أمام الملاك والمساهمين:** لا شك أن ارتفاع الدخل وارتفاع قيمة السهم من أهم الصور التي يرغب الملاك والمساهمون في تجسيدها على الواقع من خلال ما يظهر بالقوائم المالية للمؤسسة وهذا ما تتيحه لنا طريقة الوارد أولا صادر أولا أما إذا كان الهدف تقليص الضريبة على الدخل فلا بد من تبني التكلفة الوسطية المرجحة.

2.1- الآثار المترتبة عن تعدد بدائل قياس المخزون على كل من الميزانية وجدول النتائج

إن التأثيرات التي تحدث على قائمة المركز المالي وقائمة جدول النتائج هي المحدد الأول للطريقة التي سوف تتبناها المؤسسة في تقييم مخزوناتها، لأنه يؤثر على القائمتين على حد سواء فمن ناحية يؤثر على قياس الدخل لأنه يعتبر أحد عناصر تكلفة البضاعة المباعة، ومن ناحية أخرى يؤثر على قائمة المركز المالي من خلال قياس السيولة والمقدرة على السداد في الأجل القصير[1]، والجدولين المواليين يبينان تأثير طرق قياس المخزونات على الميزانية وجدول النتائج مع مراعاة عامل التقلبات السعرية ارتفاعا وانخفاضا.

[1] جبر إبراهيم الداعور ، **العوامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، مجلة جامعة الأزهر**، العدد A-1، المجلد 10، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، فلسطين، 2008، ص 280.

الجدول رقم 2-13: تأثير طرق قياس المخزونات على القوائم المالية في ظل ارتفاع الأسعار

الطريقة	التأثير على قائمة المركز المالي	التأثير على جدول النتائج
التكلفة الوسطية المرجحة بافتراض ارتفاع الأسعار	تأثير معتدل	تأثير معتدل
الوارد أولا صادر أولا بافتراض ارتفاع الأسعار	قيمة مخزون آخر مدة تكون مقيمة بأحدث الأسعار وبالتالي تكون مرتفعة وبالتالي زيادة قيمة الأصول والرفع من قيمة السهم.	تكلفة بضاعة مباعة مقيمة بأقدم الأسعار وبالتالي تكون منخفضة وبالتالي دخل مرتفع وبالتالي ضريبة مرتفعة.
الوارد أخيرا صادر أولا بافتراض ارتفاع الأسعار	قيمة مخزون آخر مدة تكون مقيمة بأقدم الأسعار وبالتالي تكون منخفضة الأمر الذي يؤدي غلى انخفاض قيمة الأصول وتدهور قيمة السهم.	تكلفة بضاعة مباعة مقيمة بأحدث الأسعار وبالتالي دخل منخفض وبالتالي ضريبة منخفضة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع التالية[1]:

الجدول رقم 2-14: تأثير طرق قياس المخزونات على القوائم المالية في ظل انخفاض الأسعار

الطريقة	قائمة المركز المالي	قائمة جدول النتائج
التكلفة الوسطية المرجحة في ظل انخفاض الأسعار	تأثير معتدل	تأثير معتدل
الوارد أولا صادر أولا في ظل انخفاض الأسعار	مخزون آخر مدة يكون مقيما بأحدث الأسعار وبالتالي تكون منخفضة هذا يؤدي إلى انخفاض في قيمة الأصول وتدهور في قيمة السهم.	تكلفة البضاعة المباعة تكون مقيمة بأقدم الأسعار وبالتالي تكون مرتفعة هذا يؤدي إلى دخل منخفض وضريبة منخفضة.

[1]- محمد سامي راضي، **المحاسبة المتوسطة**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015، ص 243-253.
- بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول، دار هومة للنشر، الجزائر، 2010، ص 150.

الوارد أخيرا صادر أولا في ظل انخفاض الأسعار	مخزون آخر المدة يكون مقيما بأقدم الأسعار وبالتالي يكون مرتفعا هذا يؤدي إلى ارتفاع في قيمة السهم نتيجة ارتفاع قيمة الأصول.	تكلفة البضاعة المباعة تكون مقيمة بأحدث الأسعار وبالتالي تكون منخفضة هذا يؤدي إلى دخل مرتفع وضريبة مرتفعة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع التالية[1]:

من خلال الجدولين السابقين يمكن تلخيص تأثيرات بدائل قياس المخزونات في النقاط التالية[2]:

- يفضل تطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة عند تقييم تكلفة البضاعة المباعة ومخزون آخر المدة نظرا لسهولة تطبيقها من جهة وتأثيراتها المعتدلة على قائمة المركز المالي وجدول النتائج في ظل تقلبات الأسعار في السوق؛
- إن تطبيق طريقة الوارد أولا صادر أولا يفضل في حالة المؤسسات التي يكون معدل دوران المخزون سريع، وعكس ذلك ينتج عنه تأثيرات بالغة على مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة وبالتالي التأثير بالسلب على كل من قائمة المركز المالي وجدول النتائج؛
- يفضل تطبيق طريقة الوارد أولا صادر أولا في حالة السوق المتوازن والمستقر من حيث الأسعار، ويفضل تطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في حالة السوق غير المستقر للحد من آثار تقلبات الأسعار ارتفاعا أو انخفاضا على القوائم المالية للمؤسسة؛
- إن الإلغاء التام لطريقة الوارد أخيرا صادر أولا جاء عقب الانتقادات الموجهة لها من خلال العمل على تخفيض مقدار الضريبة على الدخل نتيجة ارتفاع تكلفة البضاعة المباعة ومن خلال انخفاض قيمة أصولها نتيجة انخفاض قيمة مخزون آخر مدة الأمر الذي يقودنا إلى القول بأنها تعطي صورة غير صادقة عن صورة المؤسسة ونتائج أعمالها، كما أنها تضر بالمخزونات سريعة التلف بالنسبة للمؤسسات التي تملك معدل دوران مخزون منخفض.

[1]- دونالد كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، مرجع سابق، ص 397-400.
- وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، مرجع سابق، ص 213-220.
- طبيب أسامة روابحي عبد الناصر، **مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وآثارها على القوائم المحاسبية**، مرجع سابق، ص 355.

[2]طبيب أسامة روابحي عبد الناصر، **مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية في ظل تعدد بدائل التقييم وآثارها على القوائم المحاسبية**، مرجع سابق، ص 360.

2. مدى تأثير بدائل قياس الإهتلاكات على قائمتي المركز المالي وجدول النتائج:

تعتبر الإهتلاكات أعباء مالية على المؤسسة وجب توزيعها بشكل منتظم على عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل بغية الحصول على تمويل ذاتي يمكن المؤسسة من اقتناء أصل مماثل له أو أكثر تطورا من أجل استمرارية النشاط، ونظرا لتعدد طرق حساب الإهتلاكات وهي طريقة القسط الثابت طريقة القسط المتناقص وطريقة القسط المتزايد وطريقة التمييز المحدد، فإننا نجد أن كل طريقة من الطرق السابقة تعطي قيمة إهتلاك سنوي تختلف عن بعضها البعض الأمر الذي ينعكس على القوائم المالية كونها الغاية من القياس.

كما تجدر الإشارة إلى أن الدوافع التي تجعل من القائمين على المؤسسة يفاضلون بين الطرق السابقة تبقى نفسها تلك المشار إليها في المخزونات من أسباب ضريبية وأسباب مالية، والجدول الموالي يبين أهم التأثيرات الممكنة الحدوث عند تطبيق كل طريقة على كل من المركز المالي من خلال الميزانية ونتائج أعمال المؤسسة من خلال جدول النتائج:

الجدول رقم 2-15: تأثير طرق حساب الإهتلاكات على المركز المالي وجدول النتائج

نوع الطريقة	قائمة المركز المالي (الميزانية)	قائمة جدول النتائج
طريقة القسط الثابت	تأثير معتدل ومتساوي على طول العمر الإنتاجي.	تأثير معتدل ومتساوي على طول العمر الإنتاجي.
طريقة القسط المتناقص	انخفاض في مقدار الأصول المحاسبية الصافية في السنوات الأولى من عمر الأصل وارتفاعه في السنوات الأخيرة بالمقارنة مع الطريقتين الأخريين.	انخفاض مقدار الربح في السنوات الأولى من عمر الأصل وارتفاعه في السنوات الأخيرة بالمقارنة مع الطريقتين الأخريين، وبالتالي وفرات ضريبية
طريقة القسط المتزايد	ارتفاع في مقدار الأصول المحاسبية الصافية في السنوات الأولى من عمر الأصل وانخفاضه في السنوات الأخيرة بالمقارنة مع الطريقتين الأخريين.	ارتفاع مقدار الربح في السنوات الأولى من عمر الأصل وانخفاضه في السنوات الأخيرة بالمقارنة مع الطريقتين الأخريين.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: محمد معتصم إبراهيم حمد، إسماعيل محمد النجيب، **بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية**، مجلة العلوم والتكنولوجيا؛ السودان، ص 143-153.

إن طريقة إهتلاك الأصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع المستقبلية المرتبطة بالأصل، وفي هذا السياق وبالنسبة للمشرع الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي الجديد قد ألزم المؤسسات بتكوين الإهتلاكات وفق طريقة القسط الثابت أو الخطي في حالة عدم التمكن من تحديد تطور استهلاك الأصل بصورة صادقة وبالتالي فأنه حسب المشرع الجزائري طرق الإهتلاك تؤدي إلى[1]:

- الإهتلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل؛
- الطريقة التناقصية تؤدي إلى عبء متناقص على طول مدة حياة الأصل؛
- الطريقة التزايدية تؤدي غلى عبء يتنامى على طول المدة النفعية للأصل؛
- طريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.

1.2- تحليل نتائج الجدول:

انطلاقا من معطيات الجدول يمكن تلخيص أهم التأثيرات الممكنة لكل طريقة من طرق قياس الإهتلاكات على الميزانية وجدول النتائج في النقاط التالية:

- تتأثر قائمة المركز المالي بنوع الطريقة المتبعة في حساب أقساط الإهتلاك ويتجسد هذا التأثير في قيمة الأصول المحاسبية الصافية، أما قائمة جدول النتائج فيتجسد التأثير من خلال الربح المحاسبي بعد طرح الإهتلاك؛
- طريقة القسط الثابت أو الخطي تعطي قسط إهتلاك متساو على طول العمر الإنتاجي للأصل وبالتالي لا توجد تأثيرات هامة على الأصول المحاسبية الصافية للمؤسسة ولا على الربح المحاسبي؛
- طريقة القسط المتناقص يعتبرها البعض أفضل طريقة لأنها تعكس المردودية الإنتاجية للأصل فعند بداية حياته يكون في أوج عطاءه الأمر الذي ينعكس على مبلغ الإهتلاك الذي يكون أكبر ثم يبدأ بالتناقص بالموازاة مع نقص المردودية الإنتاجية للأصل، أما من ناحية التأثيرات فتكون قيمة الأصول المحاسبية الصافية منخفضة بالمقارنة بالطرق الأخرى في بداية عمره الإنتاجي وتبدأ بالارتفاع تدريجيا لنقص مبلغ الإهتلاك، أما من ناحية التأثيرات على قائمة جدول النتائج فيمكن القول بان الربح المحاسبي يكون في بداية عمر الأصل منخفضا نظرا لارتفاع مبلغ الإهتلاكات وفق هذه الطريقة ثم يبدأ بالتصاعد لكون الإهتلاكات أعباء مالية.

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية، **العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009**، ص 09.

- بالنسبة لطريقة القسط المتزايد فمن ناحية التأثيرات على قائمة المركز المالي فيمكن القول بأن قيمة الأصول المحاسبية الصافية للمؤسسة تكون في بداية عمر الأصل مرتفعة نظرا لانخفاض قسط الإهتلاك ثم تبدأ بالانخفاض، أما بخصوص الربح المحاسبي فتتجسد التأثيرات كذلك من خلال الربح المحاسبي الذي يكون مرتفعا في بداية عمر الأصل ثم يبدأ بالانخفاض.

الخاتمة:

يعتبر مفهوم الإفصاح من المفاهيم الراسخة في الفكر المحاسبي، باعتباره أداة اتصال بين المؤسسة الاقتصادية والعالم الخارجي لها، وهو يتضمن كل مجال التقارير المالية بما تحويه من معلومات، كما اعتبر من القضايا الهامة التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية، وذلك لما له من تأثير على جودة المعلومات المحاسبية، ونظرا لهذه الأهمية فقد أصبح شائع الاستخدام، وأصبح العديد من مستخدمي التقارير المالية يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح، وذلك بهدف أن تكون البيانات المحاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها.

يقوم مبدأ الإفصاح بتوفير المعلومات اللازمة التي يحتاج إليها المستثمرون لإجراء الاختيارات الرشيدة، فيما يتعلق بقراراتهم الاستثمارية والتمويلية، وذلك عن طريق نشر المعلومات والبيانات الملائمة والكافية وفي الوقت المناسب، وضمان تماثلها لمختلف الفئات حتى لا تستغل المعلومات الداخلية لمصلحة فئة على حساب الأخرى، لذا فقد آن الأوان لتتجاوز المؤسسات مبدأ السرية في نشر بياناتها التفصيلية.

إن تعدد بدائل القياس المحاسبي يجعل القوائم المالية للمؤسسة تتأثر بهذا التعدد على غرار طرق تقييم المخزون وطرق حساب الإهتلاكات الأمر الذي يؤدي بدوره إلى إفصاح مضلل يقود إلى قرارات غير رشيدة للمؤسسة بكاملها، بحيث وجب التقيد بطرق معينة وفي حالة تغييرها وجب تبرير ذلك في الملاحق.

إن التمسك بالثبات في تطبيق نفس الطرق والقواعد المحاسبية يضفي على البيانات المالية التي تحتويها القوائم المالية مصداقية وتناسقا يمكن مستخدميها من الاستخدام الأمثل لها.

الفصل الثالث:

تقييم المؤسسة في ظل تعدد بدائل القياس المحاسبي

تمهيد:

إن عملية التقييم تلعب دورا هاما في دورة حياة المؤسسة نظرا لقدرتها على توجيه المسيرين للسير نحو الطريق الصحيح بها، فقيمة المؤسسة تستعمل لأغراض عدة كالتنازل أو الاندماج أو التفاوض الأمر الذي يعطي نظرة للطرفين حول الوضعية الحالية للمؤسسة، كما أنه لوحظ أن المؤسسات التي تمتلك ثقافة التقييم تكون مدة حياتها أطول بالمقارنة مع المؤسسات المغيبة لهذه الثقافة، كما تبرز أهمية التقييم في غياب سوق مالي كفء ونشط يمكننا من معرفة القيمة الحقيقية للمؤسسة وبالتالي وجب القيام بعمليات تقييم دورية لسد هذا الغياب من السوق المالي.

يعرض هذا الفصل المفاهيم والتعاريف الأساسية للقيمة من خلال التخصص في عملية تقييم المؤسسة من خلال عرض مختلف المقاربات الأساسية للتقييم ومختلف الطرق التي تندرج تحتها ناهيك عن المعادلات والصيغ الرياضية المستخدمة فكل منها كجانب تقني من عملية التقييم بغية المفاضلة بينها من حيث سهولة ونجاعة التطبيق هذا كله بعد دراسة الإطار العام لعملية تقييم المؤسسات بجانبه النظري، ثم الانتقال لدراسة مدى تأثير طرق قياس المخزونات وحساب الإهتلاكات على نتائج عملية التقييم وفق مختلف المقاربات.

ولتعمق أكثر في الموضوع ارتأينا تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية بغية الإلمام بمختلف جوانبه وهي كالتالي:

المبحث الأول: مدخل إلى القيمة

المبحث الثاني: عموميات حول وظيفة التقييم

المبحث الثالث: طرق وأساليب تقييم المؤسسات الإقتصادية

المبحث الأول: مدخل إلى القيمة

لقد عرفت القيمة في الفكر الاقتصادي جدلا واسعا بين مختلف المفكرين والمدارس إذ كانت محل اهتمام كبير الأمر الذي جعلها تحوز على حجم كبير من الدراسة ضمن النظرية الاقتصادية حيث نجدها قد حظيت بنظرية تفسرها وتسلط الضوء عليها وهي نظرية القيمة وذلك لما لها من أهمية بالغة في الحياة الاقتصادية وخاصة في الاقتصاد الجزئي ويتجلى ذلك في كونها تمثل عنصرا مهما في تحديد تكلفة المنتجات والسلع والخدمات، كما شهد مفهوم القيمة اهتماما وتطورا مماثلا علة مستوى الفكر المالي والمحاسبي فبالإضافة إلى ما تم ذكره حول دور القيمة في الاقتصاد الجزئي إلا أنها تعدت هذا الدور لتشمل المؤسسة الاقتصادية وأسهمها لتصبح بذلك أداة مهمة ومساعدة لنظام التسيير داخل المؤسسة وللأطراف الأخرى خاصة منهم المستثمرين الماليين في ما يخص اتخاذ القرارات.[1]

المطلب الأول: مفهوم وطبيعة القيمة

يعتبر البحث في القيمة من أهم البحوث التي شغلت أفكار الفلاسفة والمفكرين منذ قديم الزمان، وقد بدأت الملاحظة في هذه القضية المهمة تبرز وتأخذ مكانها في الفكر الاقتصادي منذ الإشارة إليها من طرف الفلاسفة اليونان، وموضوع القيمة قد تناوله العديد من علماء ومفكري أمم اندثرت آثارها ولم يصلنا منها شيء، ولعل أبرز اهتمام بالقيمة من طرف المفكرين والفلاسفة العرب هو ما قدمه ابن خلدون والذي يعتبر أهم ما توصل إليه الفكر الإنساني في هذا المجال[2].

1. تعريف القيمة

إن مفهوم القيمة مختلف عن السعر أو التكلفة فالسعر هو المبلغ الفعلي المدفوع للحصول على أصل ما أما التكلفة فتعني القيمة الفعلية لعوامل الإنتاج (الأرض؛ اليد العاملة؛ رأس المال والإدارة) المطلوبة لإنتاج أصل، وهي مفاهيم مختلفة تماما عن بعضها البعض وغالبا ما يكون لها مبالغ نقدية مختلفة على عكس التكلفة والسعر فالقيمة مفهوم أكثر تعقيدا وذات تعريفات واستخدامات وتفسيرات مختلفة حتى فيما بينها، حيث يقر العديد من المصرفيين والمهنيين أن مفهومها أكثر تعقيدا من مجرد كونها(ما يساويه الشيء)[3]، حيث ارتبط مفهوم القيمة بعملية التبادل سواء في نظام التبادل السلعي (المقايضة) أين تعبر القيمة عن عدد وحدات السلعة أو الخدمة الضرورية للحصول على وحدة أو أكثر

[1] عادل احمد حشيش، **تاريخ الفكر الاقتصادي**، دار النهضة العربية، بيروت، ص 30
[2] الطيب داودي، **نظرية القيمة عند ابن خلدون، مجلة العلوم الإنسانية**، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، 2001، ص 01
[3] طارق عبد العال حماد، **التقييم: تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصخصة**، الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر، 2002، ص 03

من سلعة أو خدمة أخرى، أو من خلال نظام التبادل النقدي أين تعبر القيمة عن عدد الوحدات النقدية الضرورية للحصول على سلعة أو خدمة معينة، وبالتالي نجد أن تحديد مفهوم محدد للقيمة أمر صعب نظرا لتوقف هذا الأخير على من يقوم بتقديرها والغرض منها والتوقيت والعديد من العوامل الأخرى.

ومن بين مفاهيم القيمة نجد المفاهيم التي تنظر إلى القيمة باعتبارها نوعية الشيء التي تعكس الحاجة لاستعماله (القيمة الإستعمالية) كما تعكس العلاقة بين العرض والطلب عليه (القيمة التبادلية)، والتكاليف الضرورية للحصول عليه (القيمة المضافة)[1]، وهناك بعض المفاهيم التي تنظر للقيمة باعتبارها العلاقة بين نوعية الشيء أو درجة الإشباع لحاجة المستهلك والموارد المخصصة للحصول عليه، فكلما زادت الإشباع مقابل سعر معين زادت القيمة، وكلما انخفض السعر المدفوع في ظل نفس مستوى الإشباع زادت القيمة أيضا[2].

وهناك تعريفين مهمين يذكران الخصائص الأساسية للقيمة نذكرهما:

– التعريف الأول: "**القيمة مفهوم موضوعي تنشأ من عناصر ملموسة، السلع الخاصة بالمؤسسة،الديون، رقم الأعمال، الأرباح، عوائد الأسهم، في حين أن السعر مفهوم أكثر ذاتية، ذلك أنه عند القياس تستخدم جزئيا عوامل مستقلة عن قيمة المؤسسة كرغبة المشتري في حيازة نشاط المؤسسة مثلا**"[3].

– التعريف الثاني: "**القيمة من الممكن أن تكون موجودة من دون تبادل، فهي ترتكز على المفهوم النظري المعتمد على مفهوم المنفعة والذي قام المستثمر أو المقيم بالمقارنة مع مختلف السلع المتاحة، وتحول القيمة إلى سعر يتحقق بوجود مطابقة بين العرض والطلب الحقيقيين**"[4].

بشكل عام يمكن القول أن القيمة هي: "**عبارة عن احتمال على عكس السعر فهو عبارة عن حقيقة**[5]**، وبالتالي فالقيمة هي الحكم الذي يصدره شخص أو مجموعة من الأشخاص حول أهمية سلعة أو خدمة**

[1] جبار محفوظ، **تقييم الشركات المرشحة للتقييد والتخصيص في البورصة: الطرق المستعملة وتطبيقاتها، مجلة المال والأعمال**، العدد 23، الكويت، 2005، ص 122.

[2] Antoine QUEVREUX & Guillaume DE PRUNELE, **L'analyse de la valeur** .P03 Disponible sur le lien : http://iae.704.free.fr/thematiques/L_analyse%20de%20la%20valeur.ppt. Consulter le : 20/02/2015

[3] TCHEMENI Emmanuel, **l'évaluation des entreprise**, édition Economica, paris, 1993 , p77.

[4] RAFFEGEAU Jean & FERNAND Dubois, **l'évaluation Financière de l'entreprise**, 1ére édition , université de France, Paris, 1988, P 05.

[5] Arnaud THAUVRON, **évaluation d'entreprise**, 3éme édition, Economica, Paris, 2009, P 11.

معينة بالنظر للمنافع الاقتصادية المتوقعة من استعمالها، الندرة النسبية لها، خصائصها، والتكاليف الضرورية للحصول عليها وقيم السلع والخدمات البديلة أو المكملة لها".

2. طبيعة القيمة

القيمة هي عبارة عن مبلغ يدفع مقابل أصل أو الحق في الحصول على عوائد مستقبلية من وراء استخدام هذا الأصل، وبذلك فإن القيمة الاقتصادية هي القيمة النقدية لأصل ما وتتوقف قيمة أي أصل على عدة عوامل يمكن أن تتغير بمرور الزمن نذكر منها[1] :

- القيمة الاقتصادية الكلية؛
- الاستخدام المحتمل للأصل؛
- توقيت تقدير القيمة؛
- موقع أو مكان الأصل؛
- الندرة النسبية وقيم البدائل؛
- سيولة السوق الخاصة بالأصل؛
- الحالة المادية للأصل؛
- القيمة النفعية للأصل أو القيمة المضافة من جراء استخدامه.

فمن الناحية الاقتصادية يمكن القول بأن القيمة هي عبارة عن محدد للمنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل بمعنى آخر (القيمة الإستعمالية)، أما من الناحية المحاسبية فالقيمة تعبر عن تكلفة اقتناء أو إنتاج أصل بمعنى آخر التكلفة التاريخية للأصل التي تعبر عن الموارد الضرورية للحصول عليه بغية استعماله في العملية الإنتاجية.

3. تحديد القيمة

يعتبر تحديد قيمة الشيء من الأمور الصعبة خاصة إذا تعلق الأمر بكيان اقتصادي تتدخل فيه الكثير من العوامل ناهيك عن من يقوم بتحديدها ووقتها، غير أن القيام بها يتطلب فهم العديد من الجوانب المتعلقة بالقيمة حتى يمكن تحديدها بدقة وتفسيرها بكل احترافية نظرا لتعدد المداخل في تحديدها وتدخل العديد من العوامل في ضبطها.

[1] طارق حماد عبد العال، **التقييم: تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصخصة**، مرجع سابق، ص 05

1.3- العوامل المحددة للقيمة:

هناك العديد من العوامل المحددة للقيمة والتي تسمح بالحصول على قيم مختلفة لنفس الأصل من طرف أطراف مختلفين، حتى وإن استخدموا نفس طرق وقواعد التقييم، ويكمن سردها فيم يلي:

1.1.3-عوامل موضوعية:

ترتكز العوامل الموضوعية على فكرة تحديد القيمة العادلة للأصل[1] ،محل التقييم أي أن مراعاة هذه العوامل وحدها سوف يسمح بالحصول على القيمة الحقيقية له لكن تحديد القيمة العادلة لأصل يبقى من الأمور الصعبة الوصول إليها نظرا لوجود نوع آخر من العوامل المحددة للقيمة يحول دون الوصول إلى قيمة عادلة وحقيقية للأصل محل التقييم وهي العوامل غير الموضوعية.

2.1.3-عوامل غير موضوعية:

ترتكز العوامل الموضوعية على فكرة المنفعة والرغبة في التبادل وتحديد سعر التبادل[2]، فمن خلال تفاوض يحصل بين البائع والمشتري تتحدد قيمة الشيء المتفاوض عليه، ويمكن تفسير التبادل في العوامل التي ترفع من رغبة الطرفين الحصول على المنافع المترتبة على الأصل وأهم هذه العوامل هي العوامل النفسية والعوامل الاقتصادية، فالعوامل النفسية هي مجموع العوامل التي تجعل من مشتري ما يقبل شراء أصل ما بأكبر من قيمته الاقتصادية نظرا لبعض الخصائص التي يتمتع بها، أما العوامل الاقتصادية فتتمثل في الندرة النسبية للشيء وكذلك منفعته في نظر المشتري[3].

4. مداخل تحديد القيمة:

كما ذكرنا سابقا هناك العديد من المفاهيم للقيمة وكل مفهوم يلاءم ظروفا وأهدافا معينة، لذلك هناك العديد من المداخل لتحديد القيمة وكل مدخل يمكن أن يعطينا قيمة تختلف عن المداخل الأخرى وهناك ثلاث مداخل رئيسية يتضمن كل مدخل العديد من البدائل.

1.4- مدخل التكلفة في تحديد القيمة:

يقوم هذا المدخل على مقارنة قيمة الأصل بتكلفة استبداله، فقيمة أي أصل يجب أن تساوي تكلفة أصل آخر له نفس الخصائص مع مراعاة فارق التقادم، ويستخدم هذا النوع بشكل كبير في عمليات تقييم

[1] محفوظ جبار، **تقييم الشركات المرشحة للتقييد والتخصيص في البورصة: الطرق المستعملة وتطبيقاتها**، مرجع سابق، ص 122

[2] مرجع نفسه، ص 123.

[3] Patrice VIZZAVONA, **Evaluation des entreprises**, ATOL édition, Paris, 1991, P 01

الأصول المادية الثابتة[1]، والمشكل بالنسبة لهذا المدخل هو وجود العديد من المفاهيم لتكلفة الاستبدال (تكلفة استبدال الأصول المستخدمة؛ تكلفة إعادة إنتاج الأصول المماثلة؛ تكلفة الأصول الجديدة)، فكل مفهوم لتكلفة الاستبدال يعطينا قيمة للأصل تختلف عن قيمة الأصل المحصل عليها وفق المفاهيم الأخرى.

2.4- مدخل السوق في تحديد القيمة:

يقوم هذا المدخل على مقارنة الأصل موضوع التقييم بالأصول المماثلة له في السوق مع إجراء التعديلات المناسبة، بمعنى آخر تقدير القيمة التي يمكن تحصيلها من التصرف بالأصل بالبيع حاليا، أي تقدير صافي القيمة البيعية، ويعتبر هذا المدخل سهلا نوعا ما لكن يتطلب سوقا نشطا للأصل والأصول المماثلة له [2].

3.4- مدخل الدخل في تحديد القيمة:

يقوم هذا المدخل على مبدأ مفاده أن قيمة الأصل تعادل القيمة الصافية للمنافع الاقتصادية المنتظرة منه، أي أن قيمته تتوقف على الخدمات المتوقعة منه مستقبلا، ويرتكز هذا المدخل على أداء الأصل أي على قدرته على تحقيق الأرباح في المستقبل سواء منفردا أو بالتضافر مع باقي الأصول المادية والمعنوية ويتميز هذا المدخل باعتماده على المستقبل لذا يعتبر من أفضل المدخل من حيث الطرق التي تندرج تحته[3]، وذلك نظرا لاعتماده على تحديد قيمة الأصل من خلال التدفقات النقدية المستقبلية له.

المطلب الثاني: مبادئ القيمة وتصنيفاتها

إذا كان موضوع القيمة بصفة عامة يحتل مكانة بارزة في الاقتصاد فإن البحث في أنواع القيمة لا يقل أهمية عن ذلك لأن معرفة هذه الأنواع من شأنه أن يسهل هذه المهمة[4] رغم أن هذا التقسيم قد طرح العديد من المناقشات بين المفكرين الغربيين التجاريين منهم والطبيعيين، كما كان للعرب مساهمات في هذه النقطة بالذات على غرار ما قدمه ابن خلدون في نظرية القيمة، وسنحاول التطرق في هذا المطلب إلى مختلف المبادئ التي تحكم مفهوم القيمة وكذا أنواعها ومعايير تصنيفها أو تقسيمها.

---

[1] طارق حماد عبد العال، **التقييم: تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصخصة**، مرجع سابق، ص 161.

[2] نفس المرجع، ص 163.

[3] Norbert GUEDJ, Finance d'entreprise : **Les règles de jeu** , 2éme édition , Edition D'organisation, Paris, 2001, p468.

[4] الطيب داودي، **نظرية القيمة عند ابن خلدون، مجلة العلوم الإنسانية**، مرجع سابق، ص 28.

1. مبادئ القيمة:

تحدد القيمة الاقتصادية لكل أصل من خلال أربعة مبادئ أساسية وتتمثل فيما يلي[1]:

1.1- مبدأ وجود بدائل:

يقضي هذا المبدأ أنه عند الإقدام على نقل الملكية يكون أمام كل من المشتري والبائع بدائل لإتمام المعاملة، ولا يعني هذا المبدأ أن كل البدائل مرغوبة بدرجة متساوية ولكنه يعني أن البائع ليس مجبرا على البيع لمشتري معين وان المشتري ليس مجبرا على الشراء من بائع معين كذلك، فإذا لم يكن هذا الوضع فإن آلية السوق سوف تتشوه ولن يكون بالإمكان تحديد القيمة السوقية العادلة.

2.1- مبدأ الاستبدال:

يقضي هذا المبدأ أن المشتري الرشيد لا يدفع في أصل معين ما يزيد عن تكلفة استبداله بآخر له نفس الوظائف، فعلى سبيل المثال لتوضيح هذا المبدأ فإن قيمة الأجهزة والمعدات المستعملة يفترض أن المشتري الرشيد لا يدفع مقابلها أكثر مما يمكنه أن يدفعه مقابل أجهزة ومعدات جديدة تؤدي نفس الوظائف، ذلك أنه على الأقل يوجد معامل القدم الذي ينبغي أن يطبق على الأصول المستعملة.

3.1- مبدأ الإحلال:

يقضي هذا المبدأ أن قيمة الأصل تتحدد من خلال التكلفة التي سوف تدفع مقابل أصل مرغوب بنفس الدرجة والفرق بين هذا المبدأ وسابقه أن مبدأ الاستبدال يتطلب أن تكون الأصول متماثلة وتؤدي نفس الوظيفة أما مبدأ الإحلال فلا يتطلب ذلك بل للمشتري نفس الرغبة في الحصول على الأصلين.

4.1- مبدأ المنافع المستقبلية:

يقضي هذا المبدأ الذي يكتسب أهمية خاصة في عمليات الاندماج والاستحواذ بأن قيمة الأصل تعكس المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من امتلاكه، ومن هذا المنظور فإن قيمة المؤسسة تتحدد عن طريق القيمة الحالية الصافية لكافة المنافع الاقتصادية المستقبلية المتأتية من تملك المؤسسة.

2. معايير تصنيف القيمة

يمكن تصنيف أنواع القيمة حسب أربعة معايير أساسية هي[2]:

[1] طارق حماد عبد العال، **التقييم وإعادة هيكلة الشركات: تحديد قيمة منشأة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 24-25-26

[2] رضوان حلوة، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع ساب، ص 54

1.2- حسب الزمن:

وفقا لمعيار الزمن تعبر تكلفة الإنتاج والاقتناء عن الماضي، وتعبر صافي القيمة البيعية عن الحاضر، أما القيمة الحالية المخصومة فتعبر عن المستقبل.

2.2- حسب نوع العمليات:

تتمثل هذه العمليات في أهم الوقائع التي يشهدها الأصل كعملية شراء، إنتاج، بيع والاستغناء عن خدمات الأصل، فمثلا تعبر قيمة الاقتناء عن عملية الشراء، تعبر تكلفة الاستبدال عن عملية الإنتاج، وتعبر صافي القيمة القابلة للتحقق عن عملية البيع، أما قيمة الخردة فتعبر عن عملية الاستغناء عن خدمات الأصل.

3.2- حسب طبيعة الحدث:

هنا يمكن أن نميز نوعين من الأحداث، الحدث المتوقع والحدث الافتراضي، فقيمة الاقتناء تبنى على أساس حدث فعلي وتبنى القيمة الحالية على أساس حدث متوقع، أما القيمة العادلة فتبنى على أساس حدث افتراضي.

4.2- حسب نوع القيمة:

يمكن التمييز بين القيمة التاريخية والقيمة الجارية، فمثلا تعتبر قيمة الاقتناء قيمة تاريخية أما تكلفة الاستبدال فتعتبر قيمة جارية.

المطلب الثالث: الأنواع المختلفة للقيمة

يمكن سرد مختلف أنواع القيمة التي يمكن إعطاءها لأصل ما كالتالي:

1. القيمة الإستعمالية والقيمة التبادلية :

تشير القيمة الإستعمالية إلى أهمية السلعة والخدمة بالنسبة للمستهلك وفقا للمنفعة المتوقعة منها وبالتالي تقيس حجم الإشباع الذي يمكن تحقيقه من السلعة أو الخدمة[1]، ويوضح ابن خلدون في كتابه نظرية القيمة شروط القيمة الإستعمالية التي يمكن ذكرها كما يلي[2]:

[1] هواري سويسي ومحمد الأمين كماسي، **إشكالية تقييم المؤسسات، مع الإشارة إلى حالة الجزائر، الملتقى الوطني الأول حول:إشكالية تقييم المؤسسة الاقتصادية**، جامعة سكيكدة، 12و13 ديسمبر 2005، ص 03

[2] الطيب داودي، **نظرية القيمة عند ابن خلدون**، مرجع سابق، ص 41

- الحصول الفعلي على السلعة واقتناءها؛
- حصول المنفعة من الشيء المقتنى؛
- قدرة المنفعة على إشباع حاجة وتحقيق مصلحة خاصة.

بحيث إذا توفرت هذه الشروط الثلاثة يجعل من نظرة ابن خلدون نظرة مستوفية للقيمة الإستعمالية ومن هذا كله يمكن القول بأن القيمة الإستعمالية هي ما يحصل عليه الفرد ويخصصه لإشباع حاجاته المباشرة وتحقيق مصلحته الخاصة ويعبر هذا المفهوم عن الجانب الذاتي للقيمة.

أما القيمة التبادلية فتعبر عن مدى قدرة السلعة أو الخدمة على شراء سلع أو خدمات أخرى أو السعر الذي يربط بين السلعتين أو الخدمتين، بحيث لا يكون القصد من اقتناءها هو الاستعمال الشخصي المباشر، وإنما يقصد مبادلتها بغيرها فإنها تدخل في دائرة السلع ذات قيم الاستبدال[1].

ويمكن إيجاز شروط القيمة التبادلية فيما يلي[2]:

- الحصول الفعلي على السلعة واقتناءها؛
- عدم الانتفاع به في مصالحه الخاصة وحاجاته الشخصية؛
- الامتلاك بسعي الفرد وقدرته.

2. قيمة الاقتناء وقيمة الإنتاج (أو الإنشاء):

تمثل قيمة الاقتناء للأصل تكلفة الحصول عليه والتي يدرج بها في دفاتر المؤسسة في أول مرة وتشمل سعر الشراء والمصاريف الملحقة به[3]، بالإضافة إلى المصاريف الضرورية لجعل الأصل في الوضع المرغوب فيه وقابلا للاستعمال بالإضافة إلى مصاريف التجريب، أما قيمة إنتاج الأصل فهي تعبر عن جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة (كالمواد الأولية واللوازم واليد العاملة....الخ) الضرورية والتي يجب على المؤسسة تحملها لإنتاجه داخليا دون اللجوء لاقتنائه من الغير.

3. القيمة المتبقية وقيمة الخردة:

تعبر القيمة المتبقية عن المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو التصرف فيه بأي طريقة أخرى وذلك بعد انتهاء مدته النفعية، ويختلف هذا المفهوم عن مفهوم قيمة الخردة الذي يفترض أن

[1] عبد الرحمان بن خلدون، **المقدمة**، دار القلم، بيروت، 1976، ص 381
[2] الطيب داودي، **نظرية القيمة عند ابن خلدون**، مرجع سابق، ص 30
[3] Patrice VIZZAVONA, **Evaluation des entreprises**, ATOL édition, Paris, 1991. p 01

الأصل لا يمكن استخدامه مرة أخرى سواء من طرف المؤسسة أو أي طرف آخر[1]، نظرا لاستنفاذ جميع منافعه الاقتصادية، أي أن القيمة المتبقية مرتبطة بالتنازل عن الأصل قبل نفاذ منافعه الاقتصادية، أما قيمة الخردة فترتبط بنفاذ منافعه الاقتصادية.

4. القيمة الدفترية:

هي مفهوم محاسبي فقط وليس تقييم اقتصادي، وتعبر عن التكلفة المحاسبية التاريخية للأصل المعني ناقص جميع الإهتلاكات الخاصة به (الإهتلاك المتراكم)[2] ؛وبالنسبة للمنشأة هي بمثابة تحديد للتكلفة الأصلية للأصول مع طرح الاحتياطات مثل الإهتلاكات والديون المعدومة، أما بالنسبة لشركات المساهمة فإن القيمة الدفترية للسهم العادي تتمثل أساسا في قسمة صافي حقوق الملكية على عدد الأسهم العادية[3]، وذلك بعد خصم جميع الالتزامات والقيم المقابلة للأسهم الممتازة مع العلم أن هذا المفهوم يختلف عن قيمة التصفية.

5. القيمة العادلة والقيمة السوقية:

استعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) المصطلح المرادف للقيمة العادلة وهو القيمة السوقية إلا أن مفهوم القيمة العادلة أوسع وأشمل من القيمة السوقية بحيث أن هذه الأخيرة يقصد بها السعر الذي يمكن الحصول عليه مقابل التنازل عن أصل في سوق نشط[4] ،أما القيمة العادلة فهي حسب مجلس المعايير المحاسبية الدولية الذي أصدر المعيار 157 لقياس القيمة العادلة يعرفها فيه على أنها: **السعر الممكن استلامه عند بيع أصل ما أو عند تسوية التزام في عملية منظمة بين المتعاملين في السوق في تاريخ القياس**[5]، كما عرفتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية على أنها[6]: **القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة، ومن أجل تقدير القيمة العادلة يشمل رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) تدرجا كالآتي**[7]:

[1] طارق عبد العال حماد، **التقييم: تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصخصة**، مرجع سابق، ص 14.
[2] السعيد بريكة، مسعي سمير، **تقييم المنشأة الاقتصادية: مدخل إلى القيمة المضافة EVA**، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2006، ص 03
[3] مرجع نفسه، ص 04
[4] طارق عبد العال حماد، **المدخل الحديث في المحاسبة،: المحاسبة عن القيمة العادلة**، مرجع سابق، ص 08
[5] شنوف شعيب، زاوي أسماء، **دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية**، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009، ص 12
[6] مرجع نفسه ص 12
[7] طارق حماد عبد العال، **المدخل الحديث في المحاسبة،: المحاسبة عن القيمة العادلة**، مرجع سابق، ص 15

1.5- الأسعار المأخوذة من الأسواق النشطة هي أفضل شاهد على القيمة العادلة وتستخدم كأساس للتقييم إذا كانت متاحة، ويعرف السوق النشط على أنه السوق الذي تتوفر فيه الشروط الآتية:

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

2.5- إذا لم تتوفر أسعار السوق يتم تقدير القيمة العادلة على أساس أفضل المعلومات المتاحة في هذه الظروف، لذا يتم تقدير القيمة العادلة بالاعتماد على أسعار الأصول المماثلة (تكلفة الاستبدال).

3.5- وإلا يتم الاعتماد على نتائج الأساليب الفنية في التقييم إلى الدرجة المتاحة في هذه الظروف وكمثال على ذلك القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية.

6. قيمة التنازل:

تعبر قيمة التنازل عن سعر بيع الأصل في الحالات العادية، وهذا السعر ناتج عن تفاعل عاملي العرض والطلب في السوق[1]، لذا فإن هذا المفهوم للقيمة يختلف عن مفهوم قيمة التصفية التي تنتج عن تصفية إجبارية للأصل بسبب إفلاس المؤسسة أو وجود ظروف صعبة تمر بها، فغالبا ما تكون قيمة الأصل في حالة التصفية أقل من سعر بيعه في الحالة العادية، حيث تجعل حالة التصفية قيمة الأصل أقل ما يمكن، أما التنازل عن الأصل في الظروف العادية فغنه يتيح الاختيار والمفاضلة بين الفرص المتاحة، وانتظار الوقت المناسب للتنازل عنه من عدمه إذا كانت الأسعار غير ملائمة.

[1]Patrice VIZZAVONA, **Evaluation des entreprises,** Op.cit. P 04.

المبحث الثاني: عموميات حول وظيفة التقييم

تلعب وظيفة التقييم دورا هاما في حياة المؤسسة الإقتصادية كونها تعطي نظرة عامة حول مقدرة المؤسسة على الاستمرارية في النشاط وتعطي كذلك نظرة شاملة للملاك حول قيمة استثماراتهم ومستقبلها إضافة إلى المسيرين لاتخاذ مختلف الإجراءات والتدابير اللازمة من أجل الوصول بالمؤسسة إلى بر الأمان، وبالتالي هي وظيفة جد حساسة توجب على المقيم التحلي بالموضوعية والشفافية بغية تحقيق الهدف الذي تمت من أجله، كما تنطوي هذه العملية على مجموعة من الإجراءات والتحاليل للقوائم المالية والأساليب الرياضية باستخدام العديد من المقاربات والطرق الممكنة، وفي هذا المبحث سنحاول تقديم مدخل لعملية تقييم المؤسسات من خلال مختلف التعاريف التي أعطيت لها إضافة إلى الدوافع وراءها ومختلف المشاكل التي يمكن أن تصادف المقيم أثناء القيام بعمله والوثائق التي يمكنه الاعتماد عليها.

المطلب الأول: مفاهيم حول وظيفة التقييم

تعتبر وظيفة التقييم من أهم المفاهيم الإقتصادية التي شغلت مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة لأهميتها البالغة في تحديد المسار الذي سلكته في الماضي والذي سوف تسلكه مستقبلا، كما تعتبر حوصلة لنشاط المؤسسة خلال فترة من الزمن، الأمر الذي يوجب الاهتمام بها والتجسد في استحداث مكاتب للتقييم في كبرى البلدان بغية تصحيح مسار المؤسسة والوقوف على أهم نقاط القوة والضعف داخل وخارج المؤسسة.

1. تعريف عملية تقييم المؤسسات:

لقد أعطيت العديد من التعاريف لعملية التقييم يمكن سرد مجوعة منها كالتالي:

- التعريف الأول: "**التقييم عموما هو الوصول إلى تحديد السعر أو بكل بساطة إلى تقدير منطقة التفاوض بين المشتري والبائع**"[1].
- التعريف الثاني: "**التقييم هو حصر وتقدير قيمة أصول وخصوم المؤسسة بهدف الوصول إلى قيمة تلك الأصول بغض النظر عن الطريقة التي يمكن إتباعها لتقدير تلك القيمة**"[2].

[1] RAFFEGEAU Jean & FERNAND Dubois, **l'évaluation Financière de l'entreprise**, Op.cit. P06

[2] ثروت محمد علي، **أساليب وطرق إعادة تقييم الأصول وآثارها المالية في ظل سياسة الخوصصة**، الطبعة الأولى، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 1999، ص 288

- التعريف الثالث: يتفق العلماء الاقتصاديون والماليون على تعريف التقييم على أنه: **إعطاء قيمة للعناصر المراد تقييمها بحيث تعبر هذه القيمة عن سعر التوازن الذي يقبل على أساسه المشتري بالشراء والبائع بالبيع، كما يمكن تعريف التقييم على أنه إعطاء مجال من القيم الذي يتحدد من خلاله السعر**[1] **والتقييم عملية تقنية تستعمل منهجية وأدوات ووسائل من أجل تحديد مجال تكمن ضمنه القيمة المراد الوصول إليها وعليه فتقييم المؤسسة هو إعطاء قيمتين**[2]**: قيمة دنيا وقيمة قصوى بحيث يكون المجال بين هاتين القيمتين مجال القيم الذي يستعمل كقاعدة للتفاوض بين البائع والمشتري**، ومن هنا يمكننا تحديد العناصر الأساسية التي تعرف عملية التقييم وهي:
- إعطاء قيمة للعناصر المراد تقييمها؛
- تعبر عن مجال من القيم الذي يتضمن السعر التوازن الذي يرضي كل من البائع والمشتري؛
- عملية تقنية تستعمل أدوات ووسائل ضمن منهجية محددة؛
- تهدف إلى الوصول لتحديد قيمة أصول المؤسسة.

2. خطوات عملية التقييم

تقييم المؤسسة عبارة عن عملية معقدة وهذا التعقيد مرتبط أصلا بحجم المؤسسة ونشاطها[3]، غير أن كونها عملية مهمة في حد ذاتها فهي ترتكز على إطار محكم وجب تنفيذه وإتباع خطواته من أجل إجراءها في أحسن الظروف، بحيث تعتبر مخرجاتها وهي قيمة المؤسسة من أهم ما تتميز به ولب هذه العملية بحيث ترتكز مختلف القرارات سواء داخلية كانت أم خارجية على مخرجات هذه الأخيرة.

كما ذكرنا سابقا فالتقييم هو عبارة عملية وبالتالي وجب التخطيط لها من أجل ضمان السير الحسن لها، ويمكن أن نقسم خطوات عملية التقييم إلى ستة خطوات هي[4]:

1.2- جمع المعلومات:

الخطوة الأولى تهتم بجمع مختلف المعلومات المتعلقة بالمؤسسة (منتجاتها؛ الأسواق التي تنشط بها؛ منافسيها) وذلك من خلال حساباتها المنشورة و وتقارير التسيير بالإضافة إلى ما تتداوله أو ما كتب

[1] Arnaud THAUVRON, **évaluation d'entreprise**, Op.cit., P 11

[2] مليكة زغيب، **مشاكل تقييم المؤسسة الصناعية دراسة حالة مؤسسة الصيانة، بحوث وأوراق عمل الملتقى الدولي المنعقد يوم 03-05 أكتوبر2004، اقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة**، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، ص 100

[3] Jean –Etienne Palard, Frank Imbert, **Guide Pratique d'évaluation d'entreprise**, Groupe Eyrolles, France, 2013, P77 .

[4] Jean –Etienne Palard, Frank Imbert, **Guide Pratique d'évaluation d'entreprise**, op Cit, P 77-78-79

في أي تقرير بخصوص هذه المؤسسة محل التقييم، وتقارير الخاصة بالمؤسسة وغير منشورة كنتائج التحليل المالي للمؤسسة، وتعرف هذه العملية بخطوة التعرف على المؤسسة .

2.2- القيام بتشخيص اقتصادي للمؤسسة:

تعتبر هذه الخطوة من أهم الخطوات في عملية التقييم حيث يسمح التشخيص الاقتصادي للمؤسسة بمعرفة مخطط عمل المؤسسة من خلال تشخيص إستراتيجيتها و سياستها المالية، حيث يسمح تحليل إستراتيجيتها بإعطاء نظرة عن وضعيتها التنافسية وفرصها في السوق إضافة إلى نقاط قوتها ونقاط ضعفها، أما التشخيص المالي فيسمح بالتعرف على محددات الأداء الاقتصادي والمالي للمؤسسة في الأمد الطويل وتحليل هيكلها المالي ومعرفة قدرتها المالية.

3.2- اختيار الطريقة المناسبة للتقييم:

إن اختيار طريقة التقييم المناسبة مرتبط بعدة عوامل منها: خصائص ومميزات المؤسسة، أهدافها، محيطها سواء الداخلي أو الخارجي و القطاع الذي تنشط فيه، لكن الاختيار يكون له ارتباط وثيق بتوفر المعلومات حول المؤسسة وظروف السوق أثناء القيم بعملية التقييم ونميز أربعة مداخل للتقييم حيث كل منها له خصائصه والتقنيات التي يعتمد عليها وبالتالي وجب على المقيم الاختيار بينها من أجل تحقيق فعالية أكبر لعملية التقييم. إن طرق التقييم ما هي إلى وسائل للمساعدة على اتخاذ القرار من خلال توجيهها إلى أصحاب القرار من المسيرين والمستثمرين.

4.2- وضع مخطط عمل:

لتنفيذ عملية التقييم وجب على المقيم وضع مخطط عمل جدي والتقيد بما جاء فيه من أجل ضمان أنه قد مس كل الجوانب المتعلقة بالمؤسسة وبوضعيتها حيث يسمح مخطط العمل بالسير الحسن والسهل للعملية وضمان أن نتائجها تكون أكثر دقة في حالة غياب هذا الأخير.

5.2- وضع مجال من القيم الممكنة للمؤسسة:

إن الهدف من تقييم المؤسسة ليس هو إعطاء قيمة واحدة ووحيدة للمؤسسة لأنها في الواقع غير موجودة، وبالتالي فعلى المقيم أو المحلل إعطاء أو تكوين مجموعة أو مجال من القيم وذلك من خلال إعطاء قيمة قصوى وقيمة دنيا للمؤسسة.

6.2- تحديد السعر:

بعد القيام بعملية التقييم وإعطاء مجال من القيم حول القيمة الفعلية للمؤسسة يأتي دور كل من البائع والمشتري الذين يلعبان الدور الهام في تحديد القيمة الحقيقية للمؤسسة وذلك بعد الارتكاز على نتائج عملية التقييم تأتي دور المفاوضات بين البائع والمشتري التي تكون بذلك آخر خطوة في تحديد السعر.

المطلب الثاني: دوافع ومشاكل عملية التقييم

تنطوي عملية التقييم على جملة من الدوافع التي تبرر القيام بها ناهيك عن المشاكل التي يواجهها القائم على عملية التقييم وسنستعرض من خلال هذا المطلب أهم الدوافع والمشاكل التي تواجهها.

1. دوافع عملية التقييم

يعتبر التقييم أحد الميادين المهتمة بمالية المؤسسة فبالإضافة أنه يمكن المسير من تتبع تطور ذمتها المالية وبالتالي مركزها المالي، نجد أنه يلجأ إليه في مناسبات عديدة غالبا ما تمثل تواريخ مميزة في حياة المؤسسة والتي تعتبر من أسباب عملية التقييم كالخوصصة، الاندماج، التصفية، الدخول إلى البورصة وغيرها من الأحداث التي تعتبر في مجملها أسباب اقتصادية وأسباب اجتماعية.

1.1- أسباب اقتصادية:

تتمثل الأسباب الاقتصادية أساسا فيم يلي[1]:

- البحث عن شركاء جدد نتيجة توسع المؤسسة عن طريق فتح رأسمالها أو جزء منه أو الزيادة فيه عن طريق الاكتتاب في بورصة القيم المنقولة؛
- حالة بيع المؤسسة أو تصفيتها عند إفلاسها لغرض الوقوف على قيمة أصولها بغية تسديد ديون الدائنين ومختلف الأطراف؛
- عند القيام بإصلاحات معينة كالخوصصة مثلا؛
- التأكد من تحقيق التوازن الاقتصادي والانسجام بين القطاعات الاقتصادية حيث أن القيام بعملية التقييم يمكننا من تثبيت استخدام الموارد والاستخدامات على مستوى المؤسسة وبالتالي على المستوى الكلي.
- يساعد التقييم على توفر الدقة في متابعة مختلف العمليات الإنتاجية؛

[1] مليكة زغيب، **مشاكل تقييم المؤسسة الصناعية دراسة حالة مؤسسة الصيانة**، مرجع سابق، ص 100.

- يمدنا التقييم بمؤشرات سليمة مما يجعله مقياسا موضوعيا وسليما؛
- يهدف التقييم إلى تفادي الإسراف المالي.

2.1- أسباب اجتماعية:

تتمثل الأسباب الاجتماعية للتقييم فيم يلي:

- تحديد الحصص المساهم بها؛
- محاولة تقييم حصص الأرباح الموزعة؛
- مراقبة التسيير الجاري وتقييم فترة الشراكة؛
- تمدنا عملية التقييم بالبيانات عن الانحرافات النوعية، القيمية، الزمنية، والنوعية التي يمكن أن تحدث في مجال التنفيذ العملي؛
- يساعد التقييم على التزام الوحدات الاقتصادية بوظائفها على أحسن وجه.
- يساعد التقييم في إيجاد حصص الميراث للورثة في المؤسسة، أو عند الهبة من طرف الأب المؤسس لأبنائه في المؤسسة من خلال إيجاد قيمة الحصص.

كما يمكن للتقييم أن يكون له علاقة بعملية التسيير داخل المؤسسة وذلك من خلال الوقوف ومعرفة حقيقة[1]:

- مردودية رؤوس الأموال المستثمرة؛
- تطور الذمة المالية المتراكمة؛
- وضع نظام لمكافأة العمال.

ويمكن أن نصنف دوافع تقييم المؤسسات بما يخدم دراستنا إلى ثلاث مجموعات[2]:

3.1- التقييم لأغراض التفاوض:

حيث يقتضي ذلك العمليات التي يكون فيها طرفان على الأقل، ومن بين ما يميز هذا النوع من العمليات هو الظرفية (بمعنى يحدث مرة أو مرات قليلة في حياة المؤسسة)كما تعتبر عملياته مكلفة نوعا ما ويأتي هذا التقييم أصلا لإتمام صفقة ما، ففي حالة قررت المؤسسة التنازل عن ملكيتها أو التنازل عن

[1] J.Brilman et C.Maire, **Manuel d'évaluation des entreprise,** les éditions d'organisation, Paris, 1993, P 26

[2] هواري السويسي، **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير**، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص 66.

جزء من أصولها سيكون هذا النوع من التقييم بعد هذا القرار لغرض حساب قيمة المؤسسة لمعرفة الحد الأدنى الواجب التنازل به وعرضه للمستثمرين المحتملين حيث يقوم المستثمر أيضا بتقييم المؤسسة وإذا كان مجال القيمة متقاربا يتم إبرام الصفقة.

4.1- التقييم لأغراض اتخاذ القرار:

ويمكن تقسيمه إلى قسمين هما:

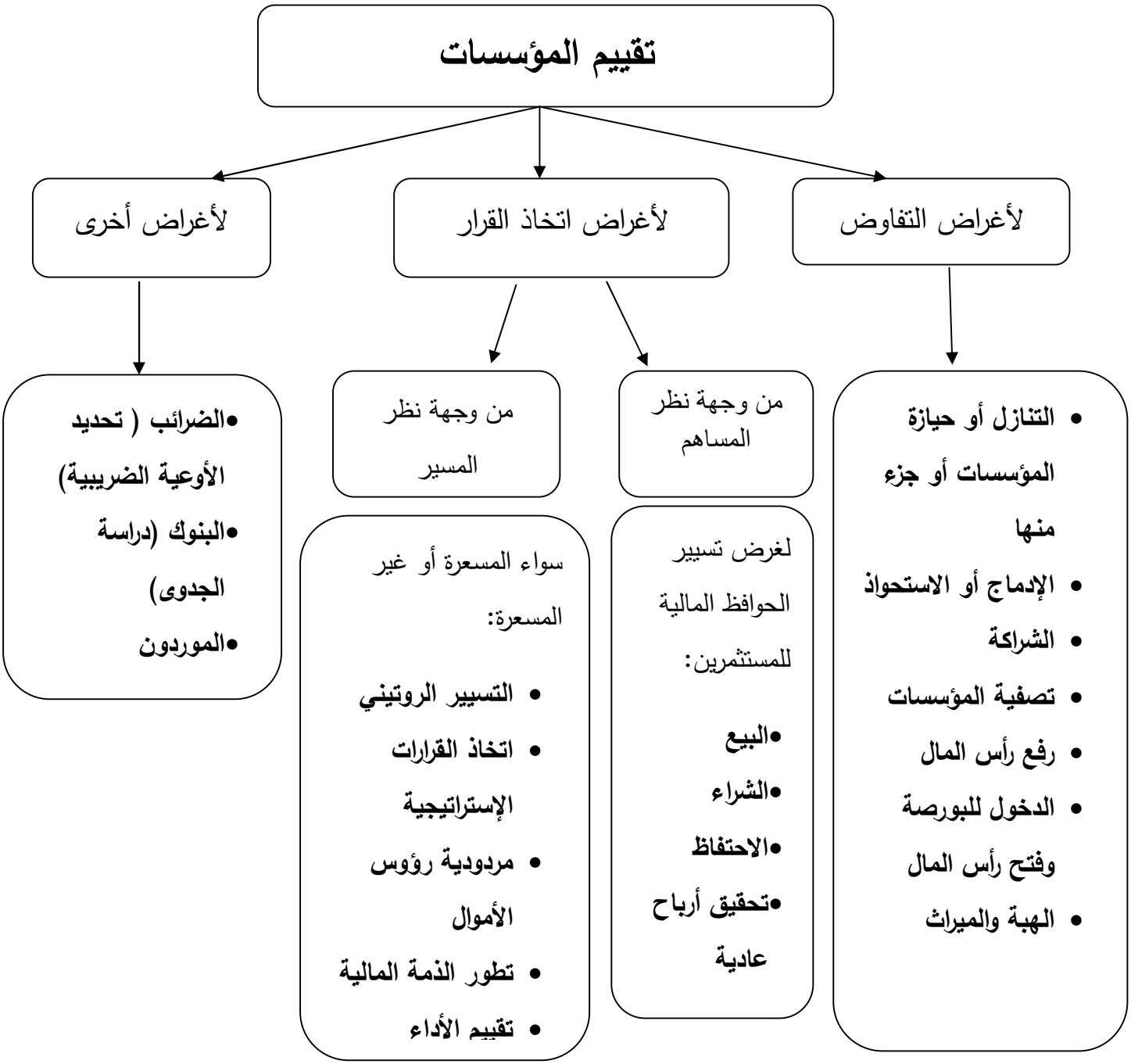
- **من وجهة نظر المساهم (تسيير المحفظة الاستثمارية):** بالنسبة للمؤسسات المدرجة في البورصة ويتميز هذا النوع من التقييم بالدورية بمعنى يومي، أسبوعي، شهري، إذ بالعادة يكون بشكل يومي باعتبار تدفق المعلومات لكن أصل العملية المرتكز على تقييم العوامل الأساسية للمؤسسة يكون طويلا نسبيا بناءا على القوائم المالية للمؤسسة بمعنى يكون ثلاثي، سداسي، سنوي، كما يكون ذو كلفة أقل من السابق ويقوم به عموما مقيم خارجي عن المؤسسة (محلل مالي).
- **من وجهة نظر مسير المؤسسة (التقييم لأغراض التسيير):** إذ يستعمل التقييم في هذا المجال لأغراض ترشيد قرارات المؤسسة التي تعتبر أهم فعل تسييري و يمكن أن يصنف ذلك في أدبيات التسيير بالتسيير بالقيمة، إذ يصبح التقييم أداة لتقويم القرارات واتخاذها من منظور ما يمكن للبديل تقديمه للمؤسسة (المساهمة في رفع القيمة)ويظهر ذلك جليا بالنسبة للقرارات المالية والإستراتيجية وبالأخص قرارات التوسع الخارجي، وما يميز هذا النوع من التقييم أنه دوري يسبق أي عملية اتخاذ القرار كما نجد أن المقيم شخص أو أشخاصا من داخل محيط المؤسسة ولهم علاقة مباشرة بالمؤسسة.

5.1- التقييم لأغراض أخرى:

وفي هذه المجموعة يمكن أن يكون المقيم له علاقة بالمؤسسة ويرى أن من الضروري القيام بعملية التقييم (البنوك، مصالح الضرائب، الزبائن.....) للقيام بإجراءات اتجاه المؤسسة.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 3-6: دوافع عملية التقييم



المصدر: هواري السويسي؛ **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر؛ أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير**؛ مرجع سابق؛ ص 45.

2. مشاكل عملية التقييم

إن تقييم المؤسسة يمكن أن يتم في حالة مزاولتها لنشاطها أو توقفها عن ذلك، وفي كل حالة يجب تحديد الهدف من عملية التقييم ومراعاة الأسس التي تقوم عليها، وينبغي الإشارة إلى أن تقييم مؤسسة موجودة بالفعل ومستمرة في عملها لا تقتصر على مجرد مجموعة معينة من الأصول، بل هناك بالإضافة إلى ذلك منظمة قائمة بالفعل وبالتالي وجب مراعاة العلاقات المختلفة بين مجموعة من الأفراد الذين يديرون المؤسسة وكذلك العلاقات القائمة بين المؤسسة ومحيطها الذي يضم مختلف المتعاملين الاقتصاديين، لكن ما يمكن قوله أن عملية التقييم من أصعب العمليات الاستثنائية في المؤسسة ليس فقط بسبب كثرة الطرق المعتمدة في ذلك وإنما لخصوصية كل مؤسسة وظروفها الداخلية والخارجية.

ويمكننا أن نذكر أهم مشاكل التقييم فيم يلي[1] :

- عدم وجود تحليل للهياكل التمويلية والذي يعطي صعوبة في استخلاص مؤشرات تساهم مساهمة فعالة عند التنبؤ بقدرة المؤسسة على تحقيق الإيرادات والأرباح ومدى توازن هذه الهياكل أو اختلالها عند طرحها للبيع، حيث أن قيمة المؤسسة تتأثر صعودا وهبوطا بالهيكل المالي وصلابته كأحد المحددات لهذه القيمة؛
- عدم وجود سوق ثانوي لهذه الأصول؛
- نقص الخبراء والمختصين في مجال التقييم؛
- تعدد المداخل والطرق الخاصة بالتقييم وصعوبة الاختيار بينها؛

وأخيرا يمكن القول بأن عملية التقييم لابد أن تتسم بالعدالة والسلامة من كل الاتجاهات الشخصية وأن تتسم بالموضوعية كي تتمكن من إعطاء قيمة للمؤسسة تمكن جميع الأطراف المهتمة بهذه الأخيرة من اتخاذ القرارات الصائبة في الوقت المناسب.

المطلب الثالث: الوثائق اللازمة لعملية التقييم

تعد الوثائق والمعلومات المحاسبية من أهم مصادر المعلومات في المؤسسة والتي بني عليها نظامها المعلوماتي، ينبغي قبل القيام بعملية التقييم جمع عدد كبير من الوثائق والمعطيات التي تستخدم كمعلومات تفيد العملية، وذلك لتكوين صورة عامة عن وضعية المؤسسة لمعرفة ماضيها وقدراتها الكامنة في المستقبل،

[1] مليكة زغيب، **مشاكل تقييم المؤسسة الصناعية**، مرجع سابق ص 111.

فإعداد وتجميع هذه الوثائق والمعلومات من شأنه أن يسهل عملية التقييم، فضلاً عن مساعدته في التقليل من التكاليف المترتبة عن هدر الوقت، وتكمن أهمية ماضي المؤسسة في اعتباره خزاناً مهماً للمعلومات، يستفاد منه كلما دعت الضرورة لذلك، بحيث يمكننا من الحصول على أكبر قدر من المعلومات والتفاسير التي تساعد في تدقيق وتعميق الدراسة عن وضعية المؤسسة، ومن أهم هذه الوثائق ما يلي[1]:

1. **قائمة المركز المالي:**

توضح الميزانية الذمة المالية للمؤسسة في زمن محدد عادة ما يكون نهاية السنة(أو بشكل نصف سنوي أو في الغالب ربع سنوي بالنسبة للمؤسسات المسعرة المطالبة إلزاماً بنشر قوائمها المالية)، حيث تظهر فيها التزامات المؤسسة اتجاه دائنيها واتجاه مؤسسيها، كما تظهر فيها حقوقها المتمثلة في الاستثمارات والمخزون والذمم، وبالتالي تعبر الميزانية عن المركز المالي الإجمالي للمؤسسة.

2. **جدول النتائج:**

يوضح هذا الجدول كل الأعباء والنواتج التي تتعلق بنسبة معينة بالإضافة إلى أرصدة التسيير المتمثلة في الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، نتيجة خارج الاستغلال، ونتيجة الدورة قبل الضريبة وبعدها.

3. **الوثائق الملحقة:**

تتمثل الوثائق الملحقة في الجداول المبينة في النظام المحاسبي المالي بعد جدولي الميزانية وحسابات النتائج، والتي تبدأ من جدول حركة الذمة المالية إلى جدول المعلومات المختلفة .وتعتبر هذه الجداول مفصلة ومكملة لجدولي حسابات النتائج، وعليه فهي تشكل مورداً إضافياً للمعلومات التي تساعد مختلف الأطراف في التع رف على وضعية المؤسسة. تمد القوائم المالية الختامية الخبير المقيم بمعلومات عن ماضي المؤسسة وطبيعة نشاطها، وكذلك معرفة أصولها وأدائها الاقتصادي من خلال نتائجها المحققة، لكن مع ذلك تبقى غير كافية لاعتمادها على التكلفة التاريخية في التسجيل والتي لا تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، مما يتطلب من الخبير القيام ببعض الإجراءات والتعديلات التي تجعل المعطيات أكثر تعبيراً عن الواقع.

4. **التصريحات الجبائية:**

يترتب عن مزاولة نشاط المؤسسة مجموعة من المستحقات لفائدة مصلحة الضرائب، ولذلك نجدها تقوم بملأ استمارات شهرياً وسنوياً تصرح فيها بمختلف الضرائب والرسوم التي على عاتقها .إذ تفيد

[1] بكاري بلخير، **أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة للمؤسسات البترولية**، مرجع سابق، ص 19-20.

التصريحات الجبائية الخبير في معرفة نتائج المؤسسة ورقم الأعمال المصرح به، ومن ثم مقارنته بالبيانات المحاسبية التي بحوزة المؤسسة وذلك لثلاث سنوات على الأقل لتتيح له معرفة إمكانياتها من خلال تطور رقم أعمالها وحجم مبيعاتها وكذلك تطور نتائجها التي تعكس تحسن أدائها أو العكس .وعموماً تتيح التصريحات الجبائية والوثائق المحاسبية للخبير تتبع نشاط المؤسسة بصورة ديناميكية.

5. وثائق أخرى:

وكمثال على ذلك تقرير محافظ الحسابات، تاريخ آخر مراقبة جبائية، آخر محضر للجمعية العامة، عقود الإيجارات؛ وثائق جرد المخزونات؛ توزيع رأس المال الاجتماعي..الخ

المبحث الثالث: طرق تقييم المؤسسات الاقتصادية

إن تقييم المؤسسة الإقتصادية عملية جد حساسة تأخذ أهميتها من مخرجاتها المفرزة والمتمثلة في إعطاء قيمة معينة لها، الأمر الذي يجعل كل القرارات التي يتخذها الأطراف ذوي العلاقة تتوقف على

هذه الأخيرة، وبالتالي وجب الحرص على حسابها بطريقة موضوعة تعبر بصدق عن قيمة المؤسسة في مرحلة زمنية معينة، وتتعدد مداخل وطرق تقييم المؤسسات حسب ما جاء به الفكر المحاسبي والمالي[1]، مما يجعل المعنيين بعملية القياس أو من ينوب عنهم (الخبراء) أمام ترسانة من الطرق تحتم عليهم اختيار الأنسب منها تحقيقا لأهدافهم المرجوة.

تعتمد الطرق الكثيرة للتقييم على أساس معين في ذلك فنجد طرق ترتكز على الذمة المالية، والثانية ترتكز على العائد أو التدفقات، وطرق أخرى ترتكز على فائض القيمة[2]، لكل طريقة مزاياها وأسباب الاعتماد عليها كمرجع للتقييم كما تختلف اختلافا تاما في أساليبها حيث نجد أن لكل مدخل من المداخل السالفة الذكر طرق مختلفة في احتساب قيمة المؤسسة، سوف نحاول في هذا المبحث التطرق بإمعان إلى مختلف هذه الطرق محاولين إبراز مختلف المداخل والطرق التي تندرج تحتها كذا الأساليب الرياضية لكل طريقة.

المطلب الأول: الطرق المرتكزة على الذمة المالية

تضم مقاربة الذمة المالية مجموع الطرق التي تمثل الصفة التاريخية وليس التقديرية[3]، فهذه الطرق هي الأكثر بساطة من جميع الطرق الأخرى كما أنها تعتمد أساسا على ذمة المؤسسة، أي ميزانيتها، وعند الحاجة الملاحق، فهي مقاربة تتصف بالسكون، على عكس المقاربات التقديرية أو التوقعية التي ترتكز على تقدير التدفقات المستقبلية للأرباح، توزيعات الأرباح، أو التدفق النقدي للمؤسسة[4]، ويهتم مدخل الذمة المالية بتقييم المؤسسة اعتمادا على صافي مركزها المالي الذي نحصل عليه بطرح قيمة الديون من إجمالي الأصول وهذا ما يسمى بطريقة الأصل المحاسبي الصافي، ويبدو انه يوجد اختلاف بالنسبة لهذا المدخل حول كيفية التعامل وخاصة مع الأصول فمنهم من يرى أن القيمة الدفترية تعبر بصدق عن أصول المؤسسة وخصومها المستحقة ومنهم من يرى بأن هذه القيمة الدفترية يجب أن يعاد تصحيحها الأمر الذي أوجد طريقة الأصل المحاسبي المصحح، إضافة إلى طريقة القيمة الجوهرية وطريقة الأموال الدائمة الضرورية للاستغلال التي أوجدت على خلفية الانتقادات الموجهة لكل من الطريقتين السابقتين.

1. طريقة الأصول المحاسبية الصافية:

[1] هواري سويسي، **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر**، مرجع سابق، ص 78.

[2] بلخير بكاري، **إشكالية تقييم المؤسسات البترولية، ملتقى وطني حول أثر التقييم على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات القطاع البترولي**، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة-، الجزائر، ص 01.

[3] بن حمو عصمت محمد، **طرق ومحددات تقييم المؤسسات الاقتصادية العمومية في ظل إستراتيجية الخوصصة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير**، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016/2015، ص 100.

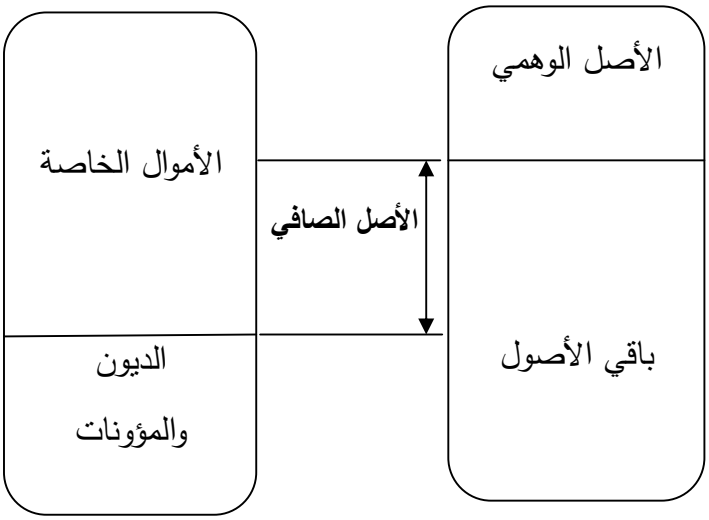
[4] Tchemeni Emmanuel, **L'évaluation des Entreprises**, Edition ECONOMICA, Paris, 1993, P08.

تعتمد هذه الطريقة على قائمة من القوائم المالية ألا وهي قائمة المركز المالي (الميزانية) حيث تسمح هذه الأخيرة بتقدير قيمة للمؤسسة من خلال أصلها الصافي الذي يمثل بدوره التعبير الأكثر بساطة لقيمة الذمة المالية والذي يتمثل في الفرق بين مجموع الأصول والديون للمؤسسة ويحدد وفق المعادلة التالية[1]:

الأصول المحاسبية الصافية = مجموع الأصول – مجموع الديون

والشكل التالي يوضح مكانة الأصل المحاسبي الصافي بين بنود قائمة المركز المالي:

الشكل رقم3-7: الأصل المحاسبي الصافي



Source : BELLALAH Mondher**, Finance Moderne d'entreprise,** op cit, P29

كما يمكن حسابها وفق المعادلتين التاليتين[2]:

الأصل المحاسبي الصافي= رأس المال+ الاحتياطات+ النتائج بعد التوزيع

الأصل المحاسبي الصافي= الأموال الخاصة – الأصول الوهمية

عادة ما تواجه قيمة الأصل المحاسبية الصافية بعض القرارات في المؤسسة كتلك المتعلقة بزيادة رأس المال أو التوزيعات، كما يمكن اعتبار هذه الطريقة مناسبة لتقييم المؤسسات حديثة النشأة إلا أنها وجهت لها انتقادات عديدة أهمها[1]:

[1] BELLALAH Mondher, Finance Moderne d'entreprise, 2éme édition, Edition ECONOMICA, Paris, 2003, P28 .

[2] بكاري بلخير، **أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات القطاع المحروقات في الجزائر- دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير**، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص 47-48.

- أنها لا تأخذ بعين الاعتبار التغيرات الإقتصادية الحاصلة المرتبطة أساسا بعاملين هما: التضخم والتقادم، وكذلك أهمية بعض عناصر الأصول في نشاط المؤسسة التي تم اهتلاكها بالكامل ولا تزال تستغلها بشكل عادي الأمر الذي يجعل القيمة الدفترية ليست معبرة دائما عن القيمة الحقيقية للمؤسسة محل التقييم؛
- ترتكز على التكلفة التاريخية وبالتالي فهي تهمل أي تطورات في القيمة لعناصر الميزانية وأي انخفاض في قيمة النقود أو القدرة الشرائية أو تقادم التكنولوجيا المستخدمة؛
- لا تأخذ بعين الاعتبار العناصر المعنوية للمؤسسة محل التقييم كالعلامة التجارية و ثقافة المؤسسة.
- هذه الطريقة تهمل تماما جميع العناصر خارج الميزانية بالنسبة للمؤسسة.

2. طريقة الأصول المحاسبية الصافية المصححة

تتفق هذه الطريقة مع الطريقة السابقة، بحيث تحسب قيمة المؤسسة بطرح قيمة الديون من إجمالي الأصول إلا أنها تأخذ بعين الاعتبار كل التغيرات التي تطرأ على القيمة الدفترية من ارتفاع أو انخفاض الأمر الذي يحتم مراجعة هذه القيم.

إذا طريقة الأصل المحاسبي الصافي المصحح تقوم بأخذ كل حسابات الأصول والخصوم وتجرى عليها عمليات التصحيح والتعديل الضرورية لأجل الوصول إلى الصورة الأكثر صدقا للحقيقة الإقتصادية للميزانية والفرق بين الأصل المصحح والخصم المستحق المصحح يعطينا الأصل الصافي المصحح[2]، وبالتالي هناك ضرورة لتصحيح القيم والتي تنشا من الانخفاض النقدي، طرق الإهتلاك، تغير بعض الأسعار في السوق، وكذا الطرق المحاسبية التي تنجر عنها فروق كبيرة بين الميزانية الإقتصادية والميزانية المحاسبية[3]، فالهدف من إعادة التقييم المطبقة في هذه الطريقة هو الحصول على ميزانية قريبة من الحقيقة لكافة الأطراف المهتمة وذلك من خلال محاولة محو آثار التضخم على عناصر قائمة المركز المالي[4].

---

[1] GLIZ Abdelkader, **Valeur de l'entreprise et méthode de privatisation dans un contexte de transition vers l'économie de marché, thèse de doctorat d'état en science économique**, université d'Alger ,2001/2002, p 103.

[2] brilmain Jean & GAULTIER André, **Pratique de l'évaluation et de la négociations des entreprises**, les éditions Homme et techniques, Paris, 1980, P135.

[3] بكاري بلخير، **أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات القطاع المحروقات في الجزائر- دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار**، مرجع سابق ص52.

[4] بكاري بلخير، **النظام المحاسبي المالي والتقييم وفق طريقة الأصل المحاسبي الصافي المصحح، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013، ص 04.

يمكن تحديد الأصل المحاسبي الصافي المصحح انطلاقا من ميزانية واحدة ويساوي حسب العلاقات التالية[1]:

الأصل المحاسبي الصافي المصحح = الأصل المصحح – الخصم المستحق المصحح

ANCC= الأصل الصافي للميزانية – الخصم الحقيقي (ديون حقيقية) – أصول وهمية أو بدون قيمة + الخصوم الوهمية (فارق تحويل الخصوم) +/− تصحيحات فائض أو نقص القيمة

الأصل الصافي المصحح = الأصل الخام – الديون الجبائية المستترة – الديون المحاسبية

الأصل الصافي المصحح = الأصل الاقتصادي مقيم بقيمة الاستعمال − الديون

إن الاعتماد على هذه الطريقة يتطلب إعادة النظر في قيمتها الدفترية الأمر الذي يسمح بتجاوز عيوب هذه الأخيرة في إهمال عاملي التضخم والتقادم ووفقها تتم عملية تقييم الذمة المالية الضرورية للمؤسسة على أساس قيمة الاستعمال أما بالنسبة للعناصر غير ضرورية للاستغلال فتقيم بالقيمة السوقية مستبعدين بعض العناصر غير القابلة للتقييم كشهرة المحل أو براءة الاختراع كما نضيف الآلات والمعدات المقتناة عن طريق قرض الإيجار[2].

انتقدت هذه الطريقة لاعتمادها على جانب كبير من الذاتية نظرا لوجود عدة طرق لتقييم العنصر الواحد من عناصر الميزانية هذا ما يعاب عليها، فهذا القصور المسجل أدى إلى ظهور طرق أخرى أكثر دقة وفاعلية وبنظرة أكثر اقتصادية للذمة المالية للمؤسسة تتمثل في كل من طريقة القيمة الجوهرية وطريقة الأموال الدائمة الضرورية للاستغلال.

3. القيمة الجوهرية

[1] CHAPALAIN Gérard, **Pratique de l'évaluation d'entreprise**, édition EMS, Paris, 2004, P106

[2] بلخير بكاري، **إشكالية تقييم المؤسسات البترولية، ملتقى وطني حول أثر التقييم على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات القطاع البترولي**، مرجع سابق، ص 03.

يعتبر هذا المفهوم حديث النشأة ومن الطرق الحديثة المرتكزة على الذمة المالية للمؤسسة حيث تم إدخالها في مجال التقييم من طرف الخبراء الألمان سنة 1960م[1]، وتتمثل في مجموع الأصول المادية للمؤسسة المستعملة والمنظمة من أجل تحقيق الأهداف بدون الأخذ بعين الاعتبار طرق تمويل هذه الأصول[2]، فهذه الطريقة ترتكز على مبدأ استمرارية النشاط فهي تتميز عن طريقة الأصل المحاسبي الصافي المصحح في أن عناصرها المكونة لها مستقلة عن نمط تمويلها وكذلك وضعها القانوني وأنها موجهة لتلبية احتياجات الاستغلال للمؤسسة، ويمكن حسابها بالعلاقة التالية[3]:

القيمة الجوهرية = الأصول الإجمالية المصححة
+ مصاريف الاستثمار الضرورية للحفاظ على الأدوات الموجودة
+ الأملاك المستأجرة (بقيمتها الإستعمالية)
– العناصر خارج الاستغلال

وبالنظر إلى العلاقة يمكن القول بأن هذه المعادلة قامت بحساب القيمة الجوهرية بصورة إجمالية أي أخذت بعين الاعتبار قيم كل الاستثمارات الضرورية للنشاط وكذلك كل الديون، لكن المدرسة الوطنية للخبراء المحاسبين أوجدت مفهومين آخرين للقيمة الجوهرية وهما[4]: القيمة الجوهرية المخفضة والقيمة الجوهرية الصافية، بحيث تحسب الأولى بطرح الديون من دون فوائد كقروض الموردين من القيمة الجوهرية الإجمالية والثانية بطرح إجمالي الديون من القيمة الجوهرية الإجمالية بحيث تكتب بالعلاقتين التاليتين[5]:

القيمة الجوهرية المخفضة = القيمة الجوهرية الإجمالية – الديون بدون فوائد

القيمة الجوهرية الصافية = القيمة الجوهرية الإجمالية – مجموع الديون

لا تعتبر القيمة الجوهرية طريقة مباشرة من طرق التقييم في حد ذاتها وإنما تعد وسيلة مساعدة تستعمل في عدة طرق لتحديد الفائض (**GOOD WILL**)، وما دام الحال كذلك فيمكن القول بأن في ظل

[1] هواري سويسي، **تقييم المؤسسات ودوره في اتخاذ القرارات في إطار التحولات الإقتصادية بالجزائر**، مرجع سابق، ص 86.
[2] PATRICE Vizzavona, **L'évaluation des entreprises, cours et études de cas corrigés,** Berti éditions, P15.
[3] أشواق بن قدور، **تقييم المؤسسة وفقا لرأس المال غير المادي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 138.
[4] بكاري بلخير، **أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات القطاع المحروقات في الجزائر**، مرجع سابق، ص 78.
[5] بن حمو عصمت محمد، **طرق ومحددات تقييم المؤسسات الاقتصادية العمومية في ظل إستراتيجية الخوصصة**، مرجع سابق، ص 109-110.

تعدد أنواع القيمة الجوهرية المختلفة يبرز مشكل تحديد العائد المالي المطروح من طرف المؤسسة والمرتبط بنوع القيمة الجوهرية المحسوبة، وعلى هذا الأساس ينصح بعض خبراء التقييم ب[1]:

- أخذ الربح الصافي المصحح (النتيجة الصافية المعالجة) كعائد مقابل القيمة الجوهرية الصافية؛
- يؤخذ عند حساب القيمة الجوهرية الإجمالية العائد المالي والمساوي ل:

الربح المالي = الربح الإجمالي المصحح +المصاريف المالية – الضريبة على أرباح الشركات

وحسب رأينا فإن القيمة الجوهرية المخفضة هو المفهوم الأكثر أهمية لأنه يمكن أن يقترب من مفهوم المردودية الإقتصادية (نتيجة الاستغلال/ رأس المال العامل) مستقلة عن وسائل تمويل المؤسسة[2].

4. الأموال الدائمة الضرورية للاستغلال

تم إدخال مفهوم الأموال الدائمة الضرورية للاستغلال من طرف **(A.BARNAY)** و **(G.CALBA)** حيث يعتبر البديل الذي جاء على إثر الانتقادات والخلط الذي يكتنف طريقة القيمة الجوهرية خصوصا ما يتعلق بمشكل التمويل للعناصر الضرورية للاستغلال[3]، ويتلخص فحوى هذه الطريقة في أخذها بعين الاعتبار كل الأموال الضرورية للاستغلال بالمؤسسة، لتغطية الاحتياج في دورتي الاستثمار والاستغلال[4]، فهي بذلك تمثل مبلغ الأموال طويلة الأجل الضرورية للتوظيف العادي للمؤسسة، إذن كتلة الموارد الضرورية لتمويل الاستثمارات والاحتياج في رأس المال العامل، فهي بذلك تنطلق من مفهوم التوازن المالي للمؤسسة، وعليه يمكن كتابتها على الشكل الآتي[5]:

الأموال الدائمة الضرورية للاستغلال = القيم الثابتة للاستغلال
+ القيم الثابتة لقرض الإيجار
+ القيم الثابتة المستأجرة أو المستعارة
+ الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال

الأموال الدائمة الضرورية للاستغلال = القيمة الجوهرية الخام (خارج الأصول المتداولة)

+ احتياج رأس المال العامل

CPNE= Valeur Substantielle Brute (Hors Actifs Circulant) + BFR

تعبر هذه أكثر نجاعة عند استعمالها في التوقعات المستقبلية لأن هذه الأخيرة متناسقة مع حركية الاستثمارات واحتياج رأس المال العامل الواجب تمويلها، على عكس طريقة القيمة الجوهرية الإجمالية التي لا تصلح أن تستعمل في المستقبل لعدم تناسق الربح التوقع (عنصر ديناميكي) ومكوناتها (عناصر ثابتة)، وعليه فهي تصلح في الماضي لسهولة حسابها. وما يلاحظ بعد استعراض مختلف الطرق المنتمية لمنظور الذمة المالية، أنها في العموم تنطلق في حساب قيمة المؤسسة من منظور سكوني وتعتبرها مجرد مجموعة من الأصول، حيث لا تتعرض لكيفية تنظيمها ومدى عملها مجتمعة[1].

ويبقى أهم انتقاد موجه لمقاربة الذمة المالية بمختلف طرقها سواء الأصل الصافي المصحح، أو القيمة الجوهرية أو الأموال الدائمة الضرورية للاستغلال مقاربة تعسفية لا يمكن من خلالها قياس مستوى النتائج المستقبلية للمؤسسة، ذلك بأنها تنطلق في حسابها لقيمة مؤسسة من منظور سكوني فتعطي وضعية المؤسسة في فترة معينة، وبسبب تلك الانتقادات الموجهة وغيرها فقد تم إيجاد مقاربة أخرى للتقييم مبنية على أساس العائد أو المردودية، التي تنطلق من مبدأ أن قيمة أي ملك أو مؤسسة هو بدلالة الأرباح المستقبلية التي تحققها، وهذا ما سنراه لاحقا[2].

المطلب الثاني: الطرق المرتكزة على العائد أو التدفقات

تعتمد مقاربة الذمة المالية أساسا في تحديد قيمة المؤسسة على قائمة المركز المالي (الميزانية) وكخلاصة لهذه المقاربة فهي تتجاهل القدرة الربحية المستقبلية للمؤسسة ومن ثم يكون هناك أحيانا تقدير أدنى للمؤسسة، في حين أن مقاربة التدفقات أو العائد التي سنتناولها في هذا المطلب تعتمد على جدول النتائج بالإضافة إلى نتائج عملية التشخيص والتي تفيدنا في معرفة الطاقات الكامنة للمؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق عوائد مستقبلية[3].

---

[1] هواري سويسي، **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الإقتصادية بالجزائر**، مرجع سابق، ص 88.

[2] بكاري بلخير، **إشكالية تقييم المؤسسات البترولية**، مرجع سابق، ص04.

[3] علال بن ثابت، **أساليب تقييم المؤسسات وتطبيقاتها في الجزائر، مجلة دراسات : العدد الاقتصادي رقم 21أ**، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2014، ص 32.

تظهر قيمة العائد أكثر ديناميكية من قيمة الذمة المالية حيث تسمح بتحديد قيمة المؤسسة انطلاقا من أرباح أو بالمردودية التي تهم خصوصا المستثمرين، فقيمة العائد مشتقة من التدفقات التي تتعلق بالاستغلال للمؤسسة خلال فترة ماضية أو مستقبلية هذا من جهة، ومن جهة أخرى وعلى اعتبار أن هذا المدخل يعتمد أساسا على النتيجة المحاسبية كان لزاما على القائم بعملية التقييم إجراء العديد من التصحيحات عليها ذلك لأن النتيجة المحاسبية الصافية هي بعيدة عن النتيجة الحقيقية للمؤسسة وذلك بفعل تأثير بعض التشويهات للقواعد المحاسبية وخاصة الجبائية وبالتالي قبل التطرق إلى مختلف طرق التقييم التي تندرج تحت مدخل التدفقات وجب الوقوف على أهم التعديلات الواجب القيام بها على النتيجة المحاسبية وفيما يلي بعض العناصر المكونة للنتيجة المحاسبية التي بإمكانها التعرض لبعض التلاعبات ومن الواجب إعادة النظر في قيمها من خلال التصحيحات عليها[1]:

- تصحيح قيم المخزونات؛
- تصحيح قيم الأصول الثابتة التي تسجل محاسبيا عمدا أو خطأ ضمن التكاليف؛
- الأجور الزائدة للمسيرين؛
- مخصصات الإهتلاكات؛
- الإيرادات والتكاليف الاستثنائية.

ويضم هذا المدخل نوعين من الطرق، طرق مرتكزة على مقاربة الربح (العائد) وأخرى مرتكزة على مقاربة التدفقات النقدية بحيث تندرج تحت كل مقاربة من هاتين المقاربتين مجموعة من الطرق التي نستعرضها كالآتي:

1. الطرق المرتكزة على مقاربة الربح (العائد)

يعتبر الربح من أهم المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها في معرفة قيمة المؤسسة بحيث نجد ضمن هذه المقاربة الطرق التالية:

1.1- قيمة المردودية: تعتبر المردودية ذلك المقياس النقدي لكفاءة الوسائل البشرية والمادية والمالية الموضوعة للعمل من خلال عملية اقتصادية معينة وتعتمد هذه الطريقة في تحديدها لقيمة

[1] بكاري بلخير، **أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات القطاع المحروقات في الجزائر- دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار**، مرجع سابق ص 85.

المؤسسة على رسملة متوسط الربح بمعدل استحداث معين وهي من أكثر الطرق استعمالا من طرف الخبراء وتكتب وفق العلاقة التالية[1]:

$$V = \sum_{t=1}^{n} \left(\frac{B}{(1+I)t} \right)$$

بحيث أن: V: تمثل قيمة المؤسسة

B: متوسط الربح المتوقع

n: عدد السنوات

I: معدل الاستحداث

ويمكن كتابتها كذلك وفق الشكل التالي:

$$\mathbf{V} = \boldsymbol{B}.\frac{\mathbf{1} - (\mathbf{1} + \boldsymbol{I})^{\,\boldsymbol{t}}}{\boldsymbol{I}}$$

وما يمكن ملاحظته من خلال كل من العلاقتين أنها تحملان ثلاثة عناصر رئيسية مكونة والمتمثلة في: الربح؛ معدل الاستحداث؛ ومدة الاستحداث.

1.1.1- متوسط الربح المتوقع (B) :

ويتم حسابه باستعمال الأرباح المحصل عليها في الثلاث سنوات أو الخمس سنوات الماضية التي تسبق عملية التقييم وفق المعادلة التالية[2]:

$$B = \frac{\text{ربح (t-1)} + \text{ربح (t-2)} + \text{ربح (t-2)}}{3}$$

2.1.1- معدل الاستحداث:

بحيث يسمح لنا هذا المعدل بتحويل القيمة الاسمية للتدفقات المستقبلية إلى قيمة حالية محينة بمعدل تحيين أو استحداث[3]، فهو يدل عن المردودية المنتظرة من قبل المستثمر ونحصل عليها بضرب التدفقات المستقبلية بمعدل الاستحداث بحيث يتم الحصول على قيمة التدفقات المستقبلية بقيمة حالية[4]،

[1] بكاري بلخير، **أهمية مقاربة التدفقات في تقييم المؤسسات، دراسة تطبيقية لإحدى المؤسسات العاملة في قطاع المحروقات، مجلة الباحث**، العدد10، 2012، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 240.

[2] Claude-Annie DUPLAT, **Evaluez votre entreprise**, édition Vuibert, 2013, P112

[3] https://www.lesechos.fr/finance-marches/vernimmen/**definition _taux_dactualisation**.html

[4] VERNIMMEN Pierre, **Finance d'Entreprise**, 3éme édition, édition Dalloz, Paris, 1998,p 316

وبالتالي وجب تقديره بطريقة صحيحة بالأخذ في الحسبان كل العناصر المشتركة في تحديده (معدل العائد الخالي من المخاطرة وعلاوة المخاطرة)[1]، ويحسب وفق العلاقة التالية:

$$t = i(1+R)$$

3.1.1- مدة الاستحداث:

إن مدة الاستحداث قصيرة جدا بمقارنتها بفترة حياة المؤسسة وهي ما بين ثلاث إلى خمس سنوات، وتبرير هذه الفترة هو أن في حالة اختيار مدة أطول فهي تؤدي إلى حالات عدم التأكد ونشير غلى أن الفترة القصيرة ملائمة للمؤسسات ذات النمو القوي والتطور التكنولوجي السريع التي تجعل من الاستثمارات تقنيا قديمة مع أن مدتها الإقتصادية لم تنتهي بعد[2].

فبالرغم من أن هذه الطريقة تعطي قيمة كلية للمؤسسة محل التقييم إلا أنها واجهت العديد من انتقادات أهمها[3]:

- إن التقدير للربح المستقبلي صعب للغاية، وبالتالي فإن أي خطأ في تقديره سيكون أثره واضحا على قيمة المؤسسة.

2.1- نسبة سعر السهم/الربح:

$$\mathbf{v} = \frac{\boldsymbol{P}}{\boldsymbol{R}} . \mathbf{B}$$

تعتبر هذه العلاقة من أكثر العلاقات استخداما لدى الخبراء الماليين لما لها من دور هام في تقييم المؤسسات حيث تستخدم التسمية الأنجلوسكسونية (Price Earning Ration) PER بحيث يشير هذا المصطلح إلى عدد المرات التي يتم فيها تغطية سعر السهم من خلال ربحيته وتعطى صيغة التقييم بهذه النسبة أو العلاقة الرياضية[4]:

بحيث أن:

V : هي قيمة المؤسسة

[1] BOUCHENKIR Miloud, **l'Evaluation de l'Entreprise par la Méthode de la Valeur de Rentabilité: Utilité et degré d'Application, Séminaire Nationale sur l'Evaluation des Entreprises Economiques**, Université de Skikda, 12-13 Décembre 2005, P04.

[2] BOUCHENKIR Miloud, Op.cit, P05.

[3] بكاري بلخير، **إشكالية تقييم المؤسسات البترولية**، مرجع سابق، ص07.

[4] بكاري بلخير، **أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات القطاع المحروقات في الجزائر- دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار**، مرجع سابق ص 94.

P/E : معامل نسبة سعر السهم على الربح (مأخوذ من البورصة)

B : يمثل الربح الإجمالي للمؤسسة

وما يمكن قوله بالنسبة لهذه العلاقة هو أن تطبيق هذه الطريقة يحتاج إلى توفر بورصة قيم تتميز بالاتساع وتتميز بمستوى مقبول من الكفاءة يمكن معها الوصول إلى نسبة سعر السهم على الربح ذات دلالة ومعبرة عن واقع السوق تفيد كمؤشر يستعمل في عملية التقييم.

2. الطرق المرتكزة على مقاربة التدفق النقدي

إن مفهوم التدفق النقدي هو مفهوم أنجلو سكسوني يهتم بحركة النقدية بصرف النظر عن مبدأ الاستحقاق[1]، ويمثل الفرق بين النقدية المحصلة (الداخلة) والنقدية الخارجة خلال فترة زمنية معينة بحيث أن الفرق بينهما ينتج عنه التدفق النقدي الصافي، ونميز نوعين من طرق التقييم التي تندرج تحت هذه المقاربة: التقييم على أساس التمويل الذاتي والتقييم على أساس التدفق النقدي المتاح.

1.2- التقييم على أساس القدرة على التمويل الذاتي

ويطلق عليها مصطلح CAF وهي عبارة عن الربح الصافي مضافا إليه مخصصات الإهتلاكات والمؤونات منقوصا منه المسترجعة منها وفق العلاقة التالية:

القدرة على التمويل الذاتي = الربح الصافي + مخصصات الإهتلاكات والمؤونات – المسترجعة منها

إن رسملة القدرة على التمويل الذاتي ضرورية من أجل الحصول على القدرة المحتملة لنمو المؤسسة شأنها شأن قيمة المردودية من خلال رسملة متوسط الربح المتوقع وتحسب وفق العلاقة التالية[2]: $V=\sum \frac{CAF}{(1+i)t}$

2.2- التقييم على أساس التدفق النقدي المتاح:

تعتمد طريقة التقييم على أساس تدفقات الخزينة المستحدثة في تحديدها لقيمة مؤسسة على القيمة الحالية لتدفقات الخزينة الممكن تحقيقها، والتي تقوم باستحداثها بمعدل، آخذين في الحسبان ذلك الخطر الذي

[1] تمجغدين نور الدين، **أهمية مقاربة التدفقات كأساس في صناعة القرارات التمويلية والاستثمارية**، جامعة قاصدي مرباح ، 2005، ص 03.
[2] A.Choinel, **Introduction a l'ingénierie Financière, La revue Banque** OP. Cit, P 136.

يحيط بالاستثمار، ومجموع هذه التدفقات المستقبلية يكون وفق آفاق توقعية(تقديرية)، وعموماً نجد مدتها تتراوح بين 5 و 10 سنوات، وبعد هذه الفترة تأتي إضافة قيمة نهائية.

ضمن هذه الطريقة نعتبر أن المؤسسة كيان من حيث القيمة لا ترتبط بربحها، لكن بقدرتها الربحية التي نقيسها عن طريق تدفقاتها النقدية الحرة أو تدفقات الخزينة المتاحة، فهي تمثل أحسن مكمل لطريقة استحداث الأرباح. كما هو الحال بالنسبة لطريقة المردودية نقوم باستحداث متوسط تدفق الخزينة لثلاث أو خمس سنوات المتوقعة بمعدل استحداث يختلف عن ذلك المستعمل في طريقة المردودية، لأن المعدل يمكن أن يتغير من تركيبة إلى أخرى، لأنه لا نستحدث نفس المركبات.

هي في الحقيقة مقاربة جوهرية لاعتمادها على حساب القيمة الحالية لتدفقات الخزينة المستقبلية المستحدثة بمعدل يمثل الاستحقاق الوسطي لمكافأة حاملي الأموال للمؤسسة بالأخذ في الحسبان لمخطرها .

يمكن تحديد قيمة المؤسسة وفق تدفقات الخزينة المستحدثة على النحو الآتي[1] :

$$\sum_{i=1}^{n} \frac{DCFi}{(1+t)i} + \frac{VT}{(1+t)n}$$

حيث أن:

V:قيمة المؤسسة.

DCFi:التدفق النقدي المتاح الخاص بالنسبةi

t:معدل الاستحداث؛

n:عدد السنوات المأخوذة كآفاق للتقدير؛

Vt:القيمة الباقية للمؤسسة.

ويمكن حساب التدفق النقدي المتاح انطلاقاً من النتيجة المحاسبية الصافية كما يلي[2]:

التدفق النقدي المتاح = النتيجة العملياتية خارج المصاريف المالية وبعد الضريبة على أرباح الشركات + مخصصات الاهتلاك – التغيير في احتياج رأس المال العامل للاستغلال + التنازل عن الأصول – الاستثمارات.

المطلب الثالث: الطرق المرتكزة على فائض القيمة (GOOD WILL)

[1] بكاري بلخير، أهمية مقاربة التدفقات في تقييم المؤسسات، دراسة تطبيقية لإحدى المؤسسات العاملة في قطاع المحروقات، مرجع سابق، ص 24

[2] J.Barrean et J. Delahaye **"Gestion financière : Manuel et application"**, édition Dunod, Paris, 9éme édition, 2000, P 301.

تقوم هذه الطريقة على قياس المزايا المعنوية للمؤسسة مثل: سمعة المؤسسة، كفاءة العمال، الربح المتوقع....، والتي هي بحوزة المؤسسة حيث أن هذه المزايا تفسر تحقيق المؤسسة لعوائد أعلى من العوائد العادية المبررة للأصل الصافي المصحح وهي عبارة عن أداة لتصحيح قيمة الذمة المالية[1].

يمكن تقييم المؤسسة انطلاقا من مقاربة فائض القيمة وفق عدة طرق والتي تنقسم إلى قسمين[2]: طرق مباشرة وطرق غير مباشرة إضافة غلى أن كل طريقة من هذه الطرق يمكن حسابها بشكل إجمالي أو شكل صاف، والتي سوف نعرض كيفية حسابها في الجدول التالي:

1. الطرق المباشرة:توجد عدة طرق لحساب فائض القيمة ومن ثم قيمة المؤسسة وهي:

- الطريقة الأنجلوسكسونية؛
- طريقة الريع المختصر لفائض القيمة؛
- طريقة Galba et Barnay؛
- طريقة الألمان أو طريقة Stuttgart؛
- طريقة اتحاد الخبراء المحاسبين الأوروبيين؛
- طريقة شراء النتائج السنوية؛
- طريقة معدل بخطر ومعدل بدون خطر.

إن الجدول الموالي يمثل الطرق المباشرة التي تندرج تحت مقاربة فائض القيمة وكيفية حسابها:

الجدول رقم 3-16: الطرق المباشرة وعلاقاتها الرياضية

[1] Vernimmen Pierre, **finance d'entreprise**, 3eme édition, édition Dalloz, Paris, 1998, P 659.

[2] بكاري بلخير، **إشكالية تقييم المؤسسات البترولية**، مرجع سابق، ص10.

	الطرق المباشرة:	العلاقة الرياضية
	الطريقة الأنجلوسكسونية	
مقاربة	الطريقة الإجمالية	**V=ANC + GW** **GW= 1/t (CB - (i .VS))**
	الطريقة الصافية	**V= ANC +GW** **GW=1/t (B - (i. ANC))**
	طريقة الريع المختصر لفائض القيمة	**V= (VSB - Dettes) +GW** **GW= An (CB -(I .VSB))**
فائض	الطريقة الإجمالية	**V= ANC +GW** **GW =An (B - (i .ANC))**
	الطريقة الصافية	**V= ANC +GW** **GW=(CPNE+(An. RF)/1+ (i .an)) - CPNE**
	طريقة Barnay et Calba	**V= (VS - Dettes)+ GW** **GW= 3/(1+3t)(CB-(t.VS))**
	طريقة Stuttgart	**V= ANC +GW** **GW=3/(1+3t) (B - (t . ANC))**
	الطريقة الإجمالية	**V = (VS + (An .CB)/1+(An.t)) - Dettes** **GW = (An / 1+(An .t))(CB - (t .VS))**
القيمة	الطريقة الصافية	**V=(ANC+(An .B))/(1+An . i)** **GW = An/(1+(An.i)) (B -(i. ANC))**
	طريقة إتحاد الخبراء المحاسبين الأوربيين	**V=VS – Dettes +GW** **GW=n (CB - (i .VS))**
	الطريق الإجمالية	**V= ANC + GW** **GW= n (B - (i . VS))**
	الطريقة الصافية	**V =ANC + GW** **GW = (1/t) (B – i .v)**
	طريقة شراء النتائج السنوي	
	الطريقة الإجمالية	
	الطريقة الصافية	
	طريقة معدل بخطر و معدل بدون خطر	

المصدر:من إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع التالية[1]:

2. الطرق غير المباشرة:

[1] Brilman Jean, Maire Chaude, Manuel d'évaluation des entreprise, édit d'organisation, Paris, 1993, p120-124
علال ثابت، أساليب تقييم المؤسسات وتطبيقاتها في الجزائر، مجلة دراسات، العدد رقم 21أ، جامعة الأغواط، 2014، ص 35.

تتدرج تحت هذه الطرق غير المباشرة طريقة واحدة تسمى بطريقة الممارسين أو الطريقة الألمانية،[1] بحيث يقوم أصحاب هذه الطريقة بحساب فائض القيمة انطلاقا من القيمة الإجمالية بحيث يعتبرون بأن فائض القيمة يمثل الفرق بين القيمة الإجمالية للمؤسسة وقيمة أصولها الصافية المصححة، والفرق بين قيمتها الإجمالية وقيمتها الجوهرية ويحسب وفق العلاقة التالية:

1.2- الطريقة الإجمالية[2]:

$$V = \frac{1}{2}(VS + (CB/i)) + AHE - E$$

$$GW = \frac{1}{2} i (CB - i.VS)$$

حيث أن:

V: تمثل قيمة المؤسسة

VS: تمثل القيمة الجوهرية

CB: تمثل القدرة الربحية

I: تمثل معدل الفائدة

AHE: تمثل عناصر خارج الاستغلال

E: تمثل الديون

GW: تمثل فائض القيمة

2.2- الطريقة الصافية:

$$V = ANC + \frac{1}{2} i (B-(i.ANC))$$

$$GW = \frac{1}{2} i (B-(i.ANC))$$

المطلب الرابع: تأثير تعدد البدائل المحاسبية على طرق التقييم

[1] سويسي هواري، دبون عبد القادر، **أهمية قياس قيمة الأصول المعنوية في ظل اقتصاد المعرفة**، مرجع سابق 2005، ص 401.

[2] Mauguiére Henri, **L'évaluation des entreprises non cotée**, édition Dunod, paris, 1990, p19.

تمثل بدائل القياس والإفصاح المحاسبي السياسات المحاسبية المتبعة داخل كل مؤسسة وهذه السياسات عبارة عن مجموعة من الطرق والأساليب المحاسبية التي يتم الاختيار فيما بينها على مستوى المؤسسة الإقتصادية[1]؛ ويؤدي اختلاف البدائل المطبقة إلى اختلاف نتائج القياس المحاسبي وبالتالي نتائج الإفصاح في القوائم المالية التي تلعب دور المصدر الرئيسي المدخلات عملية التقييم بالنظر على مكونات كل مقاربة من مقارباتها التي تناولناها سابقا في مختلف علاقاتها الرياضية واعتمادها بشكل كبير على مخرجات النظام المحاسبي والمتمثل في القوائم المالية.

إن تعددية هذه البدائل تجعل من عملية التقييم صعبة ومظللة في الكثير من الأحيان ناهيك عن الأثر المترتب عن إعطاء قيمة غير صحيحة للمؤسسة على مختلف القرارات التي تصب في مصلحتها لذا وجب معرفة الأثر المترتب عن هذا التعدد وكيفية علاجه وفق ما تسمح به التشريعات المحاسبية.

1. دراسة أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على مقاربة الذمة المالية

تعتمد مقاربة الذمة المالية في الأساس على قائمة المركز المالي فأي تأثير ممكن لأي بديل قياس محاسبي يمكن أن يؤثر على نتيجة التقييم؛ فطريقة الأصول المحاسبية الصافية تعتمد أساسا على التكلفة التاريخية أو الدفترية فهي تهمل أي تغير في قيمتها مع مرور الزمن كالتقادم أو التضخم[2]؛ أما بالنسبة للأصول المحاسبية الصافية المصححة فهي تعتمد أساسا على القيمة العادلة لأنها تستلزم قبل القيام بحساب قيمة المؤسسة القيام ببعض التصحيحات الواجب على بعض بنود الميزانية وبالتالي القيام بتحيين كل قيمة مسجلة بها كذلك الأمر بالنسبة لطريقة القيمة الجوهرية وطريقة الأموال الدائمة الضرورية للاستغلال، أما بالنسبة للإفصاح فإن أي تخلف عن إظهار الحد الأدنى من البنود الواجب عرضها بقائمة المركز المالي يمكن أن يؤثر بشكل واضح على عملية التقييم وفق هذه المقاربة لاعتمادها أساسا على جميع بنود القائمة، أما بالنسبة للشكل فإن تأثيره يقترب من أن يكون معدوما لاهتمام هذه الطرق أصلا بالمجاميع الكلية وليست الفردية، والجدول الموالي يبين أثر هذه التعددية على مقاربة الذمة المالية.

الجدول رقم 3-17: أثر تعدد البدائل المحاسبية على مقاربة الذمة المالية

البيان	بدائل القياس المحاسبي

[1] محمد معتصم إبراهيم حمد وإسماعيل محمد النجيب، **بدائل القياس المحاسبي ودورها في غدارة الأرباح في المنشآت الصناعية**، مرجع سابق، ص 138.

[2] بن حمو عصمت محمد، **طرق ومحددات تقييم المؤسسات الاقتصادية العمومية في ظل إستراتيجية الخوصصة**، مرجع سابق، ص 100.

الأصول المحاسبية الصافية	**التكلفة التاريخية** **في حالة ارتفاع الأسعار:** تقيم عناصر المركز المالي بأقل من قيمتها وبالتالي قيمة المؤسسة وفق هذه الطريقة تكون أقل من الواقع. **في حالة انخفاض الأسعار:** تقيم عناصر المركز المالي بأكثر من قيمتها وبالتالي قيمة المؤسسة وفق هذه الطريقة تكون أكثر من الواقع. **القيمة العادلة** في حالتي ارتفاع أو انخفاض الأسعار لا تأثر على نتيجة عملية التقييم لان عناصر قائمة المركز المالي مقيمة بالأسعار الجارية.
الأصول المحاسبية الصافية المصححة	**التكلفة التاريخية** **في حالة ارتفاع الأسعار:** في حالة ارتفاع الأسعار فإن التصحيحات اللازمة تحد من الاختلاف في نتائج التقييم **في حالة انخفاض الأسعار:** في حالة انخفاض الأسعار فإن التصحيحات اللازمة تحد من الاختلاف في نتائج التقييم **القيمة العادلة** في حالتي ارتفاع أو انخفاض الأسعار لا تأثر على نتيجة عملية التقييم لان عناصر قائمة المركز المالي مقيمة بالأسعار الجارية.
القيمة الجوهرية	**التكلفة التاريخية** في حالة ارتفاع الأسعار: في حالة ارتفاع الأسعار فإن التصحيحات اللازمة تحد من الاختلاف في نتائج التقييم في حالة انخفاض الأسعار: في حالة انخفاض الأسعار فإن التصحيحات الواجب القيام بها تحد من الاختلاف في نتائج التقييم **القيمة العادلة** في حالتي ارتفاع أو انخفاض الأسعار لا تأثر على نتيجة عملية التقييم لان عناصر قائمة المركز المالي مقيمة بالأسعار الجارية.

الأموال الدائمة الضرورية للاستغلال	**التكلفة التاريخية** **في حالة ارتفاع الأسعار:** تقيم عناصر المركز المالي بأقل من قيمتها وبالتالي قيمة المؤسسة وفق هذه الطريقة تكون أقل من الواقع. **في حالة انخفاض الأسعار:** تقيم عناصر المركز المالي بأكثر من قيمتها وبالتالي قيمة المؤسسة وفق هذه الطريقة تكون أكثر من الواقع. **القيمة العادلة** في حالتي ارتفاع أو انخفاض الأسعار لا تأثر على نتيجة عملية التقييم لان عناصر قائمة المركز المالي مقيمة بالأسعار الجارية.

المصدر:من إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع التالية:

- بكاري بلخير؛ **النظام المحاسبي المالي والتقييم وفق طريقة الأصل المحاسبي الصافي المصحح؛ المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر**؛ جامعة قاصدي مرباح؛ ورقلة؛ الجزائر؛ 2013.

- هواري سويسي؛ **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير؛ كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير**؛ جامعة الجزائر؛ 2008/2007.

2. دراسة أثر تعدد البدائل المحاسبية على مقاربة العائد أو التدفقات

تعتمد مقاربة التدفقات على جدول النتائج فأي تأثير لأي بديل قياس محاسبي يمكن أن يؤثر على عملية التقييم، بحيث تعتمد أساسا على الربح المحاسبي بالنسبة لمختلف طرقها (الطرق المرتكزة على العوائد والطرق المرتكزة على التدفق النقدي) بحيث نجد أن القاسم المشترك بين هذه الطرق هو الربح المحاسبي والمتمركز في جدول النتائج فأي تأثير على هذا الأخير سيكون له أثر واضح على أي طريقة من الطرق التي تندرج تحت مقاربة التدفقات.

أما بالنسبة للإفصاح فإن أي تخلف عن إظهار الحد الأدنى من البنود الواجب عرضها بقائمة جدول النتائج يمكن أن يؤثر بشكل واضح على عملية التقييم وفق هذه المقاربة لاعتمادها أساسا على جميع بنود القائمة، أما بالنسبة للشكل فإن تأثيره يقترب من أن يكون معدوما لاهتمام هذه الطرق أصلا بالمجاميع الكلية وليست الفردية، والجدول الموالي يبين أثر هذه التعددية على مقاربة التدفقات.

الجدول رقم3-18: أثر تعدد البدائل المحاسبية على مقاربة العائد أو التدفقات

	بدائل القياس المحاسبي
الطرق المرتكزة على العائد	**التكلفة التاريخية:** إن الربح المحاسبي وفق مبدأ التكلفة التاريخية يتجاهل تأثير تدني القوة الشرائية للنقود في حالة انخفاض الأسعار وبالتالي يكون الربح المحاسبي مضخما أما في حالة ارتفاع الأسعار فيؤدي إلى إثبات أرباح أقل من واقعها وهذا ما ينجم عنه تأثير كبير وتظليل في قيمة المؤسسة المقيمة بإحدى الطرق المرتكزة على العائد. **القيمة العادلة:** إن القيمة العادلة تأخذ بعين الاعتبار تقلبات الأسعار هبوطا ونزولا وبالتالي أي تغير في الأسعار سوف لن يكون له أثر على طرق التقييم وفق هذا المنظور.
الطرق المرتكزة على التدفق النقدي	**التكلفة التاريخية:** تعتمد الطرق المرتكزة على التدفق النقدي أساسا على الربح المحاسبي والنتيجة العملياتية بعد الضريبة وبما أن القيم المسجلة في جدول النتائج تتبع من التكلفة التاريخية فإن أي انخفاض وارتفاع في الأسعار سوف يكون له أثر كبير على عملية التقييم وفق هذه الطرق لتجاهل مبدأ التكلفة التاريخية لأثر ارتفاع أو انخفاض الأسعار. **القيمة العادلة:** إن القيمة العادلة تأخذ بعين الاعتبار تقلبات الأسعار هبوطا ونزولا وبالتالي أي تغير في الأسعار سوف لن يكون له أثر على طرق التقييم وفق هذا المنظور.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع التالية:

- بكاري بلخير؛ **النظام المحاسبي المالي والتقييم وفق طريقة الأصل المحاسبي الصافي المصحح؛ المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر**؛ جامعة قاصدي مرباح؛ ورقلة؛ الجزائر؛ 2013.

- هواري سويسي؛ **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير؛ كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير**؛ جامعة الجزائر؛ 2008/2007.

3. دراسة أثر تعدد البدائل المحاسبية على مقاربة فائض القيمة

تعتمد الطرق التي تندرج تحت هذه المقاربة على كل من قائمة المركز المالي وجدول النتائج سواء فيما يتعلق الأمر بحساب الأصول الصافية المصححة أو الربح المحاسبي بمعنى أن التأثير المتوقع عليها

من قبل البدائل المحاسبية يجمع بين المقاربتين السابقتين سواء تعلق الأمر بالقياس أو الإفصاح المحاسبي والجدول الموالي بين أثر هذه البدائل على مقاربة فائض القيمة.

الجدول رقم 3-19: أثر تعدد البدائل المحاسبية على مقاربة فائض القيمة

الطريقة	بدائل القياس المحاسبي
الطريقة غير المباشرة	**التكلفة التاريخية:** تعتمد الطرق المباشرة على كل من الربح المحاسبي والأصل المحاسبي الصافي المصحح وبالتالي فالبيانات المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية لقائمة المركز المالي وجدول النتائج تكون غالبا غير صحيحة سواء في حالة ارتفاع أو انخفاض الأسعار مع العلم بأن التأثير يكون في اتجاه واحد بالنسبة للربح وللأصل . **القيمة العادلة:** إن البيانات المحاسبية التي يتضمنها كل من جدول النتائج والميزانية والمعدة وفق مبدأ القيمة العادلة تأخذ في الحسبان التغيرات التي تطرأ على بنود هذه القائمتين وبالتالي يكاد التأثير أن يكون معدوما بحيث تعطي مخرجات التقييم قيمة صادقة
الطرق المباشرة	**التكلفة التاريخية:** على الرغم من تعددها فإن الطرق التي تندرج تحت هذا المدخل تشترك في قاسم مشترك ألا وهو الربح والأصل المحاسبي الصافي، فتأثير البيانات المعدة وفق مبدأ التكلفة التاريخية يكون كبيرا كما سبق والإشارة إليه لعدم أخذها بعين الاعتبارات التغيرات في الأسعار. **القيمة العادلة:** إن البيانات المحاسبية التي يتضمنها كل من جدول النتائج والميزانية والمعدة وفق مبدأ القيمة العادلة تأخذ في الحسبان التغيرات التي تطرأ على بنود هذه القائمتين وبالتالي يكاد التأثير أن يكون معدوما بحيث تعطي مخرجات التقييم قيمة صادقة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المراجع التالية:

بكاري بلخير؛ **النظام المحاسبي المالي والتقييم وفق طريقة الأصل المحاسبي الصافي المصحح؛ المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر**؛ جامعة قاصدي مرباح؛ ورقلة؛ الجزائر؛ 2013.

هواري سويسي؛ **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر؛ أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير**؛ كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير؛ جامعة الجزائر؛ 2008/2007.

قوادري عبلة؛ **أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية؛ أطروحة دكتوراه؛ في العلوم التجارية**؛ جامعة فرحات عباس سطيف؛ 2018/2017.

المطلب الخامس: تأثير تعدد بدائل قياس المخزونات والإهتلاكات على طرق التقييم

تمثل بدائل القياس المحاسبي السياسات المحاسبية المتبعة داخل كل منشأة، وهذه السياسات عبارة عن مجموعة من الطرق والأساليب المحاسبية التي يتم الاختيار من بينها على مستوى المؤسسات الإقتصادية، ويؤدي اختلاف البدائل المطبقة إلى اختلاف نتائج القياس المحاسبي، ولما كانت المعايير المحاسبية تسمح لاستخدام أساليب وطرق مختلفة لمعالجة نفس الأحداث والأنشطة الإقتصادية، طرق مختلفة لمعالجة تكلفة المخزون، طرق مختلفة لإهلاك الأصول الثابتة وغيرها، فإنه يمكن لبعض المنشآت الإقتصادية أن تستغل تلك البدائل لتحقيق أهداف معينة، وإظهار نتائج الأعمال والمركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية بشكل مخالف للواقع أو ما يجب أن تكون عليه القوائم المالية، الأمر الذي ينعكس على عملية التقييم بمختلف طرقها باعتبار أن القوائم المالية هي المصدر الوحيد لهذه العملية.

1. تأثير تعدد بدائل قياس المخزونات على طرق التقييم

يمكن تبيان أثر تعدد بدائل قياس المخزون على طرق التقييم في النقاط التالية:

1.1- بالنسبة للطرق المرتكزة على الذمة المالية:

- إن قياس مخزون آخر مدة ومخزون بداية المدة حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة يكون له تأثير معتدل عل القوائم المالية (المركز المالي)[1]، في حين أن استخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا يؤثر على القوائم المالية وبالتالي يكون تأثيره واضحا على قيمة الأصول إما ارتفاعا أو انخفاضا شأنها شأن طريقة الوارد أخيرا صادر أولا، الأمر الذي يؤدي بدوره بالتأثير على قيمة المؤسسة من خلال الطرق التي ترتكز عليها هذه المقاربة كطريقة الأصول المحاسبية.
- إن تعدد بدائل قياس المخزون يتيح للمؤسسة والقائمين عليها التلاعب بأرقام عناصر قوائمها المالية وبالتالي إظهارها بصورة غير صادقة باستعمال طرق المحاسبة الإبداعية مما يجعل عملية تقييم المؤسسة وإعطاء قيمة لها ذات طابع مضلل لا تعطي قيمة حقيقية للمؤسسة وذلك لإغراض ضريبية أو مالية (الحصول على قروض)، وذلك باستخدام طرق تقييم المخزون في بداية المدة وآخر المدة عمدا بإظهاره بصورة مضخمة أو صورة مخفضة، وكمثال على ذلك نأخذ المعادلتين التاليتين لطرق تقييم المؤسسة:

[1] محمد معتصم إبراهيم، إسماعيل محمد النجيب، **بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة أرباح المنشآت الصناعية**، مرجع سابق، ص 146.

الأصول المحاسبية الصافية = مجموع الأصول – الديون : من المعادلة نجد بأنه في حالة ارتفاع مجموع الأصول فإن قيمة المؤسسة سترتفع بارتفاعها حسب المعادلة بالتالي يمكن زيادة مقدار مجموع الأصول عن طريق إظهار مخزون آخر مدة مضخما وذلك باستعمال طريقة الوارد أولا صادر أولا في حالة ارتفاع الأسعار وإظهاره بصورة مخفضة عند انخفاضها، عكس طريقة الوارد أخيرا صادر أولا، الأمر الذي يستوجب تطبيق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لإهمال أثر التقلبات السعرية على قيمة المخزونات.

2.1- بالنسبة للطرق المرتكزة على العائد أو التدفقات:

تركز هذه الطرق على مقدار الربح المحقق الذي يظهر جدول النتائج، ويكمن التأثير المتوقع لبدائل قياس المخزونات على هذه الطريقة في قيمة تكلفة البضاعة المباعة التي تعتبر من المصاريف، فبانخفاض تكلفتها باستخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا عند ارتفاع الأسعار يؤدي ذلك إلى زيادة مقدار الربح المحقق الذي من شأنه التأثير على قيمة المؤسسة المحسوبة وفق مقاربات العائد أو التدفقات، وكمثال على ذلك نقترح المعادلة التالية:

القدرة على التمويل الذاتي = الربح الصافي + مخصصات الإهتلاكات والمؤونات – المسترجعة منها: من المعادلة نجد بأنه بارتفاع الربح الصافي فإن قيمة المؤسسة سوف ترتفع وبالتالي يمكن زيادة الربح الصافي بتخفيض تكلفة البضاعة المباعة عن طريق استخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا في حالة ارتفاع الأسعار، أما في حالة الرغبة في تخفيض قيمة المؤسسة فيجب الرفع من تكلفة البضاعة المباعة وذلك باتجاه الأسعار نحو الارتفاع بتطبيق طريقة الوارد أخيرا صادر أولا، ولكن تجدر الإشارة على أن هذه الطريقة قد ألغيت تماما من قبل النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

2. تأثير تعدد بدائل اهتلاك الأصول على طرق التقييم

يمكن إبراز تأثير تعدد بدائل اهتلاك الأصول الثابتة على طرق التقييم في النقاط التالية:

1.2- بالنسبة للطرق المرتكزة على الذمة المالية:

بما قيمة المؤسسة حسب هذا المدخل مساوية إلى الأصول مطروح منها مجموع الديون وبالتالي فإن زيادة مقدار الإهتلاكات يؤدي إلى تخفيض قيمة الأصول وبالتالي الحصول على قيمة مخفضة

للمؤسسة عند احتسابها بهذه الطريقة، والعكس صحيح كلما انخفض مبلغ الإهتلاكات كلما زادت قيمة الأصول وبالتالي الحصول على قيمة مرتفعة للمؤسسة.

2.2- بالنسبة للطرق المرتكزة على مقاربة العائد أو التدفقات:

بما أن هذه المقاربة ترتكز على الربح أو نتيجة المؤسسة فبالتالي كلما زاد مبلغ الإهتلاكات كلما انخفضت نتيجة المؤسسة وبالتالي تأثير بالارتفاع أو الانخفاض في قيمة المؤسسة حسب نوع المعادلة المستخدمة أو الطريقة، والعكس صحيح كلما كان مبلغ الإهتلاكات منخفضا زادت النتيجة أو الربح للمؤسسة وبالتالي التأثير بالارتفاع أو الانخفاض على قيمة المؤسسة عند حسابها بإحدى الطرق التي تندرج تحت هذه المقاربة.

وكخلاصة لما تم تناوله في هذا المطلب يمكن إيجازه في النقاط التالية:

- في حالة استخدام الإهتلاك حسب القسط الثابت فإن التأثير على قائمة المركز المالي وجدول النتائج يكون معتدلا وبالتالي قيمة المؤسسة تكون أقرب ما تكون إلى الحقيقة.
- في حالة استخدام الإهتلاك حسب القسط المتناقص فإنها تؤدي إلى انخفاض رقم الربح في السنوات الأولى من عمر الأصل وانخفاض في مقدار الأصول وبالتالي يكون التأثير على المركز المالي وجدول النتائج الأمر الذي يؤثر بدوره على طرق التقييم بشكل مباشر لاعتماد هذه الأخيرة على هاتين القائمتين في حساب قيمة المؤسسة.
- في حالة استخدام الإهتلاك حسب القسط المتزايد فإنها تؤدي إلى زيادة الربح في السنوات الأولى من عمر الأصل وزيادة في مقدار الأصول وبالتالي التأثير على جدول النتائج والمركز المالي الذين بدورهما يؤثران بشكل مباشر على قيمة المؤسسة المحسوبة.

خاتمة:

تعرف طرق التقييم تعددا كبيرا واختلافا فيما بينها، حيث نجد على الأقل ثلاث عائلات منها ترتكز على مناظير مختلفة تماما عن بعضها في المنطلق الذمة المالية، التدفقات، الجمع بينهما، فبقدر ما تعتبر هذه الوضعية إيجابية من حيث ثراء ومرونة عملية التقييم، بقدر ما تجعل من العملية أمرا معقدا من خلال إيجاد الطريقة المثلى والأنسب للمؤسسة، لأن كل طريقة من طرق التقييم تفضي إلى قيم مختلفة، حيث تكون أحيانا متباينة بشكل كبير.

ما سبق يحتم على الخبير المقيم الاجتهاد في إيجاد الطريقة المثلى للمؤسسة، للخروج بقيمة موضوعية تعكس حقيقتها، حيث يعتبر اعتماد مجموعة من الطرق وحساب المتوسط الحسابي لمختلف نتائجها ليس دائما هو الحل، بل يلجأ إليه في الحالات الاستثنائية، عند غموض الأهداف المرجوة من التقييم.

الفصل الرابع:

الدراسة الميدانية

تمهيد:

على ضوء ما تم عرضه في الجزء النظري من الدراسة وجدنا علاقة بين كل من القياس المحاسبي وعملية الإفصاح في القوائم المالية وعلاقة بينه وبين عملية تقييم المؤسسات بحيث أن مخرجات القياس المحاسبي تعتبر مدخلات عملية الإفصاح كما أن مخرجات الإفصاح هي نفسها المصادر التي يعتمد عليها المقيم أثناء قيامه بعمله، وبالتالي نجد أنه في حالة وجود غموض أو التباس في القياس فسوف يؤثر بشكل مباشر على عملية الإفصاح الذي بدوره يؤثر على مجريات ونتائج تقييم المؤسسة، ومن بين هذه المشاكل نجد أن موضوع تعدد بدائل القياس المحاسبي أكثرها تناولا من قبل الباحثين بالرغم من قدمها، بحيث أبرزنا مختلف الآثار المترتبة عن هذه التعددية على كل من الإفصاح في القوائم المالية وعلى عملية التقييم في الجزء النظري.

سوف يتم إسقاط ما تم عرضه في الجانب النظري من الدراسة على شقين تطبيقيين في البيئة الجزائرية والتي تتميز بصعوبة التطبيق المحاسبي من جهة والحاجة إلى تطوير الأنظمة والتشريعات من جهة أخرى، بحيث قسم الجزء التطبيقي إلى ثلاثة مباحث: الأول عبارة عن دراسة تطبيقية على قوائم المالية لمؤسستين اقتصاديتين تنشطان بالولاية نحاول من خلالها معرفة الآثار المترتبة على كل من الإفصاح والتقييم في ظل تعدد بدائل القياس المحاسبي الخاصة بالمخزونات والإهتلاكات، والمبحث الثاني متمثل في استبيان موجه إلى المهنيين والأكاديميين المختصين في المجال المحاسبي في الجزائر مع تحديد الإطار الجغرافي للدراسة والذي شمل الأفراد المزاولين لنشاطهم داخل ولاية سطيف ، أما المبحث الثالث فخصص لمناقشة النتائج المتوصل إليها من الدراستين والإجابة عن الفرضيات، بحيث تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الدراسة الميدانية حول متغيرات الدراسة.

المبحث الثاني: الدراسة الاستقصائية حول فرضيات الدراسة.

المبحث الثالث: نتائج الدراسة واختبار صحة الفرضيات.

المبحث الأول: الدراسة الميدانية حول متغيرات الدراسة

لقد شهدت الجزائر تحولا من حيث النظام المحاسبي المطبق حيث انتقلت من تطبيق المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعتمد على المعايير المحاسبية الدولية، هذا التحول مس كل الجوانب التي تجعل من المحاسبة مصدر معلومات تستمد منها ما يساعدها على القيام بوظائفها، لكن ما يميز البيئة الجزائرية هي صعوبة تطبيق بعض الطرق المحاسبية التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية وصعوبة إسقاطها على الواقع الأمر أدى بالاقتصار على طرق على حساب طرق أخرى.

يحاول الباحث من خلال هذا الجزء التطبيقي إسقاط ما تناوله على مؤسسات اقتصادية جزائرية بغية الوصول معرفة الأثر المترتب عن تعدد بدائل قياس المخزونات والإهتلاكات على القوائم المالية لها وعلى قيمة المؤسسة باستخدام طرق التقييم التي تم تناولها سابقا.

المطلب الأول: واقع الإفصاح وتقييم المؤسسات الإقتصادية في الجزائر

نتيجة للتطورات والتحولات الجذرية في البيئة الجزائرية والقصور الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني السابق تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي كمرجع محاسبي حيث يستمد هذا الأخير مختلف قواعده من المعايير المحاسبية الدولية محاولة منها التقرب أكثر من الأنظمة الإقتصادية الكبرى للخروج من التبعية للدول الفرانكفونية وكذا مسايرة أغلب الدول العربية التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية، وبتبنيها لها أصبحت البيئة الجزائرية ذات أهمية بالغة بالنسبة للمستثمرين سواء الأجانب أو المحليين وهذا يبرره حجم الاستثمارات الواردة للجزائر منذ بدأ تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عن طريق النظام المحاسبي المالي.

لقد أولى المشرع الجزائري أهمية بالغة بالنسبة للإفصاح باعتباره المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة وذمتها المالية بحيث ألزم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بأربع قوائم مالية رئيسية وقائمة أخرى هي الملاحق تمكن مستخدميها من فهم أي غموض ورد بالقوائم الرئيسية أو أي تغيير في الطرق والمناهج المستخدمة لإعدادها، وعلى الرغم من ذلك وحسب أغلب الدراسات التي تمت حول واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي فإن المهنيين والأكاديميين مازالوا يواجهون صعوبات في تطبيق هذا النظام من حيث كفاءة السوق المالي والاختيار من بين البدائل المحاسبية والعراقيل القانونية.

كما يعتبر موضوع تقييم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية جد مهم خاصة أن الجزائر شهدت مرحلة الدخول في اقتصاد السوق التي تتميز بإصلاحات اقتصادية هامة من أبرزها إنشاء بورصة القيم المنقولة وخوصصة المؤسسات الإقتصادية بالإضافة إلى أن الاقتصاد الجزائري يشهد مرحلة انفتاح وتحرر على مختلف القطاعات، إضافة إلى وجود دوافع أخرى تبرر عملية التقييم كالخوصصة والاندماج والاستحواذ أو لإعادة الهيكلة وأسباب أخرى حسب حاجة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، ولقد شهدت بعض المؤسسات الكبرى في الجزائر خاصة التي انضمت إلى البورصة عمليات تقييم مثل: شركة الأوراسي، الرياض، ومؤخرا شركة أليانس للتأمينات كما تشهد الساحة كذلك نقاشات حادة حول إشكالية تقييم مؤسسة جيزي التي تحاول السلطات الجزائرية شراءها من المتعامل الروسي.

إن معظم عمليات التقييم التي تمت على مستوى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية اعتمدت على طرق التقييم من منظوري الذمة المالية والعائد أو التدفقات بدرجة أكبر من منظور فائض القيمة، ويرجع سبب ذلك إلى ضعف بورصة الجزائر من حيث الآليات ومستوى التداول وعدد المؤسسات المدرجة بها جعل بعض طرق التقييم لا تصلح للبيئة الجزائرية واستحالة تطبيقها على الواقع (الطرق المرتكزة على فائض القيمة)، فيحين بعض الطرق تتميز بإمكانية التطبيق لكن بصعوبة وفي ظل بعض الافتراضات (الطرق المرتكزة على العائد أو التدفقات)، وطرق سهلة التطبيق والممارسة نظرا لتوفر العناصر المكونة لها في المعلومات الواردة بالقوائم المالية (الطرق المرتكزة على الذمة المالية).

المطلب الثاني: دراسة تأثير تعدد بدائل قياس المخزونات على الإفصاح وطرق التقييم

لدراسة مدى تأثير تعدد بدائل قياس المخزونات والإهتلاكات على عملية الإفصاح بالقوائم المالية وعلى قيمة المؤسسة المحسوبة بمختلف طرق التقييم فضلنا إسقاط ما تناولناه في الجانب النظري على مؤسسات اقتصادية جزائرية مستخدمين منهج دراسة حالة والمنهج التحليلي لتحليل النتائج المتوصل إليها من دراسة متغيرات البحث ووقع اختيار الباحث على المؤسسات التالية: **مؤسسة رابيد أويل ؛ مؤسسة سوك مانيا للإشهار**، بعد استعراضنا لمختلف الطرق نلاحظ بان تطبيق مختلف هذه الطرق على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية هو جد صعب، نظرا للتعقيدات المتعلقة بالطريقة في حد ذاتها، حيث لا يوجد توحيد لمكوناتها من جهة، ونظرا لنقص المعلومة بسبب عدم وجود جهات تسمح بالتنبؤ بالمعطيات المستقبلية خاصة السوق المالية من جهة ثانية، ومن بين الأسباب التي تجعل الخبير المقيم ينتهج طريقة معينة بدلا من الأخرى هو مدى توفر المعلومات حول كل طريقة، فبالرغم من أن الطرق المرتكزة على مقاربة التدفقات أكثر

تعبيرا عن حقيقة قيمة المؤسسة منها عن الطرق المرتكزة على مقاربة الذمة المالية (الميزانية) إلى حد ما خاصة طريقة تدفق النقدي المتاح ولكن بسبب عدم توفر المعطيات المتاحة عن مقاربة التدفقات يتم اللجوء إلى الطرق المرتكزة على مقاربة الذمة المالية.

1. تأثير تعدد بدائل قياس المخزون على الإفصاح

بعد القيام بزيارة ميدانية لكل مؤسسة من المؤسسات محل الدراسة قام الباحث بإجراء مقابلة مع المحاسب القانوني (ضوامن أنيس) الذي تعاقدت معه المؤسسة لشرح مختلف نشاطات المؤسسة والحصول على فكرة حول طريقة إهتلاك الأصول المادية المتبعة وكذا طرق تقييم المخزونات بمختلف أنواعها، بالإضافة ذلك تم الحصول على القوائم المالية للمؤسسات محل الدراسة بغية استعمالها في حيثيات الدراسة الميدانية، ووقع الاختيار على المؤسستين التاليتين:

1.1- تقديم مؤسسة RAPID OIL:

بغية إسقاط هذه المفاهيم النظرية على واقع المؤسسات الإقتصادية الجزائرية فضل الباحث منهج دراسة حالة من خلال إجراء دراسة تطبيقية على مؤسسة تجارية **RAPIDE OIL** ذات الصيغة القانونية (مؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة) والكائن مقرها ولاية سطيف والتي تنشط في مجال بيع زيوت محركات السيارات بحيث تتمثل مبيعاتها في ثلاثة أنواع من الزيوت 40-05w و 10w-40 و 15w-40 لثلاثة علامات تجارية هي:CASTROL TOTAL NAFTAL والتي تطبق طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة في ظل نظام الجرد الدوري للمخزون ، تماشيا مع متغيرات الدراسة سوف يتم الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال حساب كل من قيمة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة باستخدام الطرق المتاحة وبافتراض تقلبات الأسعار انخفاضا وارتفاعا، ثم حساب قيمة المؤسسة بمختلف طرق التقييم التي وقع عليها اختيار الباحث إضافة إلى إجراء التحاليل اللازمة لنتائج الدراسة واستخلاص النتائج.

1. القوائم المالية للمؤسسة:

فيما يلي سنعرض القوائم المالية لمؤسسة رابيد أويل والمتمثلة في جدول النتائج والميزانية كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم 4- 20: الميزانية المختصرة لمؤسسة RAPID OIL لسنة 2016 (الملحق رقم 01)

الأصول	2016
مجموع الأصول الثابتة	7453500
مخزون	4781390,87
زبائن	2345019,75
نقدية	2099189,4
مجموع الأصول المتداولة	9225600
مجموع الأصول	16679100

مجموع الأصول المتداولة= مخزون آخر مدة + زبائن + نقدية.

الخصوم	2016
مجموع حقوق الملكية	10500130
الخصوم غير جارية	3900014
الخصوم الجارية	2278956
مجموع الخصوم	16679100

الجدول رقم 4-21: جدول حسابات النتائج المختصر لمؤسسة RAPID OIL لسنة 2016 (الملحق رقم 2)

البيان	2016
رقم الأعمال	60604000
إعانات التشغيل	135000
تكلفة البضاعة المباعة (نفقات الدورة)	(40476222.1)
نفقات الدورة	(1230650)
القيمة المضافة للتشغيل	19032127,9
أجور	(1523780)
ضرائب ورسوم	(537490)
النتيجة الصافية التشغيلية	17508347,9
الإهتلاكات	(430500)
النتيجة الصافية للدورة	16540357,9

2. دراسة تأثيرات طرق تقييم المخزون على القوائم المالية:

الجدول رقم4-22: كميات المخزون السلعي لسنة: 2016 الوحدة: عدد الوحدات

	مخزون أول مدة	مشتريات جانفي	مشتريات ماي	مشتريات سبتمبر
05w-40				
Castrol	350	450	800	166
Total	300	450	850	152
Naftal	400	350	500	134
10w-40				
Castrol	700	500	700	85
Total	750	600	650	122
Naftal	300	550	800	93
15w-40				
Castrol	300	200	650	116
Total	450	300	700	104
Naftal	200	450	200	86

من إعداد الباحث بالاعتماد على وثاق ومعطيات المؤسسات

الجدول رقم4-23: أسعار التكلفة لكميات المخزون السلعي لسنة 2016 (استقرار الأسعار) الوحدة: دج

	مخزون أول مدة	مشتريات شهر جانفي	مشتريات شهر ماي	مشتريات شهر سبتمبر
05w-40				
Castrol	3300	3500	3500	3500
Total	3000	3200	3200	3200
Naftal	2850	2500	2500	2500
10w-40				
Castrol	3400	3800	3800	3800
Total	3150	3500	3500	3500
Naftal	2100	2200	2200	2200
15w-40				
Castrol	3200	3500	3500	3500
Total	3150	3000	3000	3000
Naftal	2750	2800	2800	2800

من إعداد الباحث بالاعتماد على وثاق ومعطيات المؤسسات

الجدول رقم 4-24: تكلفة المخزونات بافتراض ارتفاع الأسعار الوحدة: دج

	مخزون أول مدة	مشتريات شهر جانفي	مشتريات شهر ماي	مشتريات شهر سبتمبر
05w-40				
Castrol	3300	3500	3800	4200
Total	3000	3200	3800	4800
Naftal	2850	2500	3000	3800
10w-40				
Castrol	3400	3800	4000	4200
Total	3150	3500	4000	4500
Naftal	2100	2200	3000	3800
15w-40				
Castrol	3200	3500	3800	4200
Total	3150	3000	3800	4500
Naftal	2750	2800	3200	4000

من إعداد الباحث بالاعتماد على وثاق ومعطيات المؤسسات

الجدول رقم 4-25: التكلفة المخزونات بافتراض انخفاض الأسعار الوحدة: دج

	مخزون أول مدة	مشتريات شهر جانفي	مشتريات شهر ماي	مشتريات شهر سبتمبر
05w-40				
Castrol	3300	3500	3000	2500
Total	3000	3200	2800	2500
Naftal	2850	2500	2000	1500
10w-40				
Castrol	3400	3800	3200	2800
Total	3150	3500	3000	2500
Naftal	2100	2200	1800	1300
15w-40				
Castrol	3200	3500	3000	2200
Total	3150	3000	2700	2500
Naftal	2750	2800	2200	2000

من إعداد الباحث بالاعتماد على وثاق ومعطيات المؤسسات

الجدول رقم 4-26: مبيعات ومخزون آخر المدة لسنة 2016 **الوحدة: دج**

	مخزون متاح للبيع	مبيعات 2016	مخزون آخر المدة
05w-40			
Castrol	1766	1550	216
Total	1752	1560	192
Naftal	1384	1204	180
10w-40			
Castrol	1985	1822	163
Total	2122	1988	134
Naftal	1743	1603	140
15w-40			
Castrol	1266	1101	165
Total	1554	1330	224
Naftal	936	802	134

من إعداد الباحث بالاعتماد على وثاق ومعطيات المؤسسات

الجدول رقم 4-27:التكلفة الوسطية المرجحة في ظل استقرار ارتفاع وانخفاض الأسعار الوحدة: دج

	استقرار الأسعار	ارتفاع الأسعار	انخفاض الأسعار
05w-40			
Castrol	3481,2	3696,37	3155,6
Total	3182,64	3610,73	2960
Naftal	2257,94	3036,05	2118,42
10w-40			
Castrol	3782,87	3974,30	3279,09
Total	3479,87	3974,69	2985,06
Naftal	2194,66	2722,48	1913,53
15w-40			
Castrol	3472,5	3685,78	3085,46
Total	3010,03	3598,84	2807,33
Naftal	2795,40	3244,12	2336

من إعداد الباحث بالاعتماد على وثاق ومعطيات المؤسسات

الجدول رقم 4-28: تكلفة مخزون آخر المدة وبضاعة مباعة في ظل ارتفاع وانخفاض الأسعار وفق طرق (التكلفة الوسطية المرجحة؛ FIFO؛ LIFO) الوحدة: دج

البيان	CPMU	FIFO	LIFO
ارتفاع الأسعار:			
مخزون آخر المدة	**5448737,4**	**6569400**	**4841500**
تكلفة بضاعة مباعة	**45970792**	**44850200**	**50596400**
انخفاض الأسعار:			
مخزون آخر المدة	**4284595,8**	**3454400**	**5048500**
تكلفة بضاعة مباعة	**36039857**	**36870200**	**34021500**
استقرار الأسعار:			
مخزون أول المدة	**4781390,87**	**4781390,87**	**4781390,87**
تكلفة بضاعة مباعة	**40476222.1**	**40476222.1**	**40476222.1**

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام مختلف الحسابات الرياضية

4. تحليل النتائج المتوصل إليها من الجدول رقم 4-27:

1. حسب طريقة الوارد أولا صادر أولا يكون مخزون آخر المدة مرتفع القيمة بالمقارنة بالطرق الأخرى في ظل ارتفاع الأسعار وهذا راجع إلى تقييمه بأحدثها، فيحين تكون قيمته منخفضة في حالة انخفاضها، وحسب نفس الطريقة فإن تكلفة البضاعة المباعة تكون منخفضة في ظل ارتفاع الأسعار لأنها مقيمة بأقدم الأسعار وترتفع في حالة انخفاض الأسعار بالمقارنة بالطرق الأخرى.

2. حسب طريقة الوارد أخيرا صادر أولا يكون مخزون آخر المدة منخفض القيمة بالمقارنة مع قيمته وفق الطرق الأخرى في ظل ارتفاع الأسعار وهذا راجع إلى تقييمه بأقدمها، فيحين تكون قيمته مرتفعة في حالة انخفاضها، أما فيما يخص تكلفة البضاعة المباعة فإنها تكون مرتفعة القيمة في ظل ارتفاع الأسعار لأنها مقيمة بأحدثها؛ أما في حالة انخفاض الأسعار فإنها تكون منخفضة بالمقارنة بالطرق الأخرى.

3. نلاحظ من الجدول الأخير أن قيم كل من مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة في حالات التقلبات السعرية انخفاضا وارتفاعا تقع بين قيم كل من الطرق السابقة بتأثيرات أقل منها، وهذا راجع لخصوصيات الطريقة التي تحد من آثار التقلبات السعرية بالنسبة لمخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة.

مما تناولناه سابقا يمكن القول بأن استخدام كل بديل من بدائل قياس مخزون آخر مدة وتكلفة البضاعة المباعة يعطي قيم مختلفة لها حسب تأثيرات كل منها الأمر الذي ينعكس على قيمها بكل من الميزانية وجدول حسابات النتائج التي تتضمنها، وللوقوف على مدى تأثير كل طريقة على القوائم المالية قام الباحث بإسقاط التغيرات في قيم العناصر السابقة الذكر على ميزانية المؤسسة وجدول حسابات نتائجها باستخدام برنامج **Microsoft office Excel** والذي تم إعداده بالاعتماد على مختلف العلاقات الرياضية بين عناصر الميزانية وجدول النتائج، ولدراسة هذا التأثير قام الباحث بالتركيز على كل من عنصر مجموع الأصول إضافة إلى نتيجة الدورة الصافية ومقارنة النتائج المتحصل عليها من كل طريقة مع بقية الطريقتين.

الجدول رقم4-29 : قيمة الأصول ومقدار الربح في ظل انخفاض الأسعار

البيان	CMPU	FIFO	LIFO
قيمة أصول المؤسسة	16182305	15352109	16946209,1
نتيجة الدورة 2016	20976723	20146380	22995080

من إعداد الباحث باستخدام برنامج EXCELL

الجدول رقم4-30: قيمة الأصول ومقدار الربح في ظل ارتفاع الأسعار

البيان	CMPU	FIFO	LIFO
قيمة أصول المؤسسة	17346446,5	18467109,1	16739290,1
نتيجة الدورة 2016	11045788	12166380	6420180

من إعداد الباحث باستخدام برنامج EXCELL

5. تحليل النتائج المتحصل عليها من الجدولين 4-29 و4-30:

1.5- في ظل انخفاض الأسعار(تحليل قيمة أصول المؤسسة وقيمة الربح الصافي):

- حسب طريقة الوارد أولا صادر أولا نلاحظ أن قيمة أصول المؤسسة منخفضة بالمقارنة بقيمتها حسب التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة الوارد أخيرا صادر أولا وهذا راجع إلى أن قيمة مخزون آخر مدة المسجلة بأصول المؤسسة كانت جد منخفضة بالمقارنة بقيمتها في ظل الطريقتين السابقتين نظرا لتسعيها بأحدث الأسعار في ظل ارتفاعها، الذي انعكس على قيمة الأصول المتداولة وقيمة الأصول الإجمالية للمؤسسة، وكذلك الأمر بالنسبة لقيمة الربح الصافي للدورة الذي سجل قيمة منخفضة بالمقارنة مع قيمه حسب الطريقتين الأخريين وهذا راجع إلى أن قيمة تكلفة البضاعة المباعة كانت مرتفعة لأنها مقيمة بأحدث الأسعار.
- حسب طريقة الوارد أخيرا صادر أولا نلاحظ أن قيمة أصول المؤسسة مرتفعة بالمقارنة بقيمتها حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة وطريقة الوارد أخيرا صادر أولا وهذا راجع إلى أن قيمة مخزون آخر المدة المسجلة بأصول المؤسسة كانت مرتفعة القيمة بالمقارنة بقيمتها في ظل الطريقتين السابقتين نظرا لتسعيرها بأقدم الأسعار والتي كانت بدورها مرتفعة الأمر الذي انعكس على قيمة الأصول المتداولة وقيمة الأصول الإجمالية للمؤسسة، وكذلك الأمر بالنسبة لقيمة الربح الصافي للدورة الذي سجل قيمة مرتفعة بالمقارنة مع قيمه حسب الطريقتين الأخريين وهذا راجع إلى أن قيمة تكلفة البضاعة المباعة كانت منخفضة لأنها مقيمة بأحدث الأسعار.
- حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة نلاحظ أن قيمة أصول المؤسسة معتدلة القيمة وتقع بين قيمة أصول المؤسسة حسب طريقة الوارد أولا صادر أولا وطريقة الوارد أخيرا صادر أولا وهذا راجع إلى أن قيمة مخزون آخر المدة سعرت بمتوسط التكلفة وبالتالي تلغي نوعا ما أثر التقلبات السعرية.

2.5- في حالة ارتفاع الأسعار(تحليل قيمة أصول المؤسسة وقيمة الربح الصافي):

- حسب طريقة الوارد أولا صادر أولا نلاحظ أن قيمة أصول المؤسسة كانت مرتفعة بالمقارنة مع قيمها حسب طريقة الوارد أخيرا صادر أولا وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة وهذا راجع إلى أن قيمة مخزون آخر المدة المسجل بأصول المؤسسة كان مرتفع القيمة بسبب تسجيله بأحدث الأسعار في ظل ارتفاعها، الأمر الذي انعكس على قيمة الأصول المتداولة وقيمة إجمالي الأصول، وكذلك الأمر بالنسبة لقيمة الربح الصافي للدورة الذي سجل أعلى قيمة بالمقارنة مع الطرق الأخرى هذا راجع إلى أن قيمة تكلفة البضاعة بجدول حسابات النتائج كانت مسجلة بقيمة منخفضة بالمقارنة مع الطرق السابقة.

- حسب طريقة الوارد أخيرا صادر أولا نلاحظ أن قيمة إجمالي أصول المؤسسة منخفضة بالمقارنة مع قيمته باعتماد الطرق الأخرى وهذا راجع لقيمة مخزون آخر المدة الذي كان منخفض القيمة بسبب تسجيله بأقدم الأسعار، وكذلك الأمر بالنسبة لقيمة صافي الربح للدورة الذي كان منخفض القيمة بالمقارنة مع قيمته وفق الطرق الأخرى وهذا راجع إلى ارتفاع تكلفة البضاعة المباعة بجدول حسابات النتائج والتي كانت مسجلة بأحدث الأسعار.
- حسب طريقة التكلفة الوسطية المرجحة نلاحظ أن قيمة أصول المؤسسة معتدلة القيمة وتقع بين قيمة أصول المؤسسة حسب طريقة الوارد أولا صادر أولا وطريقة الوارد أخيرا صادر أولا وهذا راجع إلى أن قيمة مخزون آخر المدة سعرت بمتوسط التكلفة وبالتالي تلغي نوعا ما أثر التقلبات السعرية عند الانخفاض.
- في حالة الاستقرار في الأسعار نلاحظ أن قيمة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة كانت مستقرة ومتساوية في ظل تعدد طرق حسابها، لكن الأمر يكون شبه مستحيل لأن التقلبات السعرية هي من سمات السوق وبالتالي لا يمكن الجزم على استقرار الأسعار إلا لفترة وجيزة وهذا لتدخل العديد من العوامل سواء موضوعية أو غير موضوعية.

وكخلاصة للنتائج السابقة وتحليلاتها نستنتج أن كل من طريقة الوارد أولا صادر أولا وطريقة الوارد أخيرا صادر أولا في حساب مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة تتأثر قيمها بالتقلبات السعرية ارتفاعا وانخفاضا مما يؤثر على قيم العناصر التي تحتويها القوائم المالية (الميزانية وجدول النتائج) والتي بدورها تؤثر على نتائج القوائم المالية كإجمالي الأصول للمؤسسة والنتيجة الصافية للدورة في حين أن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة تكون نتائجها أقل تأثر من الطريقتين السابقتين نظرا للآليات المستخدمة في الحساب وهي المتوسط الذي يسمح نوعا ما بالحد من هذه الآثار على القوائم المالية.

6. تأثير طرق تقييم المخزون على قيمة المؤسسة:

لدراسة تأثير طرق تقييم المخزون الثلاثة السابقة على قيمة المؤسسة المحسوبة بمختلف المقاربات الممكنة فضل الباحث اختيار ثلاثة طرق التي يراها ممكنة التطبيق في دراستنا لحساب قيمة المؤسسة سواء عند استقرار الأسعار وارتفاعها أو انخفاضها بحيث كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم4-31: قيمة المؤسسة بطريقة الأصول المحاسبية الصافية الوحدة: دج

الطريقة / التقلبات السعرية	استقرار الأسعار	ارتفاع الأسعار	انخفاض الأسعار	المعادلة
التكلفة الوسطية المرجحة	10500130	10500130	10500130	Vnc= va - dettes
الوارد أولا صادر أولا	10500130	10500130	10500130	
الوارد أخيرا صادر أولا	10500130	10500130	10500130	

من إعداد الباحث.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة المؤسسة متساوية في كل الطرق المعتمدة لحساب المخزون على الرغم من التقلبات السعرية ارتفاعا وانخفاضا وهذا راجع لكون طريقة الأصول المحاسبية الصافية هي قيمة مجموع الأصول مطروح منها قيمة الديون الإجمالية فأي زيادة في قيمة مخزون أول المدة سوف يقابلها زيادة في قيمة مبلغ الموردون التي تعتبر من العناصر المكونة للديون وبالتالي فقيمة المؤسسة وفق هذه الطريقة تبقى على حالها بغض النظر عن مبلغ الأصول أو الديون بقائمة الميزانية.

الجدول رقم4-32: قيمة المؤسسة بطريقة المردودية الوحدة: دج

الطريقة / التقلبات السعرية	استقرار الأسعار	ارتفاع الأسعار	انخفاض الأسعار	المعادلة
التكلفة الوسطية المرجحة	11329012.3	7565608.22	14367618.5	قيمة المؤسسة=
الوارد أولا صادر أولا	11329012.3	8333136.99	13798890.4	=
الوارد أخيرا صادر أولا	11329012.3	4397383.56	15750054.8	

من إعداد الباحث بالاعتماد على: N= 5 / i=8%

- من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة المؤسسة بطريقة المردودية في ظل استقرار الأسعار متساوية حسب كل طريقة لان الربح المحاسبي الصافي متساو في كل الحالات كما نلاحظ أن قيمة المؤسسة تكاد تكون تقريبا متساوية مع قيمتها بطريقة الأصول المحاسبية الصافية.
- أما في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار نلحظ أن قيمة المؤسسة انخفضت نظرا لانخفاض مستوى الربح المحقق في كل الطرق الخاصة بقياس المخزون، أما بتحليل القيم المختلفة في ظل انخفاض الأسعار نجد أن قيمة المؤسسة كانت مرتفعة عند طريقة الوارد أولا صادر أولا ومنخفضة عند طريقة الوارد أخيرا صادر أولا، أما بالنسبة لقيمة المؤسسة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة فنلاحظ أنها كانت بين القيمتين السابقتين كما وسبق أن قلنا أن الطريقة في حد ذاتها تقلص نوعا ما من آثار هذه التقلبات السعرية.
- في حالة انخفاض الأسعار يحدث العكس، بمعنى آخر قيمة المؤسسة ترتفع عامة نظرا لانخفاض المستوى العام للأسعار وبالتالي زيادة في الربح المحقق الأمر الذي ينعكس بالزيادة على قيمة المؤسسة، وبالرجوع إلى تحليل القيم نجد أن أكبر قيمة سجلت بطريقة الوارد أخيرا صادر أولا وأقلها بطريقة الوارد أولا صادر أولا، في حين نجد أن قيمة المؤسسة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة تقع بين قيم الطريقتين السابقتين.

الجدول رقم4-33: قيمة المؤسسة بطريقة القدرة على التمويل الذاتي الوحدة: دج

الطريقة / التقلبات السعرية	استقرار الأسعار	ارتفاع الأسعار	انخفاض الأسعار	المعادلة
التكلفة الوسطية المرجحة	11992019.1	7860471.23	14662480.9	$V=\sum \frac{CAF}{(1+i)t}$
الوارد أولا صادر أولا	11992019.1	8628000	14093753.4	
الوارد أخيرا صادر أولا	11992019.1	4692246.58	16044917.8	

من إعداد الباحث

- نلاحظ من الجدول السابق بأن قيمة المؤسسة متساوية بغض النظر إلى الطريقة المعتمدة في قياس المخزون في ظل استقرار الأسعار الأمر الذي يفسره مبلغ الربح المتساوي حسب كل طريقة مع ثبات

مبلغ الإهتلاكات (القدرة على التمويل الذاتي= الربح الصافي + مبلغ الإهتلاكات)، كما يلاحظ أن قيمة المؤسسة تكاد تكون متساوية مع طريقتي الأصول المحاسبية الصافية وطريقة المردودية.

- أما في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار نلحظ أن قيمة المؤسسة انخفضت نظرا لانخفاض مستوى الربح المحقق في كل الطرق الخاصة بقياس المخزون، أما بتحليل القيم المختلفة في ظل انخفاض الأسعار نجد أن قيمة المؤسسة كانت مرتفعة عند طريقة الوارد أولا صادر أولا ومنخفضة عند طريقة الوارد أخيرا صادر أولا، أما بالنسبة لقيمة المؤسسة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة فنلاحظ أنها كانت بين القيمتين السابقتين كما وسبق أن قلنا أن الطريقة في حد ذاتها تقلص نوعا ما من آثار هذه التقلبات السعرية.
- في حالة انخفاض الأسعار يحدث العكس، بمعنى آخر قيمة المؤسسة ترتفع عامة نظرا لانخفاض المستوى العام للأسعار وبالتالي زيادة في الربح المحقق الأمر الذي ينعكس بالزيادة على قيمة المؤسسة، وبالرجوع إلى تحليل القيم نجد أن أكبر قيمة سجلت بطريقة الوارد أخيرا صادر أولا وأقلها بطريقة الوارد أولا صادر أولا، في حين نجد أن قيمة المؤسسة بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة تقع بين قيم الطريقتين السابقتين.

وكخلاصة لما تم تناوله بخصوص طرق تقيم المخزون نلاحظ أن جدول حسابات النتائج هي القائمة الأكثر تأثرا بنتائج قياس المخزون بالمقارنة مع قائمة الميزانية ونخص بالذكر العنصر الأكثر أهمية وهو مبلغ الربح الصافي للدورة، بحيث أن التقلبات في الأسعار من شأنها الرفع من الربح أو التقليل من مقداره بحسب نوع الطريقة المستخدمة في قياس المخزون، في حين تعطينا التكلفة الوسطية المرجحة نتائج وسطية في ظل هذه التقلبات تجعل منها الطريقة المثلى لتقييم المخزون مع العلم أن ثبات الأسعار في الأسواق ظاهرة استثنائية لا يمكن بناء القرارات الخاصة بالمؤسسة عليها.

المطلب الثالث: دراسة أثر تعدد طرق حساب الإهتلاكات على القوائم المالية وعلى قيمة المؤسسة

عرف النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 11-7 الإهتلاك بأنه: "**استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل قامت المؤسسة بإنتاجه لنفسها**"، وقد أشار النظام المحاسبي المالي في نفس المادة المذكورة أعلاه أن مصطلح الإهتلاك كما هو مستخدم في المحاسبة لا يعني التدهور الطبيعي للأصل، كما أنه لا يعني الانخفاض في القيمة السوقية خلال فترة معينة، ولكنه عبارة عن توزيع المبلغ القابل للإهتلاك بصورة

مطردة على مدة نفعية للأصل بعد تخفيض القيمة المتبقية .وهذا ما تؤكده المادة 718 من القانون التجاري الجزائري حيث أجبرت المؤسسات الاعتماد على مفهوم الإهتلاك حتى لو حققت خسارة، بهدف تحديد النقص أو الانخفاض الذي يطرأ على عناصر الأصول، "حتى في حالة انعدام أو عدم كفاية الأرباح، فإنه يشرع في الإهتلاكات وجمع المؤونات الضرورية لكي تكون الميزانية صحيحة[1]، حيث سمح النظام المحاسبي بحسابها بعدة طرق نركز في دراستنا على الثلاث طرق المعروفة لدى المهنيين والأكاديميين والأقرب للبيئة الجزائرية من حيث التطبيق وهي: قسط الإهتلاك الثابت،قسط الإهتلاك المتناقص، قسط الإهتلاك المتزايد، بحيث أن مبلغ الإهتلاكات يختلف باختلاف الطريقة المطبقة الأمر الذي يمكن أن يؤثر على كل قائمة تدخل في حساباتها هذا العنصر المهم، ولدراسة هذا الأثر المترتب على القوائم المالية وعلى إحدى أهم استخداماتها وهي تقييم المؤسسة انطلاقا منها ارتأينا تطبيق هذه الطرق المختلفة على حساب إهتلاكات المؤسسة محل الدراسة ومعرفة الأثر الذي يمكن أن يحدث على مختلف قوائمها المالية إضافة على حساب قيمة المؤسسة ببعض الطرق المختارة من قبل الباحث ومقارنة القيم فيما بينها باستخدام مختلف طرق الإهتلاك.

1. تقديم المؤسسة محل الدراسة: (مؤسسة SARL SOUK MANIA)

تنشط المؤسسة محل الدراسة في مجال الإشهار والقيام بأعمال الطباعة والتصميم أنشأت في 25 جويلية 2014 من قبل شريكين ويقع مقرها بولاية سطيف، حيث تقوم بطباعة الملصقات ومختلف المنشورات واللافتات الموجهة للإشهار خاصة في المحلات، الدعاية والإشهار لمختلف المتعاملين الاقتصاديين داخل وخارج ولاية سطيف، كما تجدر الإشارة أن المؤسسة تمسك حساباتها السنوية من خلال المحاسب المعتمد محافظ الحسابات "**ضوامن أنيس**"، هذا الأخير سمح لنا بدراسة القوائم المالية للمؤسسة من خلال الإطلاع عليها وتزويدنا خاصة بطرق اهتلاك أصولها ومختلف العمليات التي تمت خلال السنة محل الدراسة، وبعد موافقة الملاك للمؤسسة تم تزويدنا بميزانيتها وجدول حساباتها للقيام بمختلف الدراسات بعد التعديلات التي افترضها الباحث.

2. القوائم المالية للمؤسسة (الميزانية وجدول حسابات النتائج):

[1] انظر المادة 718 من القانون التجاري الجزائري الصادر بتاريخ 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم بموجب المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 1994/04/12.

2.1- ميزانية مؤسسة: (أنظر إلى الملحق رقم 3)

الأصول	2017		2016
	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات والمؤونات انخفاض القيمة	الصافي
الأصول الثابتة غير الملموسة	5000000	937500	4062500	4312500
الأصول الثابتة الملموسة	2370504	395084	1975420	
مجموع الأصول غير الجارية	7370504	1332584	6037920	4312500
الأصول الجارية:				
المخزونات	9521404,75	98282,17	9423122,58	8450002,45
نقدية لدى الغير:				
ضرائب لدى الغير	289020		289020	1545
موجودات أخرى لدى الغير	832474,69		832474,69	
موجودات وما يعادلها :				
الخزينة	2369879,74		2369879,74	1281174,33
مجموع الأصول الجارية	13012779	98282	12914497	9732722
مجموع الأصول	20383283	1430866	18952417	14045222
الخصوم:				
رأس المال الخاص				
رأس المال الاجتماعي			9058451	7090309
النتيجة الصافية للدورة السابقة			1585573	1968142
مجموع حقوق الملكية			10644024	9058451
الخصوم غير الجارية:				
ديون مالية			1369811	
مجموع الخصوم غير الجارية			1369811	0
الخصوم الجارية:				
موردون وحسابات مماثلة			6824852	4434066
ضرائب			40679	495573,98
ديون أخرى			73050,97	57131
مجموع الخصوم الجارية			6938582	4986771
مجموع الخصوم			18952417	14045222

من إعداد الباحث باعتماد على برنامج EXCELL ووثائق المؤسسة.

2.2- جدول حسابات النتائج: (أنظر إلى الملحق رقم 4)

البيان	2017		2016	
	مدين	دائن	مدين	دائن
مبيعات بضاعة		30637467,8		25201571,55
رقم الأعمال الصافي		30637467,8		25201571,55
إعانات التشغيل		144000		54545,45
رقم أعمال الفترة		30781468		25256117
تكلفة البضاعة المباعة	**25495205,11**		**20987380,18**	
تموين أخرى	**76689,21**		**153911,02**	
نفقات أخرى	**207847,19**		**282857,24**	
إيجارات	**360000**		**240000**	
الصيانة والإصلاح			**56000**	
تأمينات	**48196,21**			
مكافآت الوسطاء والرسوم	**39687**		**30000**	
خدمات أخرى	**110301,78**		**45975,14**	
مصاريف الفترة	**26337927**		**21796124**	
القيمة المضافة للتشغيل		**4443541**		**3459993**
أجور العمالة	**1576334**		**875302**	
ضرائب ورسوم مختلفة	**574359**		**283453**	
فائض التشغيل الإجمالي		**2292848**		**2301238**
إيرادات التشغيل الأخرى		**1,49**		**15186**
مصروفات التشغيل الأخرى	**3103**		**0**	
الإهتلاكات	**645084**		**348282**	
النتيجة التشغيلية		**1644663**		**1968142**
أعباء مالية	**59089**		**0**	
النتيجة العادية		**1585573**		**1968142**
النتيجة الصافية للدورة		**1585573**		**1968142**

من إعداد الباحث باعتماد على برنامج EXCELL ووثائق المؤسسة.

من خلال الجدولين السابقين:

- نلاحظ أن المؤسسة حققت نتيجة صافية للدورة 2017 بمقدار **1585573 دج** كما حققت ما قيمته **1968142 دج** لسنة 2016 وقد تم ترحيلهما إلى رأس المال الاجتماعي للدورات المتتالية.
- كما نلاحظ من خلال قائمة الميزانية أن المؤسسة قامت بشراء معدات نقل جديدة للدورة 2017 من خلال بند معدات أخرى وزيادة أقساط التأمين في جدول النتائج لهذه المعدات التي تعتبر أعباء مالية للمؤسسة.

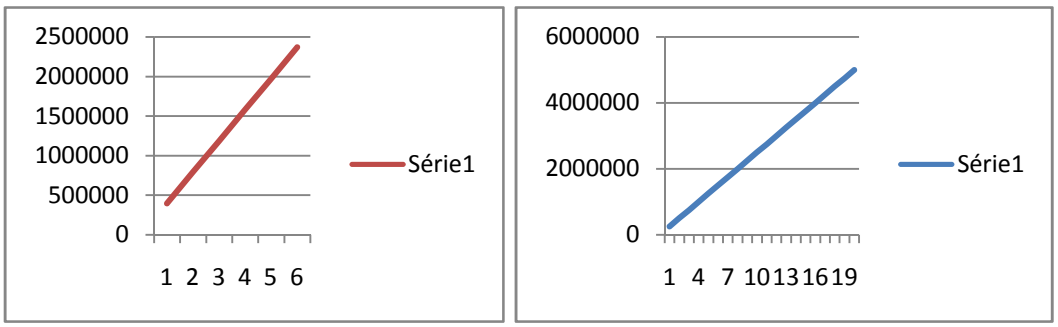
- تقوم المؤسسة بإهتلاك الأصول غير الملموسة والتي قدرت قيمتها 5000000 دج بقسط الإهتلاك الثابت ولمدة 20 سنة كما نصت عليه القوانين وكما جاء به المعيار الدولي رقم 38 وبالتالي يكون قسط الإهتلاك السنوي للأصول غير ملموسة 250000 دج / للسنة الواحدة كما.
- بالنسبة للأصول المادية أو الملموسة والتي قدرت قيمتها ب 2370504 دج تم اقتناءها بتاريخ 2017/1/1 ودخلت حيز الخدمة في هذا التاريخ نلحظ أن المؤسسة تقوم اهتلاكها بطريقة القسط الثابت وهي من بين الطرق المسموح بها وفق المعيار الدولي رقم 16 الخاص بالتثبيتات العينية وقدرت المؤسسة عمرا إنتاجيا لها يمتد على مدار 6 سنوات وبالتالي فقيمة القسط السنوي لها مساوية إلى المبلغ الكلي للأصول مقسومة على عدد السنوات ويساوي 395084 دج تخصم من المبلغ الإجمالي للأصول كل سنة ليصبح صافي الأصل مساوي 1975420 دج.

الجدول رقم 4-34: أقساط الإهتلاك الأصول حسب القسط الثابت الوحدة: دج

البيان	طريقة الحساب	مبلغ القسط
قسط إهتلاك الأصول غير الملموسة	**قسط الإهتلاك= مبلغ الأصل/ 20**	**250000**
قسط إهتلاك الأصول الملموسة	**قسط الإهتلاك=مبلغ الأصل/ 6**	**395084**

من إعداد الباحث.

الشكل رقم 4-8: التمثيل البياني لأقساط إهتلاك الأصول (المتراكم)



من إعداد الباحث باعتماد على برنامج EXCELL ووثائق المؤسسة.

3. حساب قيمة المؤسسة بطريقة القسط الثابت:

نظرا لتعدد طرق التقييم بمختلف مقارباتها أرتئ الباحث الاعتماد على طرق دون أخرى والاختيار بين مختلفها يرجع إلى عاملين هما:

- سهولة التطبيق وقلة التكلفة والجهد؛
- ملائمة البيئة الجزائرية من حيث حجم المؤسسات والنشاط الممارس؛
- عدم وجود سوق مالي نشط يمكننا من استخلاص مختلف القيم التي نعتمد عليها في بعض الطرق؛
- تعقيدات بعض الطرق واستحالة الحصول على معلومات حول القيم التي يستعملها الباحث في حساب قيمة المؤسسة.

لهذه الأسباب رأى الباحث إمكانية الاعتماد على ثلاث طرق التالية:

- طريقة الأصول المحاسبية الصافية؛
- طريقة قيمة المردودية؛
- طريقة القدرة على التمويل الذاتي.

الجدول رقم4-35: قيمة المؤسسة بمختلف الطرق باستخدام القسط الثابت الوحدة: دج

البيان	المعادلة	قيمة المؤسسة
طريقة الأصول المحاسبية الصافية	**V= ANC-DETTES**	**V= 18952417 – 8308393 =10644024**

طريقة قيمة المردودية (الأرباح)	$\boldsymbol{V} = \sum_{t=1}^{n} \left(\frac{B}{(1+I)t} \right)$	**V= 7035538.3**
طريقة القدرة على التمويل الذاتي	$V = \sum \frac{\boldsymbol{CAF}}{(\boldsymbol{1}+\boldsymbol{i})\boldsymbol{t}}$	**V=8807634.5**

من إعداد الباحث.

- تم الاعتماد على مقاربات كل من الذمة المالية ومقاربة التدفقات أو العائد لإمكانية تطبيقها على واقع المؤسسات الجزائرية وتوفر المعلومات والعناصر الداخلة في حساب قيمة المؤسسة والتي يمكن استخلاصها من القوائم المالية لها، وتم استبعاد الطرق القائمة على مقاربة فائض القيمة لاستحالة أو صعوبة تطبيقها في البيئة الجزائرية نظرا لعدة عوامل أهمها: عدم توفر سوق مالي نشط وغياب ثقافة التقييد في البورصة للمؤسسات الجزائرية كما أن مختلف الطرق التي تندرج تحت مقاربة فائض القيمة صعبة التطبيق لعدم توفر المعلومات اللازمة لحساب قيمة المؤسسة وفقها.
- تم الاعتماد على طريقة الأصول المحاسبية الصافية فقط وليس المصححة لأنه وببساطة لا توجد تصحيحات ضرورية تتطلب القيام بها على ميزانية المؤسسة كما أن الطريقة السابقة سهلة التطبيق ولا تتطلب جهدا كبيرا من قبل المقيم.
- تم الاعتماد على طريقة المردودية والقدرة على التمويل الذاتي لإمكانية تطبيقها على المؤسسات التي تنشط في البيئة الجزائرية.
- تكمن صعوبة الطريقتين السابقتين في تحديد معدل الاستحداث الذي يؤثر بشكل مباشر على قيمة المؤسسة، وهو مساوي لمعدل الأساس (عادة ما يكون معدل الفائدة لدى البنوك) مضافا إليها علاوة المخاطرة، ومن الإحصائيات الواردة حول بنك الجزائر نجد أن[1]: معدل الفائدة المطبق سنة 2016 و سنة 2017 كان 8% في كلتا السنتين كما أن علاوة المخاطرة كانت ما نسبته 6,25 و 6,81 على التوالي لسنة 2017 و 2016 وبالتالي نجد أن:

[1] https://ar.knoema.com/atlas.

الجدول رقم4-36: معدل الاستحداث لسنة 2017 و2016

البيان	معدل الفائدة	معدل المخاطرة	قيمة المخاطرة	معدل الاستحداث
سنة 2017	**%8**	**%6,25**	**%0,5**	**8.5%**
سنة 2016	**%8**	**%6,81**	**%0,55**	**8.55%**

من إعداد الباحث.

قيمة المؤسسة تختلف من طريقة لأخرى فطرق الذمة المالية تعطي قيا للمؤسسة أكبر من قيم العائد أو التدفقات نظرا لاختلاف الجوهري في المنهج المستخدم في كل واحدة منها بالنسبة للقدرة على التمويل الذاتي كانت قيمها كالتالي:

الجدول رقم4-37: القدرة على التمويل الذاتي لسنة 2017 و 2016

البيان	سنة 2017	سنة 2016
الأرباح المحققة	**1585573**	**1968142**
مخصصات الإهتلاكات	**645084**	**250000**
القدرة على التمويل الذاتي	**2230675**	**2218142**
	متوسط القدرة على التمويل الذاتي= 2224408,5 دج	

من إعداد الباحث.

4. تطبيق طريقة القسط المتناقص على أصول المؤسسة وحساب قيمتها:

بفرض أن المؤسسة تطبيق طريقة القسط المتناقص في اهتلاك أصولها المادية والمعنوية، قمنا بتطبيق هذه الطريقة على أصول المؤسسة واستنتاج الفرق في المبالغ في قائمة الميزانية وقائمة جدول حسابات النتائج (مختلف التأثيرات الممكنة)، يليها حساب قيمة المؤسسة باستخدام نفس الطرق التي تم الاعتماد عليها في حالة الاعتماد على القسط الثابت في اهتلاك أصول المؤسسة بغية التعرف على التأثيرات الممكنة لطريقة القسط المتناقص على قيمة المؤسسة وكانت النتائج كالتالي:

1.4- حساب قسط الإهتلاك بطريقة القسط المتناقص بالنسبة للأصول غير الملموسة والملموسة:

- ✓ قيمة الأصول غير الملموسة: 5000000 دج وتهتلك لمدة 20 سنة بطريقة القسط المتناقص.
- ✓ قيمة الأصول الملموسة: 2370504 دج وتهتلك لمدة 6 سنوات بطريقة القسط المتناقص.

الجدول رقم4-38: جدول قسط الإهتلاك الأصول (طريقة القسط المتناقص) الوحدة: دج

السنوات	قسط الإهتلاك أصول غ.م	قسط إهتلاك أصول ملموسة
سنة 2014	625000=0,125×5000000	/
سنة 2015	546875	/
سنة2016	478515,6	/
سنة2017	418701,175	790168 =0,33 ×2370504

من إعداد الباحث باستخدام وثائق المؤسسة

2.4- ميزانية المؤسسة وجدول الحسابات بعد التعديلات:

الأصول	2017		2016
	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات والمؤونات انخفاض القيمة	الصافي
الأصول الثابتة غير الملموسة	5000000	2069091	4062500	4312500
الأصول الثابتة الملموسة	2370504	790168	1975420	
مجموع الأصول غير الجارية	7370504	2859259	4511245	4312500
الأصول الجارية:				
المخزونات	9521404,75	98282,17	9423122,58	8450002,45
نقدية لدى الغير:				
ضرائب لدى الغير	289020		289020	1545
موجودات أخرى لدى الغير	832474,69		832474,69	
موجودات وما يعادلها :				
الخزينة	2369879,74		2369879,74	1281174,33
مجموع الأصول الجارية	13012779	98282	12914497	9732722
مجموع الأصول	20383283	2957541	17425742	14045222
الخصوم:				
رأس المال الخاص				
رأس المال الاجتماعي			9058451	7090309
النتيجة الصافية للدورة السابقة			1585573	1968142
مجموع حقوق الملكية			10644024	9058451
الخصوم غير الجارية:				
ديون مالية			1369811	
مجموع الخصوم غير الجارية			1369811	0

الخصوم الجارية:				
موردون وحسابات مماثلة			6824852	4434066
ضرائب			40679	495573,98
ديون أخرى			73050,97	57131
مجموع الخصوم الجارية			6938582	4986771
مجموع الخصوم			17425742	14045222

من إعداد الباحث باعتماد على برنامج EXCELL ووثائق المؤسسة.

3.4- جدول حسابات النتائج بطريقة القسط المتناقص:

البيان	2017		2016	
	مدين	دائن	مدين	دائن
مبيعات بضاعة		30637467,8		25201571,55
رقم الأعمال الصافي		30637467,8		25201571,55
إعانات التشغيل		144000		54545,45
رقم أعمال الفترة		30781468		25256117
تكلفة البضاعة المباعة	**25495205,11**		**20987380,18**	
تموين أخرى	**76689,21**		**153911,02**	
نفقات أخرى	**207847,19**		**282857,24**	
إيجارات	**360000**		**240000**	
الصيانة والإصلاح			**56000**	
تأمينات	**48196,21**			
مكافآت الوسطاء والرسوم	**39687**		**30000**	
خدمات أخرى	**110301,78**		**45975,14**	
مصاريف الفترة	**26337927**		**21796124**	
القيمة المضافة للتشغيل		**4443541**		**3459993**
أجور العمالة	**1576334**		**875302**	
ضرائب ورسوم مختلفة	**574359**		**283453**	
فائض التشغيل الإجمالي		**2292848**		**2301238**
إيرادات التشغيل الأخرى		**1,49**		**15186**
مصروفات التشغيل الأخرى	**3103**		**0**	
الإهتلاكات	**1208869**		**612797**	
النتيجة التشغيلية		**1080878**		**1703628**
أعباء مالية	**59089**		**0**	
النتيجة العادية		**1021788**		**1703628**
النتيجة الصافية للدورة		**1021788**		**1703628**

من إعداد الباحث باعتماد على برنامج EXCELL ووثائق المؤسسة.

4.4- حساب قيمة المؤسسة وفق طرق التقييم السابقة: سيتم الاعتماد على الطرق السابقة لحساب قيمة المؤسسة وهي طريقة الأصول المحاسبية الصافية وطريقة القدرة على التمويل الذاتي وطريقة المردودية مراعين بذلك متوسطات الربح ومتوسطات القدرة على التمويل الذاتي.

الجدول رقم 4-39: قيمة المؤسسة وفق مختلف الطرق باستخدام القسط المتناقص الوحدة: دج

البيان	المعادلة	قيمة المؤسسة
طريقة الأصول المحاسبية الصافية	**V= ANC-DETTES**	**V= 17425742 – 8308393 =9117349**
طريقة قيمة المردودية (الأرباح)	$V = \sum_{t=1}^{n} \left(\frac{B}{(1+I)t} \right)$	**V= 5395696.8**
طريقة القدرة على التمويل الذاتي	$V= \sum \frac{CAF}{(1+i)t}$	**V=8807634.5**

من إعداد الباحث.

5. تطبيق طريقة القسط المتزايد على أصول المؤسسة وحساب قيمتها:

بفرض أن المؤسسة تطبيق طريقة القسط المتزايد في اهتلاك أصولها المادية والمعنوية، قمنا بتطبيق هذه الطريقة على أصول المؤسسة واستنتاج الفرق في المبالغ في قائمة الميزانية وقائمة جدول حسابات النتائج (مختلف التأثيرات الممكنة)، يليها حساب قيمة المؤسسة باستخدام نفس الطرق التي تم الاعتماد عليها في حالة الاعتماد على القسط الثابت في اهتلاك أصول المؤسسة بغية التعرف على التأثيرات الممكنة لطريقة القسط المتزايد على قيمة المؤسسة وكانت النتائج كالتالي:

1.5- حساب أقساط إهتلاك الأصول بطريقة القسط المتزايد:

- قيمة الأصول غير الملموسة ب 5000000 دج وتهتلك لمدة 20 سنة بطريقة القسط المتزايد.
- قيمة الأصول الملموسة بقيمة 2370504 دج وتهتلك لمدة 6 سنوات بطريقة القسط المتزايد.

الجدول رقم 4-40: جدول قسط الإهتلاك الأصول (طريقة القسط التزايد) الوحدة: دج

السنوات	قسط الإهتلاك أصول غ.م	قسط إهتلاك أصول ملموسة
سنة 2014	23809,523	/
سنة 2015	47619,05	/
سنة2016	71428,571	/
سنة2017	95238,095	112881,14

من إعداد الباحث باستخدام وثائق المؤسسة

2.5- ميزانية المؤسسة بالقسط المتزايد:

الأصول	2017		2016
	المبلغ الإجمالي	الإهتلاكات والمؤونات انخفاض القيمة	الصافي
الأصول الثابتة غير الملموسة	5000000	238094	4761906	4857144
الأصول الثابتة الملموسة	2370504	112881,14	2257622,86	
مجموع الأصول غير الجارية	7370504	350975,14	7019528,9	4857144
الأصول الجارية:				
المخزونات	9521404,75	98282,17	9423122,58	8450002,45
نقدية لدى الغير:				
ضرائب لدى الغير	289020		289020	1545
موجودات أخرى لدى الغير	832474,69		832474,69	
موجودات وما يعادلها :				
الخزينة	2369879,74		2369879,74	1281174,33
مجموع الأصول الجارية	13012779	98282	12914497	9732722
مجموع الأصول	20383283	449257	19934025	14589866
الخصوم:				
رأس المال الخاص				
رأس المال الاجتماعي			9058451	7090309
النتيجة الصافية للدورة السابقة			1585573	1968142
مجموع حقوق الملكية			10644024	9058451
الخصوم غير الجارية:				
ديون مالية			1369811	
مجموع الخصوم غير الجارية			1369811	0

الخصوم الجارية:				
موردون وحسابات مماثلة			6824852	4434066
ضرائب			40679	495573,98
ديون أخرى			73050,97	57131
مجموع الخصوم الجارية			6938582	4986771
مجموع الخصوم			19934025	14589866

من إعداد الباحث باعتماد على برنامج EXCELL ووثائق المؤسسة.

3.5- جدول حسابات النتائج بالقسط المتزايد:

البيان	2017		2016	
	مدين	دائن	مدين	دائن
مبيعات بضاعة		30637467,8		25201571,55
رقم الأعمال الصافي		30637467,8		25201571,55
إعانات التشغيل		144000		54545,45
رقم أعمال الفترة		30781468		25256117
تكلفة البضاعة المباعة	**25495205,11**		**20987380,18**	
تموين أخرى	**76689,21**		**153911,02**	
نفقات أخرى	**207847,19**		**282857,24**	
إيجارات	**360000**		**240000**	
الصيانة والإصلاح			**56000**	
تأمينات	**48196,21**			
مكافآت الوسطاء والرسوم	**39687**		**30000**	
خدمات أخرى	**110301,78**		**45975,14**	
مصاريف الفترة	**26337927**		**21796124**	
القيمة المضافة للتشغيل		**4443541**		**3459993**
أجور العمالة	**1576334**		**875302**	
ضرائب ورسوم مختلفة	**574359**		**283453**	
فائض التشغيل الإجمالي		**2292848**		**2301238**
إيرادات التشغيل الأخرى		**1,49**		**15186**
مصروفات التشغيل الأخرى	**3103**		**0**	
الإهتلاكات	**208119**		**238094**	
النتيجة التشغيلية		**2081626**		**2078331**
أعباء مالية	**59089**		**0**	
النتيجة العادية		**2022537**		**2078331**
النتيجة الصافية للدورة		**2022537**		**2078331**

من إعداد الباحث باعتماد على برنامج EXCELL ووثائق المؤسسة.

4.5- حساب قيمة المؤسسة وفق طرق التقييم السابقة: سيتم الاعتماد على الطرق السابقة لحساب قيمة المؤسسة وهي طريقة الأصول المحاسبية الصافية وطريقة القدرة على التمويل الذاتي وطريقة المردودية مراعين بذلك متوسطات الربح ومتوسطات القدرة على التمويل الذاتي:

الجدول رقم 4-41: قيمة المؤسسة وفق مختلف الطرق باستخدام القسط المتزايد الوحدة: دج

البيان	المعادلة	قيمة المؤسسة
طريقة الأصول المحاسبية الصافية	**V= ANC-DETTES**	**V= 11625632**
طريقة قيمة المردودية (الأرباح)	$V = \sum_{t=1}^{n} \left(\frac{B}{(1+I)t} \right)$	**V= 8118775.6**
طريقة القدرة على التمويل الذاتي	$v = \sum \frac{CAF}{(1+i)t}$	**V=8807634.5**

من إعداد الباحث.

6. النتائج المتوصل إليها من تحليل جداول القيم:

- بأخذ نتائج طريقة القسط الثابت كمرجع أساسي في تحليل النتائج نجد أن قيمة المؤسسة وفق مقاربة الذمة المالية تكون أكبر من قيمتها بمقاربة التدفقات لكن قيمة المؤسسة وفق مقاربة التدفقات تكون اقرب للواقع لاعتمادها على نشاط المؤسسة من خلال جدول نتائجها في حين أن مقاربات الذمة المالية تعتمد على السكون أي على قائمة المركز المالي في فترة ومنية معينة.
- تتوزع تكلفة الأصل وفق طريقة القسط الثابت بعدالة على مدة عمر الأصل وبالتالي يكون لها تأثير معتدل أو شبه معدوم على نتائج المؤسسة وعلى مركزها المالي بالمقارنة مع كل السنوات، كما تتميز بالسهولة في التطبيق الأمر الذي جعل مختلف الممارسين يفضلونها على باقي الطرق.
- بالاعتماد طريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول نلاحظ أن قيمة المؤسسة انخفضت بشكل كبير بالمقارنة مع نتائج طريقة القسط الثابت وهذا راجع لكون الإهتلاكات عبارة عن أعباء مالية تم خصمها من نتيجة الأعمال مما يؤدي إلى انخفاض الربح في السنوات الأولى ومن عمر الأصل الذي ينعكس

على القوائم المالية وبالرجوع غلى حساب قيمة المؤسسة فمبلغ الربح الصافي الإجمالي له علاقة طردية بقيمة المؤسسة، فكلما انخفض مبلغ الربح انخفضت معه قيمتها والعكس صحيح.

- بالاعتماد على طريقة القسط المتزايد في اهتلاك أصول المؤسسة نلاحظ أن قيمة المؤسسة ارتفعت بالمقارنة مع طريقة الأساس (القسط الثابت) بمختلف المقاربات والطرق، وهذا راجع إلى طبيعة الطريقة المطبقة في الإهتلاك والتي تعمل على تخفيض مبلغ الإهتلاك في السنوات الأولى من عمر الأصل الأمر الذي ينعكس على قيمة إجمالي الأصول بالارتفاع مع بقاء مبلغ الديون على حاله يؤدي إلى ارتفاع قيمة المؤسسة وفق طريقة الأصول المحاسبية الصافية، وكذلك الأمر بالنسبة لطرق التدفقات النقدية التي تعتمد على مبلغ الربح بجدول النتائج فبانخفاض مبلغ الإهتلاك يزداد قيمة الربح للعلاقة العكسية بينهما وبالتالي ترتفع قيمة المؤسسة نتيجة مبلغ الربح المرتفع.
- قيمة المؤسسة المحسوبة وفق طريقة القدرة على التمويل الذاتي لا تتأثر بشكل كبير بطريقة الإهتلاك المعتمدة في حسابه وهذا راجع لقيمة التمويل الذاتي الذي يدخل في حسابه كل من الربح المحقق إضافة إلى الإهتلاكات فأي نقص في الربح يعوض قيمته في مبلغ الإهتلاكات المضاف وأي زيادة في الربح يمكن تقليصها من خلال مبلغ الإهتلاك المنخفض.
- وكخلاصة يمكن القول بأن من أهم العوامل التي تحدد قيمة المؤسسة بمختلف الطرق الممكنة مبلغ الإهتلاكات المحسوب لتأثيراته على كل من قائمة الميزانية من خلال مجموع الأصول ومن خلال قائمة جدول حسابات النتائج من خلال مبلغ الربح الصافي المحقق خلال الدورة.

المبحث الثاني: الدراسة الاستقصائية

سنتطرق في هذا المبحث إلى الدراسة الاستقصائية حول الفرضيات المطروحة حول متغيرات البحث من حيث المنهج المتبع، وأفراد عينة المجتمع، مصادر وحدود الدراسة، وأداة الدراسة المستخدمة في جمع البيانات من أفراد المجتمع وكيفية إعدادها، صدق وثبات الاستبيان، الأدوات الإحصائية المستخدمة لمعالجة البيانات ولتحليلها وصولا إلى اختبار الفرضيات المطروحة، حيث تم تقسيم المبحث إلى قسمين:

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة الاستقصائية

المطلب الثاني:الإطار الاختباري للدراسة الاستقصائية

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة الاستقصائية

تنظيم العمل ومنهجيته يعتبر أولى الخطوات الواجب إتباعها للوصول إلى اختبار الفرضيات والوصول إلى 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، وبغية الإلمام بكل متطلبات الدراسة سنستعرض أهم الخطوات المتبعة كالتالي:

1. مصادر وحدود الدراسة

1.1- مصادر الدراسة: تتمثل مصادر الدراسة المعتمد عليها فيما يلي:

- **المصادر الثانوية:**

تشتمل هذه الدراسة على كل الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع أي تلك التي تخص موضوع القياس المحاسبي طرق تقييم المؤسسة والإفصاح بالقوائم المالية بحيث تم الاعتماد على ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص القياس والإفصاح المحاسبي ومختلف المقالات التي تناولت موضوع التقييم ومختلف مقارباته، إضافة إلى الإطلاع على الرسائل والأطروحات الجامعية وما جاءت به من نتائج حول متغيرات الدراسة ومختلف الكتب التي تحتويها رفوف المكتبات حول موضوع الدراسة ومتغيراتها.

- **المصادر الأولية:**

تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية في الدراسة نظرا لأهميتها وقدرتها على جمع المعلومات من الواقع الميداني، وتم توزيعه على مجتمع الدراسة والمتمثل في مجموعة المهنيين والأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة بهدف تجميع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة بحيث يعتبر الاستبيان الأداة الأكثر ملائمة في ذلك.

2.1- حدود الدراسة: تنقسم حدود الدراسة إلى قسمين: حدود مكانية وحدود زمانية وهي كالتالي:

- **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة على مهنيي وأكاديميي المحاسبة لولاية سطيف من أجل معرفة الآثار المترتبة جراء تعدد بدائل قياس المخزونات والإهتلاكات على الإفصاح بالقوائم المالية وعلى طرق التقييم أثناء تطبيقها بمختلف مقارباتها، وفي الواقع مجتمع الدراسة جد واسع فهو يشكل مختلف مهنيي المحاسبة من محاسبين معتمدين وخبراء وكذا محافظي الحسابات ومحاسبي الشركات الموظفين إضافة إلى أكاديميي المهنة في من أساتذة ودكاترة بمختلف شهاداتهم الدراسية لذا تم التركيز على هؤلاء المستجوبين في حدود ولاية سطيف للخروج بنتائج أكثر دقة ومصداقية نظرا للعدد الكبير سواء للمؤسسات الإقتصادية التي تنشط بها وعدد مهنيي المحاسبة المزاولين لها بالولاية إضافة إلى القطب الجامعي الذي تتميز به الولاية وما يحتوي عليه من كفاءات علمية مختصة في هذا المجال.
- **الحدود الزمانية:** تمت هذه الدراسة في إطار زمني يدخل ضمن الفترة الممتدة ما بين مارس 2018 إلى غاية ديسمبر 2018 حيث تم توزيع الاستبيان على مراحل زمنية مختلفة وتم استرداد إجابات المستجوبين خلال نفس الفترة.
- **الحدود البشرية:** تمت هذه الدراسة على مختلف المحاسبين سواء كانوا معتمدين أو خبراء ومحافظي حسابات بالإضافة إلى مختلف الأكاديميين الناشطين بجامعة فرحات عباس سطيف.

2. عينة ومجتمع الدراسة

يمثل مجتمع الدراسة كل المحاسبين سواء كانوا خبراء أو معتمدين ومحافظي حسابات أو كانوا أساتذة جامعيين أو مهنيي المحاسبة في مختلف أنواع المؤسسات على مستوى ولاية سطيف، بحيث تم الاعتماد على أسلوب العينة الميسرة أو العينة المقصودة لضخامة المجتمع وعدم إمكانية حساب مجتمع

الدراسة خاصة بالنسبة لمهنيي المحاسبة فهو يضم الأفراد الذين زاولوا هذه المهنة من خلال العمل لدى الخبراء المحاسبين أو محافظي الحسابات أو عملوا لدى الشركات المتواجدة بإقليم الولاية سواء كانت هذه الشركات خاصة أو عمومية وكذا مختلف الإدارات الحكومية، وهم من الفئات الحاصلة على شهادات سواء جامعية أو شهادات أخرى، فيحين يمكن إحصاء عدد محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين على مستوى إقليم ولاية سطيف وكذا يمكن إحصاء عدد الأساتذة الجامعيين المختصين في المجال المحاسبي، والذي يتراوح عددهم ما بين 50 أستاذا تخصصه محاسبة وتدقيق ومالية وما يقارب 150 محافظ حسابات وخبير محاسبي أما فيما يخص مهنيي المحاسبة فقد تم التركيز على المحاسبين العاملين في القطاع العام والخاص وبالتالي لا يمكن إحصاء عددهم بدقة متناهية، وبخصوص أسلوب المعاينة فقط تم الاعتماد على أسلوب كرة الثلج من خلال الاتصال بأفراد يمثلون نقطة الانطلاق لهذه الكرة والذين يقومون بدورهم بالاتصال بأفراد آخرين يعرفونهم لضمان الإجابة عن الاستبيان بموضوعية، وبالتالي يمكن تلخيص أسباب الاعتماد على حجم ونوع العينة في:

- صعوبة تحديد حجم المجتمع ومعالمه لكبر حجمه وتعدد صفات أفراده؛
- تنوع المهن بالنسبة للمستجوبين؛
- عدم وجود إحصائيات رسمية حول أفراد المجتمع؛
- اتفاق مختلف الدراسات السابقة على حجم عينة بين 100 و200 في ما يخص الدراسات المحاسبية ومختلف الدراسات السابقة حول الموضوع أو ذات الصلة؛
- أسلوب معاينة كرة الثلج يسمح بالوصول إلى نتائج أكثر موضوعية.

تم توزيع 180 استبيان وكانت نتائج عملية التوزيع والاسترجاع كالتالي:

الجدول رقم 4-42: الإحصائيات الخاصة بالاستبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستبيانات الموزعة	180	%100
عدد الاستبيانات المسترجعة	166	%91
عدد الاستبيانات الملغاة	19	%1
عدد الاستبيانات الصالحة للدراسة	147	%81

المصدر: من إعداد الباحث

بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم قرر الباحث الإبقاء على 147 استبيان صالح للدراسة من أصل 180 موزع، بحيث تم استرجاع 166 استبيان منها 19 ملغاة نظرا لعدم استكمال الإجابات حول أسئلة الدراسة أو وجود تعارض في الإجابات وتم الإبقاء على 147 استبيان نظرا لسلامة الإجابات الواردة بها واكتمالها وذلك بنسبة استرداد قدرت ب81%.

3. أداة الدراسة

يعتبر الاستبيان الأداة الأكثر ملائمة لنوعية الدراسة حيث يعرف الاستبيان على أنه: مجموعة من الأسئلة توجه للأفراد من أجل الحصول على معلومات حول موضوع ما، أو مشكلة، أو موقف معين ويتم تنفيذه إما عن طريق المقابلة الشخصية أو أن ترسل إلى المستجوبين عن طريق البريد، حيث تم إتباع الخطوات التالية في إعداده:

1.3- المرحلة الأولى (تصميم الاستبيان): من أجل الإجابة على فرضيات الدراسة من خلال إثبات صحتها من عدمها قمنا بتصميم الاستبيان بداية من خلال توضيح المتغيرات ونوعها بحيث تم اعتماد بدائل قياس المخزون والإهتلاكات على أنها متغيرات مستقلة أما المتغير التابع فهو الإفصاح وطرق التقييم، ثم صياغة أسئلة الاستبيان بعد الإطلاع على مختلف أدبيات المحاسبة والدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع، مراعين بذلك قابليتها للفهم من طرف المستجوبين وبساطة طرحها ثم تبويبها في محاور رئيسية تمثل فرضيات الدراسة وتم تقسيم الاستبيان إلى قسمين:

1.1.3- القسم الأول (معلومات حول المستجوب): خصص لبعض المعلومات العامة حول المستجوب مثل: الجنس والمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة والمهنة.

2.1.3- القسم الثاني (محاور الدراسة): وتم تقسيم محاور الدراسة بعدد الفرضيات المطروحة وكانت كالتالي:

- **المحور الأول** تحت عنوان: **تأثير تعدد بدائل قياس المخزون على القوائم المالية**، بحيث تضمن هذا المحور 14 سؤال تخدم أهداف المحور وتمكننا من الإجابة عن الفرضية الأولى وتتلخص في إمكانية وجود تأثير لطرق قياس المخزون على القوائم المالية.

- **المحور الثاني** تحت عنوان: **تأثير تعدد بدائل قياس المخزون على قيمة المؤسسة**، بحيث تضمن هذا المحور 12 سؤالا بسيطة تخدم أهداف المحور للإجابة عن الفرضية الثانية حول مختلف الآثار المترتبة تعدد بدائل قياس المخزونات على قيمة المؤسسة المحسوبة وفق مختلف الطرق والمقاربات.
- **المحور الثالث** تحت عنوان: **تأثير تعدد بدائل حساب الإهتلاكات على القوائم المالية**، بحيث يحتوي هذا المحور على 10 أسئلة نناقش من خلالها إمكانية تأثير تعدد بدائل القياس الإهتلاكات على القوائم المالية بهدف الوصول إلى الإجابة حول الفرضية الثالثة للدراسة.
- **المحور الرابع:** تحت عنوان: **تأثير تعدد طرق حساب الإهتلاكات على قيمة المؤسسة**، حيث ضم هذا المحور 8 أسئلة تتمحور حول مدى تأثير طرق حساب الإهتلاكات على قيمة المؤسسة وذلك للإجابة على الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة.

تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي وهو أكثر المقاييس شيوعا، حيث يطلب فيه من المبحوث أن يحدد درجة موافقته أو عدمها على خيارات محددة، وهو سلم ترتيبي بالأرقام لكل بند من بنود الاستبيان يساعد الباحث في تسهيل عملية معالجة البيانات باستخدام برنامج SPSS كما يعطي للوسط الحسابي أهمية ومدلولا خلال تحليل نتائج الدراسة.

الجدول رقم 4-43: مقياس ليكارت الخماسي للإجابات

الرأي	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
العدد	5	4	3	2	1

حيث يتم حساب مجال كل فئة كالتالي:

المدى= قيمة أكبر قيمة – قيمة أصغر قيمة وبالتالي المدى= (5-1) = 4.

طول الفئة= المدى/عدد الفئات وبالتالي طول الفئة= 5/4 = 0,8

وبالتالي مجال كل فئة هو كالتالي:

- **مجال فئة أوافق بشدة: (4,21 – 5)؛**

- **مجال فئة أوافق: (4,2 – 3,41).**
- **مجال فئة محايد: (3,4 – 2,61)؛**
- **مجال فئة لا أوافق: (2,61 – 1,81)؛**
- **مجال فئة لا أوافق بشدة: (1,8 – 1).**

2.3- المرحلة الثانية (تحكيم الاستبيان): بعد عملية تصميم الاستبيان تم عرضه على بهدف تقييمه من الناحية الشكلية ومن ناحية المحتوى بما يخدم أهداف الدراسة والإجابة عن فرضياتها، وبعد الموافقة عليه تم عرضه على لجنة التحكيم لإبداء رأيها حول الأداة ومحتواها بحيث تم ذلك على مجموعة من الأساتذة في جامعة سطيف من الأكاديميين وعلى خبير محاسبي ومحافظ حسابات وتمت الموافقة عليه وعلى مختلف فقراته مع بعض الملاحظات والتعديلات اللازمة التي رأى المحكمون أنه من الواجب القيام بها قبل عرض الاستبيان على عينة الدراسة، وكانت في مجملها تعديلات من حيث ترتيب الأسئلة والمحاور وتعديلات من حيث محتوى الأسئلة تم أخذها بعين الاعتبار والقيام بالتعديلات اللازمة، لتأتي مرحلة طبع الاستبيان أو إرساله عن طريق البريد الإلكتروني للمستجوبين.

4. الأدوات الإحصائية المستخدمة

بعد تفريغ البيانات باستخدام برنامج SPSS قام الباحث بمعالجة البيانات للوصول إلى التحاليل حول عينة الدراسة، بحيث تم الاعتماد على العديد من الأساليب والاختبارات الإحصائية منها الأساليب الإحصائية الوصفية وأساليب النزعة المركزية، مقاييس التشتت، بالإضافة إلى أسلوب الارتباط وأسلوب التباين مع اختبارات الثبات والتوزيع الطبيعي والآتي تفصيلها ومبررات استخدامها:

1.4- الإحصاء الوصفي: تم الاعتماد على الإحصاء الوصفي من خلال ما يلي:

- **التكرارات:** وهي تعكس مدى تركز الإجابات لصالح أو لغير صالح فرضية معينة، وذلك لتدعيم صحة الفرضيات الأساسية من عدمها؛
- **النسب المئوية:** لوصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة، ولاستخلاص اتجاه البيانات المبوبة حسب كل فقرة من فقرات الاستبيان.

2.4- مقاييس النزعة المركزية: تم الاعتماد على مقاييس النزعة المركزية من خلال ما يلي:

- **المتوسط الحسابي:** هو أكثر المتوسطات استخداما وهو حاصل مجموع القيم على عددها ويعتمد عليها لتحديد القيمة التي تتمركز عندها الإجابات وأي فئة تنتمي إليها من الفئات المحددة حسب سلم ليكارت وذلك بمقارنتها مع المتوسط الفرضي هو (3) الواقع بين (1) و (5)، وذلك بهدف تحديد اتجاه الإجابات وترتيبها حسب الأهمية.

3.4- مقاييس التشتت: تم الاعتماد على مقاييس التشتت من خلال ما يلي:

- **الانحراف المعياري:** يعتبر من أهم مقاييس التشتت المستخدمة وهو يقيس درجة التباعد بين جميع القيم والمتوسط الحسابي بحيث كلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركز الإجابات وعدم تشتتها، فيحين في حالة كانت قيمته كبيرة هذا يعني وجود تشتت في إجابات الأفراد.
- **التباين:** يعرف التباين على أنه القيمة المساوية لمجموع مربع الانحرافات الممكنة عن المتوسط، ويستخدم اختبار تحليل التباين الأحادي ذو الاتجاه الواحد لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر.

أ. **اختبار التوزيع الطبيعي (KOLMOGOROV-SMIRNOV):** يستخدم لمعرفة نوع توزيع بيانات العينة هل هو يتبع التوزيع الطبيعي أم لا من خلال مقارنة sig مع قيمة ألفا فإن كان أكبر من ألفا فهو يتبع التوزيع الطبيعي والعكس صحيح.

ب. **اختبار t student:** في حالة عينة واحدة بحيث يستخدم هذا الاختبار بغرض التأكد من مدى وجود دلالة إحصائية في إجابات المستقصى منهم كما نختبر به فرضيات الدراسة حيث يقارن الأوساط الحسابية لعينة الدراسة مع قيمة الوسط الحسابي الفرضي في مقياس ليكارت الخماسي، إذ يتم حساب قيمة **t** واستخراج مستوى دلالتها.

ت. **اختبار صدق وثبات الاستبيان (ALPHA DE CRONBACH):** يهدف إلى قياس مدى ثبات أفراد مجتمع الدراسة في الإجابة عن الأسئلة المطروحة ومدى صدقهم بشكل يمكننا من اعتماد نتائج الدراسة، بحيث كلما اقتربت قيمته من الواحد دل ذلك على الثبات، وكلما اقترب من الصفر دل ذلك على عدم الثبات.

ث. **معامل الارتباط لبيرسون:** يعتبر مؤشرا إحصائيا لقياس قوة الارتباط الخطية بين متغيرين فكلما اقترب من الواحد دل ذلك علة وجود ارتباط قوي إيجابي وكلما اقترب من الصفر دل على وجود قوة ارتباط سلبي، يقيس أيضا الصدق البنائي والاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

5. التحليل الأولي للاستبيان حول عينة الدراسة

تم تفريغ البيانات في برنامج SPSS بهدف إجراء الاختبارات اللازمة لتحليلها بحيث تم البدء بتحليل العينة من حيث أعمارهم وأجناسهم ومستواهم الدراسة ونوع المهنة المزاولة آخذين بعين الاعتبار عدد سنوات الخبرة لذلك قمنا بتحليل القسم الأول من الاستبيان والخاص بالمعلومات العامة حول أفراد العينة وكانت النتائج كالتالي:

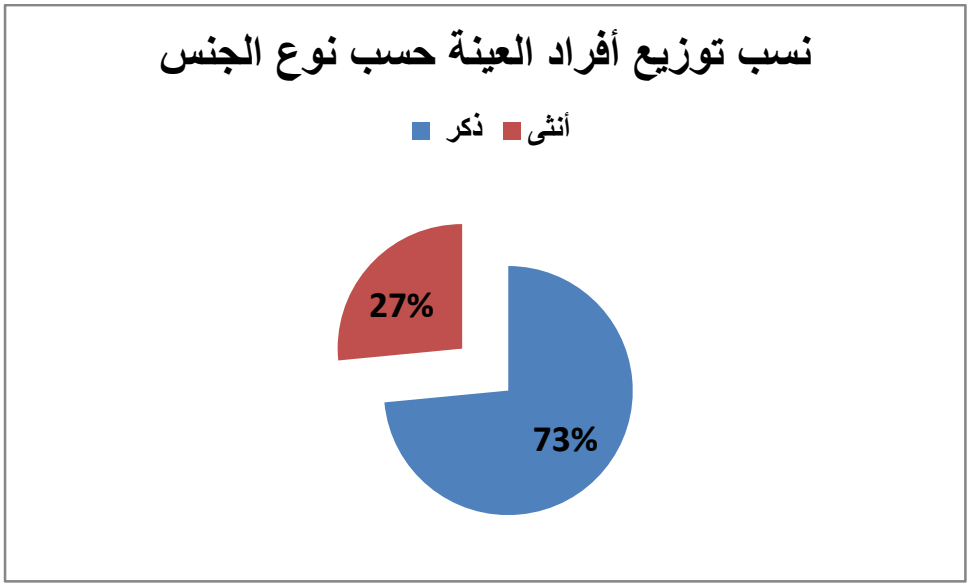
1.5- توزيع عينة الدراسة حسب الجنس: يبين الجدول والشكل المواليين تحليل البيانات الشخصية للأفراد مجتمع الدراسة حسب نوع الجنس كما يلي::

الجدول رقم 4-44: أفراد العينة حسب الجنس

العبارات	التكرارات	النسب
عدد الذكور	108	%73,5
عدد الإناث	39	%26,5
المجموع	147	%100

من إعداد الباحث باستخدام نتائج برنامج SPSS و ECXCEL.

الشكل رقم 4-9: عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب نوع الجنس



من إعداد الباحث باستخدام نتائج برنامج SPSS و ECXCEL.

من الجدول والشكل السابقين نجد أن نسبة الذكور تمثل أكثر من ثلثي العينة المدروسة حيث بلغت نسبة الذكور 73 % أما نسبة الإناث بلغت 27 % وهذا راجع إلى طبيعة مهنة المحاسبة التي تتطلب الجهد والوقت الكثير وهذا ما يكون متوفرا أكثر لعنصر الذكور إضافة إلى المسئولية الجزائية المرتبطة بالمهنة مما يجعل المرأة تتفادى مثل هذه التخصصات، وتجدر الإشارة أن نسبة الإناث تنحصر في الأكاديميين بنسبة أكبر نظرا لميول المرأة إلى التعليم العالي على حساب الاندماج في المهنة بحد ذاتها.

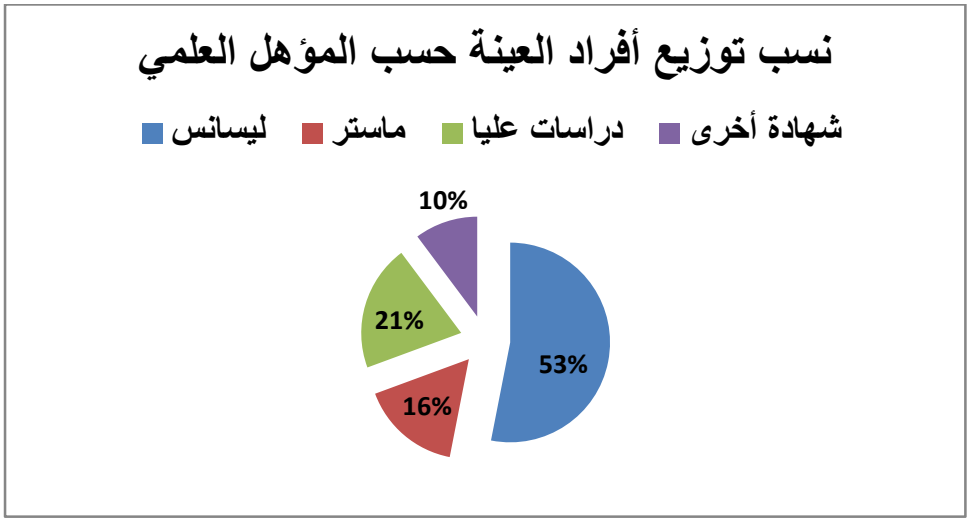
2.5- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي: يبين الجدول والشكل المواليين تحليل البيانات الشخصية للأفراد مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي كما يلي:

الجدول رقم 4-45: أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

العبارات	التكرارات	النسب
ليسانس	78	%53
ماستر	24	%16,3
دراسات عليا	30	%20,4
شهادات أخرى	15	%10,2
المجموع	147	%100

من إعداد الباحث باستخدام نتائج برنامج SPSS و ECXCEL.

الشكل رقم 4-10: عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



من إعداد الباحث باستخدام نتائج برنامج SPSS و ECXCEL.

من الجدول والشكل البياني السابقين نلاحظ أنه هناك تنوع في نوع المؤهل العلمي والشهادة المحصل عليها من قبل المستجوبين وأن الحاصلين على الشهادات الجامعية حازوا على أكبر نسبة مقارنة بالشهادات الأخرى كمختلف شهادات التكوين المهني والتكوين في المدارس الخاصة المتخصصة في المحاسبة، بحيث نجد أن أكبر نسبة حازت عليها شهادة الليسانس 53% تليها الفئة الحاصلة على شهادات عليا كالماجيستر والدكتوراه ودرجة الأستاذية بنسبة 21%، تليها فئة الحاصلين على شهادة الماستر بنسبة 16% وتأتي في المرتبة الأخيرة فئة الحاصلين على مختلف الشهادات الأخرى خارج الشهادات الجامعية بنسبة 10%، وبشكل عام يمكن القول أن العينة المدروسة تملك مؤهلات جامعية علمية وبالتالي تكون قادرة على الإجابة عن الاستبيان وفهم جميع محاوره.

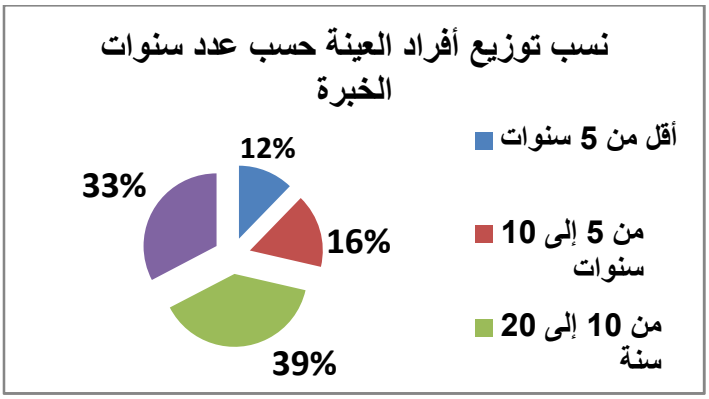
3.5- توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة: يبين الجدول والشكل المواليين تحليل البيانات الشخصية للأفراد مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة كما يلي:

الجدول رقم4-46: توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

العبارات	التكرارات	النسب
أقل من 05 سنوات	18	12,24
من 05 إلى 10 سنوات	24	16,32
من 10 إلى 20 سنوات	57	38,77
أكثر من 20 سنوات	48	32,65
المجموع	147	100

من إعداد الباحث باستخدام نتائج برنامج SPSS و ECXCEL.

الشكل رقم 4-11: نسب توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة



من إعداد الباحث باستخدام نتائج برنامج SPSS و ECXCEL.

من الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن نسبة الأفراد الذين يملكون أكثر من 10 سنوات خبرة يمثلون نسبة 72% حيث مثل الأفراد الذين يملكون من 10 سنوات إلى 20 سنة نسبة 39% أما الأفراد الذين يملكون أكثر من 20 سنة خبرة كانت نسبتهم 33% أما بالنسبة للفئة التي تملك ما بين 05 إلى 10 سنوات مثلت 16% وفئة أقل من 05 سنوات خبرة مثلت 12% وبالتالي يمكن القول المجيبين عن الاستبيان يملكون خبرة واسعة تمثلت في 72% ممن يملكون أكثر من 10 سنوات خبرة في المجال المحاسبي سواء أكاديميين أو مهنيين تمكنهم من الإلمام بكل جوانب الموضوع ومعرفة كل خباياه.

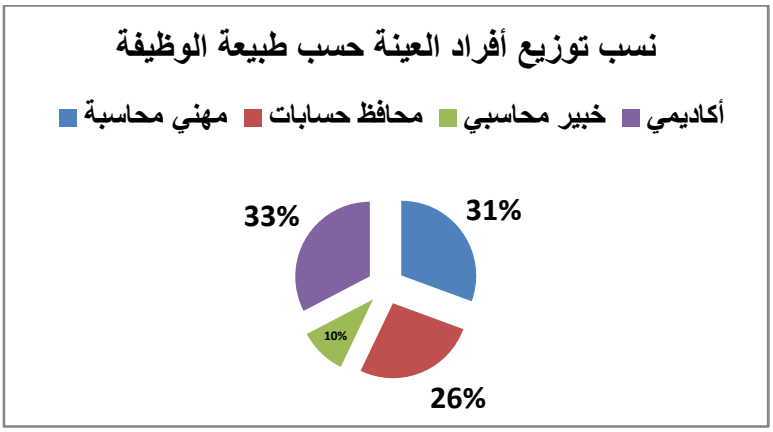
4.5- توزيع أفراد العينة حسب طبيعة الوظيفة: يبين الجدول والشكل المواليين تحليل البيانات الشخصية للأفراد مجتمع الدراسة حسب طبيعة الوظيفة كما يلي:

الجدول رقم 4-47: توزيع أفراد العينة حسب طبيعة الوظيفة

العبارات	التكرارات	النسب
مهني محاسبة	45	%30,61
محافظ حسابات	39	%26,53
خبير محاسبي	15	%10,20
أكاديمي	48	%32,65
المجموع	147	%100

من إعداد الباحث باستخدام نتائج برنامج SPSS و ECXCEL.

الشكل رقم 4-12: نسب توزيع أفراد العينة حسب طبيعة الوظيفة



من إعداد الباحث باستخدام نتائج برنامج SPSS و ECXCEL.

من خلال الجدول والشكل السابقين نلاحظ أن هناك تنوع في الوظائف المشغولة من قبل المستجوبين والتي تنطوي تحت غطاء المحاسبة بحيث نجد أن نسبة الخبراء المحاسبين تمثل أقل نسبة نظرا لصعوبة الحصول علة شهادة الخبرة المحاسبية في الجزائر ونظرا لاعتماد الدراسة على ولاية واحدة، ومثلت نسبة الأكاديميين 32% ونسبة مهنيي المحاسبة في مختلف القطاعات سواء عمومية أو خاصة 32% ، أما محافظي الحسابات فمثلت نسبة 27% وهذا يدل على تنوع وظائف عينة الدراسة حيث حرص الباحث على المزج بين مختلف المهتمين بمهنة المحاسبة سواء كانوا أكاديميين أو مهنيين.

6. مستوى الثبات للاستبيان:

الجدول رقم 4-48: حساب ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة

المتغير	معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات
بدائل قياس المخزون	**0,511**	**14**
القوائم المالية	**0,734**	**12**
بدائل قياس الإهتلاك	**0,628**	**10**
قيمة المؤسسة	**0,770**	**08**

من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أن معاملات ألفا كرونباخ هي على التوالي: 0,551 / 0,734 / 0,628 / 0,770 على التوالي وهو يدل على وجود ثبات في الإجابات حول أسئلة المحاور الأربعة وأنه يكمن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع ككل.

7. مستوى الصدق للاستبيان

1.7- الصدق الظاهري(للمحكمين):

يقوم الصدق الظاهري على فكرة مناسبة الاستبيان للأفراد الموجه إليهم ومدى تعبيره بصدق عن أهدافه التي صمم من أجلها وبالتالي تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص وهم أكاديميون مختصون في المحاسبة والإحصاء ومهنيون المزاولون لمهنة المحاسبة على اختلاف مهنهم لأخذ وجهات نظرهم والاستفادة من آراءهم حول فقرات الاستبيان والتحقق من مدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه ومدى سلامة ودقة الصياغة اللفظية لعباراته، وعلى ضوء آراء السادة

المحكمين تم تعديل الاستبيان من خلال حذف وإضافة بعض الأسئلة كما تم تعديل الألفاظ والمصطلحات المستخدمة وتقديم محور على حساب آخر.

وبعد ذلك تم اللجوء إلى التأكد من صدق وثبات الاستبيان بصورة تجريبية من خلال توزيعه على عينة من 10 أفراد قصد استخراج النقائص التي تشوبه خاصة تكرار وغموض الأسئلة وتعقيدها والتي تدفع المستجوب إلى عدم التعامل الجدي مع الاستبيان، وبعد أخذ آراء ونصائح السادة المحكمين واكتشاف بعض العيوب من جراء توزيعه على عينة أولية تم تعديل الاستبيان على مرحلتين بشكله النهائي (انظر الملاحق).

2.7- صدق البناء (معامل الارتباط بيرسون):

أ. صدق البناء للمحور الأول:

الجدول رقم 4-49: صدق البناء للمحور الأول

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	Sig
1	التأثيرات المتوقعة على مركزها المالي (الميزانية)	0.442	0.00
2	لأن الثبات في تطبيق نفس الطرق والسياسات المحاسبية الخاصة بالقياس يجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة.	0.401	0.00
3	التأثيرات المتوقعة على نتائج أعمال المؤسسة (جدول النتائج)	0.301	0.00
4	لاعتبار القياس المحاسبي الدقيق من أهم الدلائل على إفصاح صادق وكاف.	0.097	0.00
5	نظرا لأهمية عنصر المخزون ووزنه في أصول المؤسسة	0.461	0.00
6	لتفادي تضخيم أو تخفيض مقدار أصول المؤسسة	0.346	0.00
7	لتأثر نتائج عملية القياس المخزونات بالتقلبات في الأسعار.	0.426	0.00
8	لدخول المخزونات في حساب قيمة الأصول بالميزانية.	0.333	0.00
9	لدخول المخزون في حساب قيمة الربح الصافي بجدول حسابات النتائج.	0.102	0.00
10	لتفادي تقادم وتلف المخزون	0.214	0.00
11	لتفادي التقرير السلبي من قبل المدقق الخارجي	0.425	0.00
12	لأن اختيار البديل المحاسبي الأنسب لقياس المخزون يضمن المحافظة عليه كما وكيفا.	0.489	0.00
13	لأن اختيار البديل المحاسبي المناسب لقياس المخزونات يضمن استمرارية نشاط المؤسسة	0.493	0.00
14	للتمكن من حساب الضرائب الواجبة الدفع على المؤسسة بعدالة ودقة.	0.582	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

تبين نتائج الجدول أن هناك ارتباط إيجابي وقوي بين كل البنود والمحور عند مستوى الدلالة Sig= 0.00 حيث أن قيمة معامل بيرسون عند كل الفقرات أكبر من الصفر، وبالتالي كل الأسئلة المطروحة تخدم موضوع الدراسة أي أن هناك ارتباط بين دوافع الاهتمام المقدمة لإفراد المجتمع وبدائل القياس المحاسبي للمخزونات، وما يثبت ذلك قيمة معامل الارتباط والتي تتراوح ما بين (0,102 و 5,82) وهو مجال يكفي للقول أن هناك علاقة ارتباط معقولة بين مكونات المحور الأول.

ب. صدق البناء للمحور الثاني:

الجدول رقم 4-50: صدق البناء للمحور الثاني

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	Sig
1	لنتائج أعمالها من خلال جدول النتائج	0,428	0.00
2	لوجود أو انعدام سوق مالي نشط	0,477	0.00
3	للقائم بعملية التقييم	0,565	0.00
4	لتكاليف الطريقة المستعملة	0,619	0.00
5	لطبيعة القطاع الذي تنشط به	0,537	0.00
6	للبيئة الإقتصادية وثقافة المحيط	0,647	0.00
7	لحجم ونشاط المؤسسة	0,605	0.00
8	للدافع وراء عملية التقييم	0,677	0.00
9	لمستعملي نتائج التقييم	0,408	0.00
10	لنوع الطريقة المستخدمة في التقييم	0,518	0.00
11	للرغبة في الوصول إلى القيمة الحقيقية للمؤسسة	0,346	0.00
12	لقيمة مركزها المالي (الميزانية)	0,191	0.02

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

تبرز نتائج الجدول للمحور الثاني علاقة الارتباط الإيجابي بين كل فقرات المحور والاستبيان ككل بحيث نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط لبيرسون تنحصر بين المجال 0,2 و0,6 أي أن كل بنود المحور ترتبط ارتباطا وثيقا بين قيمة المؤسسة والقوائم المالية لأفراد المجتمع عند مستوى دلالة Sig= 0.00 وهذا يدل على أن كل فقرات المحور تخدم أغراضه التي صمم من أجلها.

ج. صدق البناء للمحور الثالث:

الجدول رقم 4-51: صدق البناء للمحور الثالث

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	Sig
1	نوع الطريقة المستخدمة في الإهتلاك.	0,358	0.00
2	حجم ونشاط المؤسسة.	0,402	0.00
3	قيمة الأصل محل الإهتلاك.	0,244	0.00
4	طبيعة الأصل المهتلك.	0,573	0.00
5	المنافع الإقتصادية للأصل.	0,561	0.00
6	مدة اهتلاك الأصل.	0,560	0.00
7	طريقة الحصول على الأصل.	0,636	0.00
8	مدى سهولة وصعوبة تطبيق طرق على حساب أخرى.	0,469	0.00
9	التشريعات والقوانين المعمول بها.	0,518	0.00
10	القدرة على تقدير العمر الإنتاجي للأصل.	0,447	0.00

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

من النتائج المتوصل إليها نلاحظ أن هناك علاقة ارتباط إيجابية بين بدائل قياس الإهتلاكات والقوائم المالية المختارة لذلك بحيث تتراوح معدلات الارتباط ما بين 0,25 و 0,63 عند مستوى دلالة Sig=0.00 الأمر الذي يدعم نتائج الدراسة المتوصل إليها.

د. صدق البناء للمحور الرابع:

الجدول رقم 4-52: صدق البناء للمحور الرابع

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	Sig
1	لاعتماد مختلف الطرق على قائمة الربح بجدول النتائج	0,703	0.00
2	لاعتماد طريقة القسط الثابت يؤدي إلى توزيع أعباء الإهتلاكات بصورة عادلة.	0,580	0.00
3	لأن القسط المتناقص يؤدي إلى تخفيض الأرباح بالسنوات الأولى من عمر الأصل	0,511	0.00
4	لأن استخدام القسط المتزايد يؤدي إلى تضخيم الربح بالسنوات الأولى من عمر الأصل	0,478	0.00
5	لاعتماد مختلف الطرق على مجموع الأصول الصافية بقائمة المركز المالي (الميزانية)	0,753	0.00
6	لأن القسط المتزايد يؤدي إلى تضخيم مقدار الأصول الصافية في بداية عمر الأصل	0,547	0.00
7	لأن القسط المتناقص يؤدي إلى تخفيض مقدار الأصول الصافية في بداية عمر الأصل	0,661	0.00

8	لأن الإهتلاكات أعباء مالية وجب تخفيضها من الربح	**0,708**	**0.00**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معاملات الارتباط تنحصر بين المجال 0,5 و0,7 عند مستوى دلالة 0,00 وهذا إن دل على شيء فإنه يدل على وجود ارتباط قوي وإيجابي قيمة المؤسسة طريقة الإهتلاك المطبقة، هذا ما يجعله يخدم النتائج المتوصل إليها.

8. صدق البناء للاستبيان ككل:

يعتبر صدق البناء للاستبيان أحد مقاييس صدق أداة الدراسة حيث يقيس مدى تحقق الأهداف التي تسعى الأداة الوصول إليها، ويبين الصدق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان مجتمعة والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 4-53: صدق البناء للاستبيان ككل

الرقم	محاور الاستبيان	معامل الارتباط	Sig
1	**المحور الأول**	**0.318**	**0.00**
2	**المحور الثاني**	**0.669**	**0.00**
3	**المحور الثالث**	**0.708**	**0.00**
4	**المحور الرابع**	**0.751**	**0.00**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

من الجدول أعلاه يتضح لنا:

- للمحور الأول علاقة ارتباط إيجابية متوسطة القوة مع الاستبيان ككل وهذا ما يبرره قيمة معامل الارتباط 0,318 وبالتالي يمكن القول بأن المحور الأول يخدم ما صمم من أجله الاستبيان؛
- للمحور الأول علاقة ارتباط إيجابية قوية مع الاستبيان ككل وهذا ما يبرره قيمة معامل الارتباط 0,669 وبالتالي يمكن القول بأن المحور الأول يخدم ما صمم من أجله الاستبيان.
- للمحور الأول علاقة ارتباط إيجابية قوية مع الاستبيان ككل وهذا ما يبرره قيمة معامل الارتباط 0,708 وبالتالي يمكن القول بأن المحور الأول يخدم ما صمم من أجله الاستبيان؛

- للمحور الأول علاقة ارتباط إيجابية قوية مع الاستبيان ككل وهذا ما يبرره قيمة معامل الارتباط 0,751 وبالتالي يمكن القول بأن المحور الأول يخدم ما صمم من أجله الاستبيان.

9. إختبار توزيع بيانات العينة (Kolmogorov-Smirnov):

لاختيار الأدوات الإحصائية المناسبة من أجل تحليل إجابات أفراد العينة واختبار صحة الفرضيات يجب أولا أن نتعرف على طبيعة توزيع بيانات العينة وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، ومن أجل ذلك وجب 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 كما يلي:

- الفرضية الصفرية أو فرضية العدم (H_0): بيانات العينة تتبع التوزيع الطبيعي؛
- الفرضية البديلة(H_1):بيانات العينة لا تتبع التوزيع الطبيعي؛
- إذا كان مستوى الدلالة المحسوب وفق هذا الاختبار أكبر من مستوى الدلالة 0,05 نقبل فرضية العدم ونلغي فرضية البديلة أما إذا كان مستوى الدلالة المحسوب أقل من 0,05 فنرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.

الجدول رقم 4–54: القيمة الإحصائية لاختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov)

الاستبيان	Kolmogorov-Smirnov		النتيجة
	القيمة الإحصائية لجودة التطابق K-S	قيمة Sig	
عينة الدراسة	1,186	0,120	العينة تخضع للتوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مستوى الدلالة Sig أكبر من القيمة 0,05 لجميع محاور الاستبيان وبالتالي نقبل فرضية العدم ونؤكد أن عينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي بمعنى أنه يمكننا إجراء مختلف الاختبارات المعلمية للإجابة عن أسئلة وفرضيات الدراسة كما يمكن إجراء مختلف الاختبارات الأخرى كالارتباط.

المطلب الثاني: الإطار الاختباري لمتغيرات الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد بدائل قياس كل من المخزونات والإهتلاكات وما إذا كان هذا التعدد من شأنه التأثير على وظيفة الإفصاح بالقوائم المالية وعلى مختلف استخداماتها وعلى سبيل المثال في تقييم المؤسسة وفق مختلف المقاربات المعروفة ومدى تأثير هذا التعدد على نتيجة عملية التقييم على اختلاف طرقها، ومع إبراز مختلف العوامل والمسببات لهذا التعدد من جهة ومحاولة تقييم محاولات وجهود الأنظمة المحاسبية في التقليل أو الحد من هذه الآثار من جهة أخرى.

يحتوي هذا المطلب على تحليل إجابات أفراد العينة المدروسة حول ما تم طرحه من أسئلة عليهم وكذا اختبار العلاقة بين الخصائص النوعية للعينة وآرائهم حول الأسئلة المطروحة كما سيتم القيام بمختلف الاختبارات اللازمة لمناقشة الفرضيات حول صحتها من عدمها، أخيرا سوف يتم اختبار النموذج المعد للإجابة عن سؤال الإشكالية الرئيسي ومناقشة النتائج المتوصل إليها.

1. تحليل إجابات الأفراد عينة الدراسة حول محاور الدراسة

1.1- تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول: يلخص الجدول الموالي إجابات الأفراد حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان.

الجدول رقم4-55: تحليل إجابات الأفراد حول المحور الأول

المحور الأول		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
التأثيرات المتوقعة على مركزها المالي (الميزانية).	التكرار	87	33	15	9	3	147
	النسبة	59.2%	22.4%	10.2%	6.1%	2%	100%
لأن الثبات في تطبيق نفس الطرق والسياسات المحاسبية الخاصة بالقياس يجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة.	التكرار	18	111	12	06	00	147
	النسبة	12.2%	75.5%	8.2%	4.1%	00%	%100
التأثيرات المتوقعة على نتائج	التكرار	57	84	06	00	00	147

أعمال المؤسسة (جدول النتائج).	النسبة	38.8%	57.1%	4.1%	00%	00%	%100
لاعتبار القياس المحاسبي الدقيق من أهم الدلائل على إفصاح صادق وكاف.	التكرار	45	87	15	00	00	147
	النسبة	30.6%	59.2%	10.2%	00%	00%	%100
نظرا لأهمية عنصر المخزون ووزنه في أصول المؤسسة.	التكرار	57	66	15	09	00	147
	النسبة	38.8%	44.9%	10.2%	6.1%	00%	%100
لتفادي تضخيم أو تخفيض مقدار أصول المؤسسة.	التكرار	24	93	15	09	06	147
	النسبة	16.3%	63.3%	10.2%	6.1%	4.1%	%100
لتأثر نتائج عملية القياس المخزونات بالتقلبات في الأسعار.	التكرار	51	81	15	00	00	147
	النسبة	34.7%	55.1%	10.2%	00%	00%	%100
لدخول المخزونات في حساب قيمة الأصول بالميزانية.	التكرار	63	33	27	24	00	147
	النسبة	42.9%	22.4%	18.4%	16.3%	00%	%100
لدخول المخزون في حساب قيمة الربح الصافي بجدول حسابات النتائج.	التكرار	24	84	36	03	00	147
	النسبة	16.3%	57.1%	24.5%	2%	00%	%100
لتفادي تقادم وتلف المخزون.	التكرار	24	75	39	09	00	147
	النسبة	16.3%	51%	26.5%	6.1%	00%	%100
لتفادي التقرير السلبي من قبل المدقق الخارجي.	التكرار	24	78	39	06	00	147
	النسبة	16.3%	53.1%	26.5%	4.1%	00%	%100
لأن اختيار البديل المحاسبي الأنسب لقياس المخزون يضمن المحافظة عليه كما وكيفا.	التكرار	42	81	21	03	00	147
	النسبة	28.6%	55.1%	14.3%	02%	00%	%100
لأن اختيار البديل المحاسبي المناسب لقياس المخزونات يضمن استمرارية نشاط المؤسسة.	التكرار	36	63	36	6	6	147
	النسبة	24.5%	42.9%	24.5%	4.1%	4.1%	%100
للتمكن من حساب الضرائب الواجبة الدفع على المؤسسة بعدالة ودقة.	التكرار	33	66	30	15	03	147
	النسبة	22.4%	44.9%	20.4%	10.2%	02%	%100

المجموع	النسب	%27,25	50.28%	16.8%	%4,8	0.87%	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال نتائج الجدول أعلاه يمكن القول أن أغلب إجابات الأفراد تتجه نحو الإيجابية وبنسب وتكرارات مرتفعة أي أن الدوافع التي تم اقتراحها حظيت بالقبول العامل من قبل الأفراد مما يدل على حجم الاهتمام الذي يوليه أفراد العينة لمشكل تعدد بدائل القياس المحاسبي، بحيث تراوحت نسبة الموافقة بين الموافق بشدة والموافق على التوالي:27,5 و 50,28 % أي أن نسب الإيجابية تتجاوز ثلثي عدد أفراد العينة مما يدل على استجابتهم للمشكلة المطروحة عليهم، أما بالنسبة بنسب السلبية فقد كانت 4,8 و 0,87% على التوالي لغير موافق وغير موافق بشدة وهي نسب ضئيلة أما بالنسبة لنسب الحياد فمثلت ما يقارب 16,8% يمثلون نسبة الأفراد الذين اتخذوا موقفا حياديا حول فرضية المحور.

وبالرجوع إلى تحليل البنود نجد أن البند الثالث حازا على أعلى نسبة موافقة كما سجلا نسب ضئيلة من درجة الحياد مقارنة بنتائج الإيجابية لديه كما يتميز البند بدرجة غير موافق منعدمة، وبالتالي فإن أغلب أفراد العينة يوافقون على أن عامل التأثيرات على القوائم المالية هو من أهم دوافع الاهتمام ببدائل القياس المحاسبي الخاصة بالمخزونات.

2.1- تحليل إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني: يلخص الجدول الموالي إجابات الأفراد حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان.

الجدول رقم 4-56: تحليل إجابات الأفراد حول المحور الثاني

المحور الثاني		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
لنتائج أعمالها من خلال جدول النتائج	التكرار	66	69	9	3	00	147
	النسبة	44.9%	46.9%	6.1%	2%	00%	100%
لوجود أو انعدام سوق مالي نشط	التكرار	18	90	33	3	3	147
	النسبة	12.2%	61.2%	22.4%	2%	2%	%100
للقائم بعملية التقييم	التكرار	51	48	33	15	00	147

	النسبة	**34.7%**	**32.7%**	**22.4%**	**10.2%**	**00%**	**%100**
لتكاليف الطريقة المستعملة	**التكرار**	**33**	**69**	**27**	**18**	**00**	**147**
	النسبة	**24.4%**	**46.9%**	**18.4%**	**12.2%**	**00%**	**%100**
لطبيعة القطاع الذي تنشط به	**التكرار**	**42**	**48**	**39**	**18**	**00**	**147**
	النسبة	**28.6%**	**32.7%**	**26.5%**	**12.2%**	**00%**	**%100**
للبيئة الإقتصادية وثقافة المحيط	**التكرار**	**27**	**81**	**24**	**12**	**3**	**147**
	النسبة	**18.4%**	**55.1%**	**16.3%**	**8.2%**	**2%**	**%100**
لحجم ونشاط المؤسسة	**التكرار**	**33**	**84**	**18**	**9**	**3**	**147**
	النسبة	**22.4%**	**57.1%**	**12.2%**	**6.1%**	**2%**	**%100**
للدافع وراء عملية التقييم	**التكرار**	**39**	**75**	**24**	**3**	**6**	**147**
	النسبة	**26.5%**	**51%**	**16.3%**	**2%**	**4.1%**	**%100**
لمستعملي نتائج التقييم	**التكرار**	**33**	**78**	**24**	**6**	**6**	**147**
	النسبة	**22.4%**	**53.1%**	**16.3%**	**4.1%**	**4.1%**	**%100**
لنوع الطريقة المستخدمة في التقييم.	**التكرار**	**45**	**63**	**33**	**3**	**3**	**147**
	النسبة	**30.6%**	**42.9%**	**22.4%**	**2%**	**2%**	**%100**
للرغبة في الوصول إلى القيمة الحقيقية للمؤسسة	**التكرار**	**30**	**84**	**15**	**15**	**3**	**147**
	النسبة	**20.4%**	**57.1%**	**10.2%**	**10.2%**	**2%**	**%100**
لقيمة مركزها المالي (الميزانية)	**التكرار**	**48**	**63**	**33**	**3**	**0**	**147**
	النسبة	**32.7%**	**42.9%**	**22.4%**	**2%**	**0%**	**%100**
المجموع	**النسب**	**%26,51**	**48.3%**	**17.65%**	**6.1%**	**1.51%**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال نتائج الجدول أعلاه يمكن القول أن أغلب إجابات الأفراد تتجه نحو الإيجابية وبنسب وتكرارات مرتفعة أي أن الأسباب التي تم اقتراحها حظيت بالقبول العامل من قبل الأفراد مما يدل على البنود التي تمت صياغتها في المحور تكون أكثر البنود التي يراها أفراد العينة أكثر تأثيرا على قيمة المؤسسة، كما سجلت نسب حياد معتبرة في بعض البنود ودرجة غير موافقة لا يمكن إهمالهما، لكن

الاتجاه العام لإجابات الأفراد كانت نحو الإيجابية بدليل أن نسبة الموافقة بشدة للمحور ككل بلغت 26,51% أما نسبة الموافقة بلغت 48,7% في حين بلغت نسبة الحياد 17,65% ونسب السلبية كانت على التوالي 6,1 و 1,5 %.

بالرجوع إلى البنود داخل المحور نجد أن كل من البنود الثاني والسابع والحادي عشر نالت أعلى نسبة موافقة بنسب 61,2 و 57,1 و 57,1 % على التوالي أما بالنسبة للبنود الأخرى فحازت على نسب موافقة متفاوتة لكن عند جمعها بنسب الموافقة بشدة نرجح كفة الموافقة بالإيجاب على كل بنود المحور مع تسجيل نسب متفاوتة من الحياد تنحصر في المجال ما بين (5% إلى 20 %) بينما تكاد تنعدم نسب رفض الموافقة فانحصرت بين النسب (6% إلى 3%).

وكخلاصة للمحور يمكن القول بأن البنود التي وضعت لقياس مدى التأثير على قيمة المؤسسة من خلال قوائمها المالية حازت على درجة موافقة إيجابية أعلى من درجة الحياد ودرجة غير الموافقة بشقيها.

3.1- تحليل نتائج إجابات الأفراد حول المحور الثالث: يلخص الجدول الموالي إجابات الأفراد حول أسئلة المحور الثالث من الاستبيان.

الجدول رقم 4-57: تحليل إجابات الأفراد حول المحور الثالث

المحور الثالث		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
نوع الطريقة المستخدمة في الإهتلاك.	التكرار	102	27	6	6	6	147
	النسبة	69.4%	18.4%	4.1%	4.1%	4.1%	100%
حجم ونشاط المؤسسة.	التكرار	12	105	15	9	6	147
	النسبة	8.2%	71.4%	10.2%	6.1%	4.1%	%100
قيمة الأصل محل الإهتلاك.	التكرار	45	78	24	00	00	147
	النسبة	30.6%	53.1%	16.3%	00%	00%	%100
طبيعة الأصل المهتلك.	التكرار	63	57	21	3	3	147
	النسبة	42.9%	38.8%	14.3%	2%	2%	%100

المنافع الإقتصادية للأصل.	**التكرار**	**39**	**66**	**36**	**3**	**3**	**147**
	النسبة	**26.5%**	**44.9%**	**24.5%**	**2%**	**2%**	**%100**
مدة اهتلاك الأصل.	**التكرار**	**51**	**60**	**24**	**9**	**3**	**147**
	النسبة	**34.7%**	**40.8%**	**16.3%**	**6.1%**	**2%**	**%100**
طريقة الحصول على الأصل.	**التكرار**	**36**	**60**	**39**	**9**	**3**	**147**
	النسبة	**24.5%**	**40.8%**	**26.5%**	**6.1%**	**2%**	**%100**
مدى سهولة وصعوبة تطبيق طرق على حساب أخرى.	**التكرار**	**24**	**72**	**33**	**18**	**00**	**147**
	النسبة	**16.3%**	**49%**	**22.4%**	**12.2%**	**00%**	**%100**
التشريعات والقوانين المعمول بها.	**التكرار**	**39**	**57**	**33**	**15**	**3**	**147**
	النسبة	**26.5%**	**38.8%**	**22.4%**	**10.2%**	**2%**	**%100**
القدرة على تقدير العمر الإنتاجي للأصل	**التكرار**	**36**	**72**	**18**	**15**	**6**	**147**
	النسبة	**24.5%**	**49%**	**12.2%**	**10.2%**	**4.1%**	**%100**
المجموع	**النسب**	**%30,41**	**44.5%**	**16.91%**	**5.9%**	**2.23%**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال نتائج الجدول أعلاه يمكن القول أن أغلب إجابات الأفراد تتجه نحو الإيجابية وبنسب وتكرارات مرتفعة بالنسبة لدرجة موافق وموافق بشدة أي أن العوامل التي تم اقتراحها حظيت بالقبول العامل من قبل الأفراد مما يدل على البنود التي تمت صياغتها في المحور تكون أكثر البنود التي يراها أفراد العينة أكثر تأثيرا على قيمة المؤسسة، وبالرجوع إلى الإحصائيات نجد أن نسبة الموافقة كانت كبيرة بنسبة 44,5% تليها نسبة الموافقة بشدة 30,41% وتمثل مجتمعة ما نسبته 75%م من مجموع أفراد العينة يميلون إلى الموافقة على أن مختلف البنود للمحور تؤثر على قيمة المؤسسة المحسوبة بمختلف المقاربات والطرق الممكنة تليها نسبة الحياد التي بلغت 16,91% أما نسبة السلبية لبنود المحور بلغت 5,9% و 2,23% على التوالي لدرجة لا أوافق ودرجة لا أوافق بشدة وهي نسب يمكن إهمالها نظرا لقيمها المنخفضة.

وبالرجوع إلى البنود نجد أن البند الأول حاز على أعلى نسبة إيجابية بين نسبة الموافقة بشدة ونسبة الموافقة حيث بلغت 88,1%، كما سجل البند نسب حياد ونسب عدم الموافقة منخفضة نسبيا تكاد تكون مهملة.

4.1- تحليل إجابات أفراد العينة حول المحور الرابع: يلخص الجدول الموالي إجابات الأفراد حول أسئلة المحور الرابع من الاستبيان.

الجدول رقم 4-58: تحليل إجابات الأفراد حول المحور الرابع

المحور الرابع		أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	المجموع
لاعتماد مختلف الطرق على قائمة الربح بجدول النتائج.	التكرار	96	39	03	09	00	147
	النسبة	65.3%	26.5%	2%	6.1%	00%	100%
اعتماد طريقة القسط الثابت يؤدي إلى توزيع أعباء الإهتلاكات بصورة عادلة.	التكرار	12	90	42	03	00	147
	النسبة	8.2%	61.2%	28.6%	2%	00%	%100
لأن استخدام القسط المتناقص يؤدي إلى تخفيض الأرباح بالسنوات الأولى من عمر الأصل.	التكرار	33	93	12	06	03	147
	النسبة	22.4%	63.3%	8.2%	4.1%	2%	%100
لأن استخدام القسط المتزايد يؤدي إلى تضخيم الربح بالسنوات الأولى من عمر الأصل.	التكرار	51	66	21	9	00	147
	النسبة	34.7%	44.9%	14.3%	6.1%	00%	%100
لاعتماد مختلف الطرق على مجموع الأصول الصافية بقائمة المركز المالي (الميزانية).	التكرار	75	45	18	9	0	147
	النسبة	51%	30.6%	12.2%	6.1%	0%	%100
لأن القسط المتزايد يؤدي إلى تضخيم مقدار الأصول الصافية في بداية عمر الأصل.	التكرار	33	84	24	6	0	147
	النسبة	22.4%	57.1%	16.3%	4.1%	0%	%100
لأن استخدام القسط المتناقص يؤدي إلى تخفيض مقدار الأصول الصافية في بداية عمر الأصل	التكرار	63	39	33	9	3	147
	النسبة	42.9%	26.5%	22.4%	6.1%	2%	%100

لأن الإهتلاكات أعباء مالية وجب تخفيضها من الربح.	**التكرار**	**45**	**69**	**21**	**9**	**3**	**147**
	النسبة	**30.6%**	**46.9%**	**14.3%**	**6.1%**	**2%**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال نتائج الجدول أعلاه يمكن القول أن أغلب إجابات الأفراد تتجه نحو الإيجابية وبنسب وتكرارات مرتفعة بالنسبة لدرجة موافق وموافق بشدة أي أن الأسباب التي تم اقتراحها حظيت بالقبول العامل من قبل الأفراد مما يدل على البنود التي تمت صياغتها في المحور تكون أكثر البنود التي يراها أفراد العينة سبب من أسباب تأثير الإهتلاكات على قيمة المؤسسة، وبالرجوع إلى الإحصائيات نجد أن نسبة الموافقة كانت كبيرة بنسبة 30,6% تليها نسبة الموافقة بشدة 46,9% وتمثل مجتمعة ما نسبته 77,6%م من مجموع أفراد العينة يميلون إلى الموافقة على أن مختلف البنود للمحور تمثل حلولا ممكنة للإشكالية المطروحة تليها نسبة الحياد التي بلغت 14,3% أما نسبة السلبية لبنود المحور بلغت 6,1% و 2% على التوالي لدرجة لا أوافق ودرجة لا أوافق بشدة وهي نسب يمكن إهمالها نظرا لقيمها المنخفضة.

وبالرجوع إلى البنود نجد أن البند الأول حاز على أعلى نسبة إيجابية بين نسبة الموافقة بشدة ونسبة الموافقة حيث بلغت 91,8% ،كما سجل البند نسب حياد ونسب عدم الموافقة منخفضة نسبيا تكاد تكون مهملة 2% و 6% على التوالي.

2. الاختبار الإحصائي لفرضيات الدراسة

في إطار الأهداف التي تسعى الدراسة إلى تحقيقها، سنقوم من خلال هذا الفرع باختبار مدى صحة فرضيات الدراسة والتي تم تقسيمها إلى أربعة فرضيات رئيسية تم اختبارها بالأساليب الإحصائية الملائمة استنادا إلى برنامج SPSS بحيث تم الاعتماد على المتوسطات والانحرافات والأهمية النسبية بالإضافة إلى إختبار (t) لعينة واحدة حيث أن هذا الأخير يعتبر من أهم الاختبارات الإحصائية المهمة يتم من خلاله التأكد من صحة الفرضية من عدمها وفق القاعدة التالية:

1.2- اختبار صحة الفرضية الأولى:

تم اختبار مدى صحة هذه الفرضية بالاعتماد على أسئلة المحور الأول للاستبيان والتي تشتمل العديد من الاقتراحات حول الدوافع الكامنة وراء الاهتمام ببدائل القياس المحاسبي الخاصة بالمخزونات، أين تم عرضها على أفراد المجتمع وتمت صياغة الفرضية الصفرية والبديلة كالتالي:

- الفرضية الصفرية: لا تؤثر بدائل قياس المخزونات على القوائم المالية؛
- الفرضية البديلة: تؤثر بدائل قياس المخزونات على القوائم المالية.

إذا كانت قيمة Sig أكبر من قيمة 0,05 فنقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة، أما إذا كانت قيمة Sig أقل من القيمة 0,05 كانت قيمة t أكبر من القيمة الجدولية فنرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة .

الجدول رقم 4-59: إختبار صحة الفرضية الأولى

الفرضية الأولى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الأهمية %	درجة الأهمية النسبية	قيمة t	قيمة Sig
للتأثيرات المتوقعة على مركزها المالي.	**4,31**	**1,018**	**86,2**	**2**	**15,56**	**0,00**
لأن الثبات في تطبيق نفس الطرق والسياسات المحاسبية الخاصة بالقياس يجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة.	**3,96**	**0,607**	**79,2**	**7**	**19,16**	**0,00**
في التأثيرات المتوقعة على نتائج أعمال المؤسسة .	**4,35**	**0,557**	**87**	**1**	**29,31**	**0,00**
لاعتبار القياس المحاسبي الدقيق من أهم الدلائل على إفصاح صادق وكاف.	**4,20**	**0,607**	**84**	**4**	**24,03**	**0,00**
لأن موضوع قياس المخزون مهما نظرا لوزنها في قيمة الأصول.	**4,16**	**0,844**	**83,2**	**5**	**16,70**	**0,00**
لتفادي تضخيم أو تخفيض مقدار الأصول المتداولة.	**3,82**	**0,922**	**76,4**	**10**	**10,73**	**0,00**
لتأثر نتائج عملية القياس المخزونات بالتقلبات في الأسعار.	**4,24**	**0,626**	**84,8**	**3**	**24,11**	**0,00**

لدخول المخزونات في حساب قيمة الأصول بالميزانية.	**3,92**	**1,126**	**78,4**	**8**	**9,89**	**0,00**
لدخول المخزون في حساب قيمة الربح الصافي بجدول حسابات النتائج.	**3,88**	**0,691**	**77,6**	**9**	**15,38**	**0,00**
لتفادي تقادم وتلف المخزون.	**3,78**	**0,792**	**75,6**	**13**	**11,87**	**0,00**
لتفادي التقرير السلبي من قبل مدقق الحسابات	**3,82**	**0,750**	**76,4**	**11**	**13,20**	**0,00**
لأن اختيار البديل المحاسبي الأنسب لقياس المخزون يضمن المحافظة عليه كما وكيفا.	**4,10**	**0,709**	**82**	**6**	**18,83**	**0,00**
لأن اختيار البديل المحاسبي المناسب لقياس المخزونات يضمن استمرارية نشاط المؤسسة	**3,80**	**0,993**	**76**	**12**	**9,72**	**0,00**
للتمكن من حساب الضرائب الواجبة الدفع على المؤسسة بعدالة ودقة.	**3,76**	**0,983**	**75,2**	**14**	**9,31**	**0,00**
المجموع	**4,007**	**0,801**	**80,14**	**مهم**	**16,27**	**0,00**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه أن التوسط الحسابي للفرضية الأولى يقدر ب (4,007) بانحراف معياري يقدر ب (0,801) مما يدل على تمركز الإجابات حول المتوسط الحسابي ووجود تقارب كبير بينهم، بحيث تقع قيمة المتوسط الحسابي للفرضية في الفئة الرابعة لسلم ليكارت لقياس الإجابات (3,41–4,2) والتي تشير إلى الاتجاه الإيجابي نحو الموافقة من طرف أغلبية أفراد العينة على أهم الدوافع الكامنة وراء الاهتمام ببدائل القياس المحاسبي الخاص بالمخزونات، وما يؤكد هذه النتائج قيمة (t) المحسوبة والتي بلغت 16,27 وهي أكبر من القيمة الجدولية بالإضافة إلى مستوى المعنوية (Sig) التي كانت أقل من قيمة ألفا (0,05) مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات أي أنه هناك تأثير بين بنود المحور وهدفه المنوط وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة.

وقد نال البند الثالث أكبر متوسط حسابي بقيمة 4,35 وبانحراف معياري يقدر ب0,557 مما يدل على موافقة أغلبية أفراد العينة عليه وهذا تؤكده قيمة الأهمية النسبية فقد احتل هذا البند المرتبة الأولى من حيث الأهمية بالنسبة للبنود الأخرى، هذا يدل على أن أفراد العينة يرون أن التأثيرات على القوائم

المالية للمؤسسة هو من أهم الدوافع التي تولد الاهتمام ببدائل قياسهما، وما يؤكد صحة الفرضية هو قيمة (t) المحسوبة والتي بلغت 29,31 والتي هي أكبر من القيمة الجدولية بالإضافة إلى قيمة احتمال الخطأ Sig الذي كانت قيمته منعدمة وهي أق من 0,05 وبالتالي يمكن القول بأن وزن والمخزونات في القوائم المالية للمؤسسة ومدى إمكانية تأثيرهما على المعلومات الواردة بها من أهم العوامل التي تجعل المهنيين والأكاديميين ومختلف المهتمين بالمحاسبة يهتمون بهذا الموضوع ويولون له أهمية كبيرة.

في حين حازت البنود رقم (1.7.4.5.6) على متوسطات حسابية انحصرت في المجال من (4,16 و4,3) بمعنى وقوعها في درجة الموافقة بشدة وبانحرافات ضئيلة كما أنها احتلت المراتب الثانية والثالثة والرابعة والخامسة والسادسة على التوالي من حيث درجة الأهمية مما يؤكد أن غالبية أفراد المجتمع موافقة وبشدة على أنها من أهم الدوافع التي يرونها وراء الاهتمام ببدائل القياس المحاسبي للمخزونات حيث أن مبررات ذلك تتمثل في أن القياس المحاسبي السليم يساعد الأطراف ذات العلاقة على اتخاذ مختلف القرارات بصفة رشيدة كما إضافة إلى تأثر المخزونات بالتقلبات في الأسعار التي تمثل الميزة الرئيسية للأسواق فلا يمكن إيجاد سوق يمتاز بالثبات في الأسعار وكذا سعيا منهم لتحقيق إفصاح عادل وصادق وهو الدافع الذي يسعى إليه جميع الأطراف سواء ملاك أو دولة أو مستثمرين، إضافة إلى أن مفهوم المخزون مرتبط ببندين مهمين من بنود الميزانية وجدول النتائج وهي مخزون آخر المدة وتكلفة الإنتاج المباع، إضافة إلى وزن المخزونات في مجموع الأصول بصفة عامة والأصول المتداولة بصفة خاصة، وما يؤكد هذا كله قيمة (t) المحسوبة والتي كانت أكبر من القيمة الجدولية في كل البنود السابقة إضافة إلى قيمة Sig التي كانت منعدمة وبالتالي هي أقل من القيمة 0,05 الأمر الذي يثبت أهمية هذه البنود بالنسبة للإجابة عن صحة الفرضية من عدمها.

أما بالنسبة إلى باقي البنود فسجلت قيم متوسطات حسابية تتراوح بين 3,8 – 3,7 وبقيم انحرافات جيدة مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن فقرات البنود تمثل دوافع بالنسبة لهم لإبراز مدى اهتمامهم ببدائل القياس المحاسبي الخاصة بالمخزونات ، للإشارة فقط لم تسجل درجتي الحياد ودرجة انعدام الموافقة بشقيها نظرا لأن جميع البنود التي تمت صياغتها في المحور الأول تمثل الدوافع المختلفة للاهتمام ببدائل القياس ولكن تختلف درجة الأهمية بينها، **وكخلاصة يمكن القول بأنه ومن خلال النتائج أعلاه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.**

2.2– اختبار صحة الفرضية الثانية:

تم اختبار مدى صحة هذه الفرضية بالاعتماد على أسئلة المحور الثاني للاستبيان والتي تشتمل العديد من الاقتراحات حول مدى تأثير بدائل قياس المخزونات على قيمة المؤسسة، أين تم عرضها على أفراد المجتمع وتمت صياغة الفرضية الصفرية والبديلة كالتالي:

- الفرضية الصفرية: لا تؤثر بدائل القياس المحاسبي للمخزون على قيمة المؤسسة؛
- الفرضية البديلة: تؤثر بدائل القياس المحاسبي للمخزون على قيمة المؤسسة.

الجدول رقم 4-60: اختبار صحة الفرضية الثانية

الفرضية الثانية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الأهمية	درجة الأهمية النسبية	قيمة t	قيمة Sig
نتائج أعمالها (جدول حسابات النتائج).	4,35	0,689	87	1	23,70	0,00
وجود انعدام سوق مال نشط	3,80	0,758	76	9	12,73	0,00
القائم بعملية التقييم	3,92	0,990	78,4	6	11,25	0,00
تكاليف الطريقة المستعملة	3,80	0,929	76	10	10,39	0,00
طبيعة القطاع الذي تنشط به	3,78	0,999	75,6	12	9.41	0,00
البيئة الإقتصادية وثقافة المحيط	3,80	0,906	76	11	10,65	0,00
حجم ونشاط المؤسسة	3,92	0,880	78,4	5	12,65	0,00
الدافع وراء عملية التقييم	3,94	0,938	78,8	4	12,13	0,00
مستعملي نتائج التقييم	3,86	0,951	77,2	7	10,93	0,00
نوع الطريقة المستخدمة	3,98	0,895	79,6	3	13,27	0,00
الرغبة في الوصول إلى القيمة الحقيقية للمؤسسة	3,84	0,937	76,8	8	10,83	0,00
قيمة مركزها المالي (الميزانية)	4,06	0,796	81,2	2	16,16	0,00

المجموع	**3,92**	**0,889**	**78,4**	**مهم**	**12,84**	**0,00**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي للفرضية الثانية قدر ب 3,92 بحيث تقع هذه القيمة في مجال الموافقة بالإيجاب مع تسجيل انحراف معياري قدر 0,88 مما يدل على تمركز الإجابات حول المتوسط الحسابي الإجمالي للفرضية مع تسجيل في قيمة (t) بلغت 12,84 وهي أكبر من القيمة الجدولية إضافة إلى أن قيمة Sig كانت أقل من القيمة 0,05 وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة التي مفادها أن بدائل القياس المحاسبي للمخزونات والإهتلاكات تؤثر على صورة المؤسسة.

وبالرجوع إلى البنود التي يحتويها هذا المحور نجد أن كل من البند الأول والبند الثاني عشر حظيا بأكبر قيمة للمتوسط الحسابي حيث بلغت على التوالي 4,32 و 4,06 مع نسبة أهمية كبيرة مما يدل على أن هذين البندين هما من أهم البنود التي يتم من خلالهما التأثير عن قيمة المؤسسة من خلال قيمة مركزها المالي (الميزانية) ومن خلال نتيجة أعمالها بمعنى آخر الربح المحقق (جدول حسابات النتائج) ومما يؤكد هذه النتائج قيمة (t) المحسوبة والتي بلغت 16,16 و 23,20 على التوالي مع قيمة Sig مساوية ل 0,00 في كل من البندين، وبناءا على هذه النتائج يمكن القول بأن قيمة المؤسسة حسب رأي أفراد العينة يمكن أن تتسم بالإيجابية أو السلبية بناءا على نتائجها المحققة ومركزها المالي.

أما بالنسبة للبنود الأخرى فقد سجلت معظمها قيما للمتوسطات الحسابية تنحصر في مجال الموافقة بمعنى آخر بين 3,4 إلى 4,2 مع قيم للانحراف المعياري مقبولة إلى حد كبير بمعنى تمركز الإجابات حول مختلف المتوسطات الحسابية بمعنى أن أفراد العينة يرون بأن هذه البنود تقيس من شأنها التأثير على قيمة المؤسسة ولكن بدرجة أهمية منخفضة عن البند الأول والثاني عشر وما يثبت صحة ذلك قيم (t) لها حيث كانت أكبر من القيمة الجدولية بالنسبة لكل البنود مع قيم Sig معدومة.

وحقق البند الخامس أقل قيمة للمتوسط الحسابي بقيمة 3,78 وهو بند طبيعة القطاع والذي يرى أفراد العينة أنه أقل تأثيرا على قيمة المؤسسة بالنظر إلى البنود السابقة لذا احتل المرتبة الأخيرة من حيث الأهمية.

3.2- اختبار صحة الفرضية الثالثة:

تم اختبار مدى صحة هذه الفرضية بالاعتماد على أسئلة المحور الثالث للاستبيان والتي تشتمل العديد من الاقتراحات حول العوامل التي تقف وراء تأثير الإهتلاكات على القوائم المالية، أين تم عرضها على أفراد المجتمع وتمت صياغة الفرضية الصفرية والبديلة كالتالي:

- الفرضية الصفرية: لا تؤثر طريقة الإهتلاك المتبعة على القوائم المالية للمؤسسة؛
- الفرضية البديلة: تؤثر طريقة الإهتلاك المتبعة على القوائم المالية للمؤسسة.

الجدول رقم 4-61: اختبار صحة الفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الأهمية	درجة الأهمية النسبية	قيمة t	قيمة Sig
نوع الطريقة المستخدمة في حساب الإهتلاك	**4,45**	**1,035**	**89**	**1**	**16,97**	**0,00**
حجم نشاط المؤسسة	**3,73**	**0,855**	**74,6**	**9**	**10,42**	**0,00**
قيمة الأصل محل الإهتلاك	**4,14**	**0,672**	**82,8**	**3**	**20,60**	**0,00**
طبيعة الأصل المهتلك	**4,18**	**0,899**	**83,6**	**2**	**15,96**	**0,00**
المنافع الإقتصادية للأصل	**3,92**	**0,880**	**78,4**	**5**	**12,65**	**0,00**
مدة اهتلاك الأصل	**4,00**	**0,972**	**80**	**4**	**12,47**	**0,00**
طريقة الحصول على الأصل	**3,80**	**0,950**	**76**	**6**	**10,15**	**0,00**
مدى سهولة وصعوبة تطبيق طرق على حساب أخرى.	**3,69**	**0,888**	**73,8**	**10**	**9,47**	**0,00**
التشريعات والقوانين المعمول بها	**3,78**	**1,019**	**75,6**	**8**	**9,22**	**0,00**
القدرة على تقدير العمر الإنتاجي للأصل	**3,80**	**1,053**	**76**	**7**	**9,16**	**0,00**
المجموع	**3,949**	**0,922**	**78,98**	**مهم**	**12,70**	**0,00**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

من النتائج أعلاه نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي للفرضية ككل مساو ل 3,949 وتقع هذه القيمة داخل مجال الموافقة ما بين 3,4-4,2 مع انحراف معياري قدر بقيمة 0,992 مما يدل على تمركز كل الإجابات حول المتوسط الحسابي للفرضية ككل أي أن أفراد العينة يوافقون على أن الإهتلاك من

شانه التأثير على قائمة المركز المالي وجدول النتائج وما يثبت صحة الفرضية هو قيمة (t) المحسوبة والتي بلغت 12,7 وهي أكبر من القيمة الجدولية وقيمة Sig التي بلغت 0,00 وهي أقل من قيمة احتمال الخطأ 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

بالرجوع إلى البنود المختلفة للمحور نجد بأن البند الأول حاز على المرتبة الأولى من حيث درجة الأهمية ومن حيث قيمة المتوسط الحسابي الذي قيمة 4,45 بمعنى وقوع الإجابات في الفئة الخامسة من سلم ليكارت للإجابات بدرجة موافقة بشدة، بمعنى أن أغلبية أفراد العينة يرون بأن طريقة الإهتلاك المطبقة من طرف المؤسسة هي العامل الأكثر تأثيرا على القوائم المالية من حيث قيمة أصولها ومقدار الأرباح الذي حققته فكل طريقة لها ميزاتها وخصائصها التي تنعكس بدورها على قيمة قسط الإهتلاك والذي بدوره يؤثر على قيمة الأصول ومقدار الربح المحقق، وما يؤكد صحة البند قيمة (t) التي بلغت 16,97 وهي أكبر من القيمة الجدولية وقيمة Sig التي كانت اقل من القيمة 0,05.

أما بالنسبة للبنود المتبقية فيرى أفراد العينة على أنها من العوامل التي تدخل في تحديد مدى تأثر القوائم المالية بسياسة الإهتلاك ولكن بدرجة أهمية متفاوتة وأقل من البند الأول بحيث تظهر نتائج إجابات الأفراد الموافقة بالإيجاب على هذه العوامل والتي يرونها أنها عوامل ثانوية يمكن أن تؤثر على القوائم المالية، فطبيعة الأصل وقيمته ومدة الإهتلاك و المنافع الإقتصادية هي بمثابة عوامل تقف وراء الاختلاف في التأثير على القوائم المالية، وما يؤكد ذلك قيمة المتوسطات الحسابية لها التي وقعت مجملها في فئة الموافقة بدرجة انحراف تعني تمركز الإجابات حول المتوسطات إضافة إلى قيمة كل من (t) و(Sig) بحيث أن كل قيم (t) كانت أكبر من القيم الجدولية إضافة إلى تسجيل قيم معدومة ل (Sig).

4.2- اختبار صحة الفرضية الرابعة:

تم اختبار مدى صحة هذه الفرضية بالاعتماد على أسئلة المحور الرابع للاستبيان والتي تشتمل العديد من الاقتراحات مدى تأثير طرق حساب الإهتلاكات على قيمة المؤسسة، أين تم عرضها على أفراد المجتمع وتمت صياغة الفرضية الصفرية والبديلة كالتالي:

- الفرضية الصفرية: لا توجد تأثيرات لطرق حساب الإهتلاكات على قيمة المؤسسة؛
- الفرضية البديلة: توجد تأثيرات لطرق حساب الإهتلاكات على قيمة المؤسسة.

الجدول رقم 4-62: اختبار صحة الفرضية الرابعة

الفرضية الرابعة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الأهمية	درجة الأهمية النسبية	قيمة t	قيمة Sig
لاعتماد مختلف الطرق على الربح بقائمة جدول النتائج	**4,43**	**1,053**	**88,6**	**1**	**16,44**	**0,00**
اعتماد طريقة القسط الثابت يؤدي توزيع أعباء الإهتلاكات بصورة عادلة	**3,76**	**0,626**	**75,2**	**7**	**14,62**	**0,00**
لأن استخدام القسط المتناقص يؤدي إلى تخفيض الأرباح بالسنوات الأولى من عمر الأصل	**4,00**	**0,811**	**80**	**5**	**14,95**	**0,00**
لأن استخدام القسط المتزايد يؤدي إلى تضخيم الربح بالسنوات الأولى من عمر الأصل	**4,08**	**0,856**	**81,6**	**3**	**15,31**	**0,00**
لاعتماد مختلف الطرق على مجموع الأصول بقائمة المركز المالي.	**4,27**	**0,901**	**85,4**	**2**	**17,01**	**0,00**
لأن استخدام القسط المتزايد يؤدي إلى تضخيم مقدار الأصول الصافية في بداية عمر الأصل.	**3,98**	**0,745**	**79,6**	**6**	**15,95**	**0,00**
كون الإهتلاكات أعباء مالية وجب تخفيضها من الربح.	**4,02**	**1,043**	**80,4**	**4**	**11,85**	**0,00**
لأن استخدام القسط المتناقص يؤدي إلى تخفيض مقدار الأصول الصافية في بداية عمر الأصل.	**3,98**	**0,940**	**79,6**	**8**	**12,63**	**0,00**
المجموع	**4,06**	**0,871**	**81,2**	**مهم**	**14,84**	**0,00**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن جميع إجابات الأفراد تميل نحو الموافقة بالإيجابية، ويبرز ذلك من خلال قيمة المتوسط الحسابي للفرضية الذي بلغ 4,06 بمعنى تمركز إجابات الأفراد في مجال الموافقة على سلم ليكارت للإجابات كما أن قيمة الانحراف المعياري 0,871 تبين عدم تشتت الإجابات وتمركزها حول المتوسط الحسابي وما يؤكد صحة الفرضية قيمة (t) التي بلغت 14,84 وهي أكبر من القيمة الجدولية كما أن قيمة Sig 0,00 أقل من قيمة احتمال الخطأ 0,05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي محتواها أنه توجد تأثيرات لإهتلاكات على قيمة المؤسسة

وبالرجوع إلى بنود نجد أن البند الأول والبند الخامس حازا على أكبر متوسطات حسابية بقيمة 4,43 و 4,27 مع انحرافات ضئيلة تبين تمركز الإجابات حول الموافقة بشدة على البندين على أنهما

أكثر الأسباب التي يراها الأفراد التي تؤدي إلى تأثير الإهتلاكات على قيمة المؤسسة، وما يؤكد ذلك قيمة (t) التي بلغت 16,44 و 17,1 على التوالي للبندين الأول والخامس وهي أكبر من القيمة الجدولية وقيمة Sig التي بلغت 0,00 وهي أقل من قيمة احتمال الخطأ 0,05 وهو دليل على أن الإجابات ذات دلالة إحصائية.

أما بالنسبة للبنود الأخرى (2,3,4,6,7,8) نلاحظ أن قيم متوسطاتها الحسابية تقع في مجال الموافقة مع قيم (t) موجبة وأكبر من القيم الجدولية بالإضافة إلى قيم Sig معدومة مما يدل على أن أفراد العينة يرون أن هذه الأسباب هي التي تقف وراء تأثير الإهتلاكات على قيمة المؤسسة لكن بدرجة أهمية أقل من البندين الأول والخامس ومن بينها أن كون الإهتلاكات أعباء مالية وجب تخفيضها وكطريقة القسط المتناقص التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح وصافي الأصول في السنوات الأولى، وطريقة القسط المتزايد التي تؤدي إلى تضخيم الربح والأصول في السنوات الأولى من عمر الأصل وكخلاصة لاختبار الفرضيات نلخص النتائج في الجدول الموالي:

الجدول رقم 4-63: ملخص اختبار الفرضيات

الفرضيات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	قيمة (t)	قيمة Sig	قبول / عدم
الفرضية 1	4,007	0,801	80,14	16,27	0,00	مقبولة
الفرضية 2	3,92	0,889	78,4	12,84	0,00	مقبولة
الفرضية 3	3,949	0,922	78,98	12,70	0,00	مقبولة
الفرضية 4	4,06	0,871	81,2	14,84	0,00	مقبولة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

3. تحليل فرضيات الدراسة وفق متغيرات المراقبة

سوف يتم دراسة العلاقة بين محاور الدراسة والمتغيرات الشخصية للأفراد العينة وذلك من خلال اختبار كروسال واليس، الذي يعمل بدوره على تحديد معنوية الفروق الإحصائية بين فروض الدراسة ومتغيرات المراقبة.

1.3- نتائج اختبار كروسال واليس لفروض الدراسة وفقا لمتغير الجنس:

يهدف هذا الاختبار إلى تحديد تأثير نوع جنس أفراد العينة على رأيهم حول إشكالية الدراسة المطروحة، حيث تتم صياغة فرضيات الاختبار كالتالي:

- الفرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير الجنس وفرضيات الدراسة؛
- الفرضية البديلة H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير الجنس وفرضيات الدراسة.

الجدول رقم 4-64: نتائج اختبار كروسال واليس وفق متغير الجنس

متغير المراقبة	كاي تربيع	Sig
الجنس	**2,373**	**0,123**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

توضح نتائج الاختبار على متغير الجنس أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير الجنس وإجابة الأفراد حول فرضيات الدراسة وهذا ما يفسره قيمة Sig التي تجاوزت القيمة 0,05 و بالتالي لا يوجد تأثير لعامل الجنس على إجابات الأفراد حول فرضيات الدراسة وبالتالي نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية.

2.3- نتائج اختبار كروسال واليس وفق متغير المؤهل العلمي:

يهدف هذا الاختبار إلى تحديد تأثير المؤهل العلمي على أفراد العينة على رأيهم حول إشكالية الدراسة المطروحة، حيث تتم صياغة فرضيات الاختبار كالتالي:

- الفرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير المؤهل العلمي وفرضيات الدراسة؛
- الفرضية البديلة H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير المؤهل العلمي وفرضيات الدراسة.

الجدول رقم4-65: نتائج اختبار كروسال واليس وفق متغير المؤهل العلمي

متغير المراقبة	كاي تربيع	Sig
المؤهل العلمي	**7,722**	**0,052**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

توضح نتائج الاختبار على متغير المؤهل العلمي أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير المؤهل العلمي وإجابة الأفراد حول فرضيات الدراسة وهذا ما يفسره قيمة Sig التي تساوي القيمة 0,05 و بالتالي لا يوجد تأثير لاختلاف الدرجة العلمية للأفراد على إجاباتهم حول فرضيات الدراسة وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة.

3.3- نتائج اختبار كروسال واليس وفق متغير عدد سنوات الخبرة:

يهدف هذا الاختبار إلى تحديد تأثير عدد سنوات الخبرة على أفراد العينة على رأيهم حول إشكالية الدراسة المطروحة، حيث تتم صياغة فرضيات الاختبار كالتالي:

- الفرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة وفرضيات الدراسة؛
- الفرضية البديلة H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة وفرضيات الدراسة.

الجدول رقم4-66: نتائج اختبار كروسال واليس وفق متغير عدد سنوات الخبرة

متغير المراقبة	كاي تربيع	Sig
سنوات الخبرة	13,055	0,005

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

توضح نتائج الاختبار على متغير الخبرة أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة وإجابة الأفراد حول فرضيات الدراسة وهذا ما يفسره قيمة Sig التي كانت أقل من القيمة 0,05 و بالتالي يوجد تأثير لاختلاف خبرة الأفراد على إجاباتهم حول فرضيات الدراسة وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

4.3- نتائج اختبار كروسال واليس وفق متغير الوظيفة:

يهدف هذا الاختبار إلى تحديد تأثير الوظيفة على أفراد العينة على رأيهم حول إشكالية الدراسة المطروحة، حيث تتم صياغة فرضيات الاختبار كالتالي:

- الفرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير الوظيفة وفرضيات الدراسة؛
- الفرضية البديلة H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير الوظيفة وفرضيات الدراسة.

الجدول رقم 4-67: نتائج اختبار كروسال واليس وفق متغير الوظيفة

متغير المراقبة	كاي تربيع	Sig
الوظيفة	**8,743**	**0,033**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

توضح نتائج الاختبار على متغير الوظيفة أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغير الوظيفة وإجابة الأفراد حول فرضيات الدراسة وهذا ما يفسره قيمة Sig التي كانت أقل من القيمة 0,05 و بالتالي يوجد تأثير لاختلاف الوظيفة المشغولة للأفراد على إجاباتهم حول فرضيات الدراسة وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

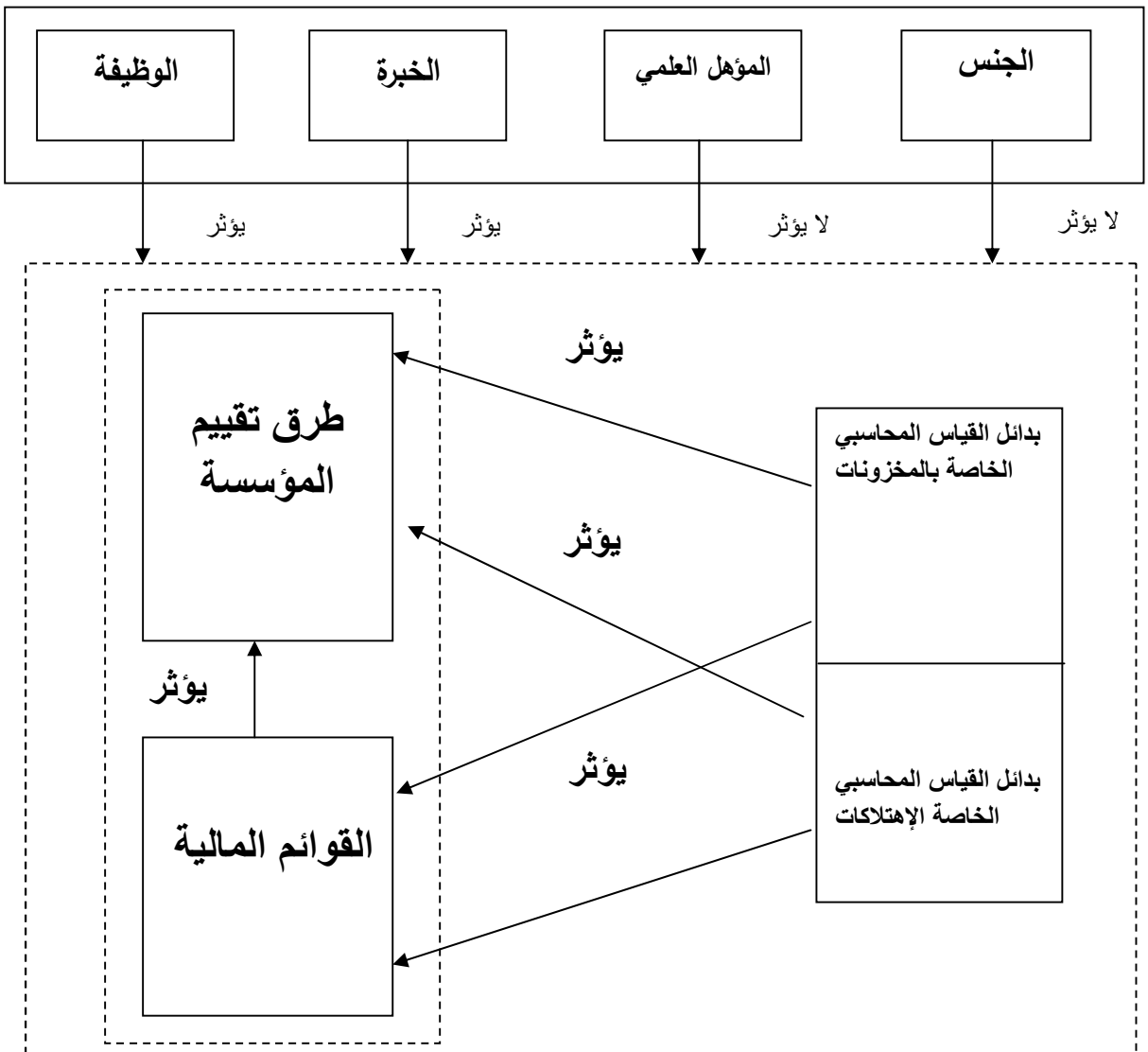
4. اختبار صحة وجودة نموذج الدراسة

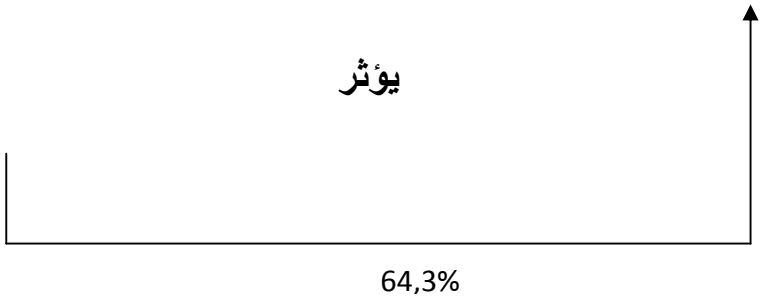
من خلال اختبار الفرضيات السابقة تبين لنا مدى صحتها من خلال موافقة أغلبية أفراد المجتمع عليها ومن خلال نتائج اختبارات التوزيع الطبيعي المعتمدة، وسنحاول التأكد من صحة نموذج الدراسة الذي تقوم عليه الإشكالية الرئيسية للدراسة وذلك من خلال تحديد القوة الإرتباطية R والقدرة التفسيرية له R_2 فمن خلال حساب معامل الارتباط يتم تحديد قوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة ومعامل التحديد (R-deux) لقياس مدى معنوية العلاقة بين المتغيرات التابعة والمستقلة أي مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، بحيث تمت صياغة نموذج الدراسة وفق الشكل التالي:

1.4- نموذج الدراسة:

تقوم الدراسة على الإشكالية التي مفادها ما مدى تأثير تعدد بدائل القياس المحاسبي على الإفصاح وعلى عملية التقييم بمختلف مقارباتها، بحيث أن الدراسة قائمة على اعتبار أن بدائل قياس المخزونات والإهتلاكات تؤثر على نتائج المتوصل إليها في القوائم المالية من حجم الربح المحقق وقيمة صافي أصول المؤسسة، الذي ينعكس بدوره على نتائج عملية التقييم باستخدام مختلف الطرق لأن مدخلاتها هي ما تم التوصل إليه من نتائج عبر القوائم المالية، ويبرز هذا التأثير من خلال نموذج التالي:

الشكل رقم 4-13: نموذج الدراسة





المصدر: من تصور الباحث.

تقوم الدراسة على متغيرين تابعين هما القوائم المالية وطرق التقييم أما المتغيرات المستقلة فهي بدائل قياس المخزون وبدائل قياس الإهتلاك فالهدف من النموذج السابق هو تحديد العلاقة ودراسة الأثر المترتب عن بدائل قياس المخزون والإهتلاكات على صحة المعلومات بالقوائم المالية وعلى نتيجة عملية تقييم المؤسسة بمختلف المقاربات.

2.4- اختبار جودة النموذج:

سوف يتم في هذا الجزء اختبار فرضية تأثير المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة وهذا باستخدام أسلوب الانحدار الخطي المتعدد الذي يقيس انحدار المتغير التابع على العديد من المتغيرات المستقلة وذلك بالاعتماد على معامل التحديد الذي يعتبر من أهم مؤشرات الجودة حيث تمت صياغة فرضيات صحة النموذج من عدمه كالتالي:

- الفرضية الصفرية:النموذج ليس ذو معنوية إحصائية؛
- الفرضية البديلة:النموذج ذو معنوية إحصائية.

الجدول رقم 4-68: إختبار جودة نموذج الانحدار الخطي المتعدد

المعامل	R	R-deux
القيمة	0,802	0,643

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

من الجدول أعلاه نجد أن معامل الارتباط (R) مساوي للقيمة 0,802 وهو دليل على وجود ارتباط إيجابي قوي بين المتغيرات التابعة والمستقلة حيث أن قيمته تكاد تقترب من الواحد مما يدل على أن أفراد

العينة يوافقون على وجد علاقة بين بدائل القياس المحاسبي للمخزونات والإهتلاكات على الإفصاح بالقوائم المالية وعلى مختلف استخداماتها كحساب قيمة المؤسسة استنادا عليها.

ومن الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة معامل التحديد (R-deux) مساوي للقيمة 0,643 وهو ما يدل على أن النموذج ذو دلالة إحصائية وأن 64,3% من التغيرات الحاصلة في الإفصاح بالقوائم المالية ونتائج عملية التقييم تفسرها تعدد بدائل القياس المحاسبي للمخزونات والإهتلاكات أي أن القدرة التفسيرية للنموذج بلغت ما نسبته 64,3% أما ما قيمته 34,7% تفسره عوامل أخرى، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة.

3.4- اختبار صلاحية النموذج:

لاختبار صلاحية النموذج سوف يتم الاعتماد على قيمة F من خلال جدول الانحدار الخطي المتعدد وذلك لمعرفة مدى معنوية العلاقة بين كل المتغيرات حيث تمت صياغة الفرضيات كالتالي:

- **الفرضية الصفرية:** النموذج ليس ذو دلالة معنوية؛
- **الفرضية البديلة:**النموذج ذو دلالة معنوية.

الجدول رقم 4-69: اختبار مدى صلاحية النموذج

مستوى الدلالة المعنوية	قيمة F
0.001	**95.08**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

من النتائج أعلاه يمكن القول بأن النموذج ذو دلالة إحصائية من خلال قيمة (F) والتي بلغت 95,08 وهي مقبولة عند مستوى المعنوية الذي بلغ 0,001 أقل من القيمة 0,05 بالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة على أن النموذج جيد وصالح.

أ. صياغة معادة النموذج:

بعد التأكد من جودة وصلاحية النموذج تأتي الخطوة التالية وهي صياغة معادلة النموذج من خلال المعاملات التي تم استخراجها من برنامج SPSS من خلال معادلة الانحدار الخطي المتعدد حيث كانت النتائج المجدولة كالتالي:

الجدول رقم 4-70: معاملات متغيرات الدراسة

نوع المتغير	المعاملات
المتغير التابع الأول	X1 .0,731
المتغير التابع الثاني	X2.0,29
القيمة الثابتة	0,55

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج SPSS

ومنه معادلة النموذج كالتالي:

Y= xa(0.731) + xb(0.29)

Y : بدائل قياس المخزون والإهتلاكات / xa: القوائم المالية / xb: عملية تقييم المؤسسة

المبحث الثالث: عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية والاستقصائية:

بعد استكمال الدراستين التطبيقيتين يمكن عرض نتائجها وفقا لفرضيات البحث كالتالي:

المطلب الأول: النتائج المتوصل إليها من اختبار صحة الفرضية الأولى:

بين الدراسة الميدانية لمؤسسة ربيد أويل والتحليل الإحصائي للمحور الأول من الدراسة الاستقصائية المتعلق بالفرضية الأولى من الدراسة والتي مفادها: " **تكمن الدوافع المختلفة للاهتمام ببدائل القياس المحاسبي الخاص بالمخزونات في التأثيرات المتوقعة على المركز المالي نتائج أعمال المؤسسة** " حيث تمثلت هذه التأثيرات في التغيرات الممكنة الحدوث على كل من قيمة مخزون أول المدة وتكلفة البضاعة المباعة أو الإنتاج المباع بحيث تتضمن الميزانية التأثير المتوقع من جراء مخزون آخر المدة فيما تتضمن قائمة جدول النتائج التأثيرات المتوقعة من جراء تكلفة البضاعة المباعة أو الإنتاج المباع، بحيث تتجسد هذه التأثيرات من خلال النقاط التالية:

1. **التأثيرات المتوقعة على قائمة المركز المالي:**

تكمن التأثيرات المتوقعة على قائمة المركز المالي في عنصر مخزون آخر المدة وهي كالتالي:

– إن استخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا في تقييم المخزون يؤدي إلى تسجيله بأعلى الأسعار عند اتجاه المستوى العام للأسعار للارتفاع (وهي الحالة السائدة في جميع الاقتصاديات) أما عند ارتفاعها

فتسجل بأقل الأسعار مما يؤدي غلى تخفيض قيمتها وبالتالي التأثير على قيمة الأصول المتداولة والتأثير على مجموع الأصول بقائمة المركز المالي.

– إن استخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا في تقييم المخزونات سوف يؤدي إلى تسجيله بأقل الأسعار عند اتجاه المستوى العام للأسعار للارتفاع، أما عند انخفاضها فسوف تسجل بأعلى الأسعار مما يؤدي تضخيمها بقائمة المركز المالي، كما تجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي الجزائري قد ألغى هذه الطريقة شأنه شأن المعايير المحاسبية الدولية وهذا نظرا لطبيعة المستوى العام للأسعار الذي يأخذ منحنى تصاعدي مما يجعل مخزون آخر المدة مقيما بأعلى الأسعار بمعنى تظليل في قيمة أصول المؤسسة، أما بالنسبة للبضاعة المباعة فتقيم بأقل الأسعار مما يؤدي إلى ربح غير مبرر.

– إن الاعتماد على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في تقييم مخزون آخر المدة يمكننا من التقليل من حدة الآثار التي تتسبب بها ارتفاع في المستويات العام للأسعار لذا تعتبر هذه الطريقة من أفضلها وأقلها تأثيرا على عناصر قائمة المركز المالي وكذا سهولة تطبيقها، وهي الطريقة التي تستعملها غالبية المؤسسات سواء تجارية أو صناعية على مستوى الوطن.

2. التأثيرات المتوقعة على قائمة جدول النتائج:

تكمن التأثيرات المتوقعة على جدول النتائج في عنصر تكلفة البضاعة المباعة بالنسبة للمؤسسات التجارية أو الإنتاج المباع بالنسبة للمؤسسات الصناعية وهي كالتالي:

– إن الاعتماد على طريقة الوارد أولا صادر أولا سوف يؤدي إلى إظهار تكلفة البضاعة المباعة بأقل الأسعار عند اتجاه المستوى العام لها نحو الارتفاع وبالتالي ربح اكبر والعكس في حالة اتجاهها للانخفاض.

– من أسباب التخلي عن طريقة الوارد أخيرا صادر أولا هي تأثيراتها على قائمة الدخل، فالمعروف أن المستوى العام للأسعار دائما يكون متجها نحو الأعلى الأمر الذي يؤدي غلى تسجيل تكلفة البضاعة المباعة بأقدم الأسعار أي أقلها وبالتالي ينعكس على جدول النتائج من خلال مقدار الربح المحقق الذي يكون في أقصى قيمة له.

– كما سبق وقلنا فإن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة تأخذ بعين الاعتبار الآثار الناجمة عن ارتفاع الأسعار وهي بذلك تعد من أفضل الطرق وأنجعها.

المطلب الثاني: النتائج المتوصل إليها من اختبار صحة الفرضية الثانية

بينت الدراسة الميدانية لمؤسسة رابيد أويل وأجوبة الأفراد حول المحور الثاني للاستبيان والذي مفاده: "**مدى التأثير المتوقع لبدائل القياس المحاسبي الخاص بالمخزونات على قيمة المؤسسة**"، حيث بينت إجابة الأفراد أن قائمة المركز المالي (الميزانية) وجدول النتائج هما من الأسباب الرئيسية لتأثر قيمة المؤسسة ببدائل قياس المخزون وذلك من خلال استخدام عناصرها الإجمالية أو الصافية في حسابها وفق مختلف المعادلات الرياضية كما بينت الدراسة الميدانية لمؤسسة رابيد أويل النتائج التالية:

– جدول حسابات النتائج هي القائمة الأكثر تأثرا بنتائج قياس المخزون بالمقارنة مع قائمة الميزانية.

– قيمة المؤسسة تختلف من بديل محاسبي لقياس المخزون لآخر.

– تتأثر الطرق المحاسبية وفق مقاربة التدفقات أو العائد أكثر من مقاربات الذمة المالية، حيث أن مبلغ الربح الوارد بجدول النتائج يعتبر العنصر الأكثر تأثيرا على قيمتها مع مراعاة ثبات العوامل الأخرى.

– إن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لقياس مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة تتميز بتأثيرات منعدمة بالمقارنة مع الطرق الأخرى على قيمة المؤسسة وتقترب من أن تكون متساوية.

ومن خلال ما سبق كله يمكن القول بأن نوع الطريقة المستخدمة في قياس المخزونات من شانها رفع أو تخفيض قيمة المؤسسة وذلك لان هذه الأخيرة تستخدم عناصر من القوائم المالية من شأنها التأثر بطريقة قياس المخزون المتبعة من قبل المؤسسة.

المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها من اختبار الفرضية الثالثة

بينت الدراسة الميدانية لمؤسسة سوك مانيا وكذا إجابات الأفراد حول محور الاستبيان الثالث والذي مفاده: "**مدى تأثير طريقة الإهتلاك المطبقة من قبل المؤسسة على أصولها الثابتة على قوائمها المالية**"، بحيث جاء عامل نوع الطريقة المطبقة في المركز الأول في إجابات الأفراد كما أن النتائج المتوصل إليها في تحليل القوائم المالية للمؤسسة محل الدراسة وبعد تغيير طريقة الإهتلاك المتبعة بينت أن طريقة الإهتلاك المطبقة تؤثر بشكل مباشر على قيمة أصول المؤسسة وعلى قيمة الربح بجدول النتائج من خلال ما يلي:

1. تأثير طريقة الإهتلاك المتبعة على قائمة المركز المالي (الميزانية):

– إن طريقة القسط الثابت أو الإهتلاك الخطي تعمل على توزيع تكلفة الأصل على مدة حياته بشكل متساو وعادل مما يهمل أثر مبلغ الإهتلاك على مجموع صافي الأصول.

– إن طريقة القسط المتناقص تعمل على الرفع من مبلغ الإهتلاك المحسوب وبالتالي التأثير على مجموع الأصول الصافية، في حين يعتبرها البعض من أفضل الطرق لأنها تواكب انخفاض القدرة الإنتاجية للأصل فهي تراعي بذلك المنافع الإقتصادية المتأتية منه.

– إن طريقة القسط المتزايد تعمل على تخفيض مبلغ الإهتلاك للأصل في السنوات الأول من عمره وبالتالي فهي تعطي مبلغ للأصول الصافية أكبر من الطرق السابقة.

2. تأثير طريقة الإهتلاك المتبعة على قائمة جدول النتائج:

– إن طريقة القسط الثابت تعمل على توزيع مبلغ الإهتلاك بصورة عادلة على مدة حياة الأصل باعتبارها أعباء مالية وجب التقيد بها وبالتالي فهي لا تؤثر على مبلغ الربح بقائمة جدول النتائج.

– إن إتباع طريقة القسط المتناقص يؤدي إلى تحميل السنوات الأولى من عمر الأصل أعباء مالية أكبر من السنوات التي تليها وبالتالي يكون مبلغ الربح المحقق بالمقارنة مع الطرق الأخرى أقل.

– إن إتباع طريقة القسط المتزايد يؤدي إلى تخفيض مبلغ الإهتلاك في السنوات الأولى من عمر الأصل وبالتالي الحصول على مقدار الربح اكبر بالمقارنة مع الطرق الأخرى.

المطلب الرابع: تأثير طرق حساب الإهتلاكات على قيمة المؤسسة

بينت الدراسة الميدانية لمؤسسة سوك مانيا وكذا إجابات الأفراد حول محور الاستبيان الرابع والذي مفاده: " **مدى وكيفية تأثير طرق الإهتلاك المطبقة على قيمة المؤسسة** "، حيث تركزت إجابات الأفراد حول هذا المحور في كون قيمة المؤسسة تحسب من خلال قائمتي المركز المالي وجدول النتائج واللتين تعتبران من أهم المحدد لقيمتها نظرا لاعتماد المقيم للمؤسسة عليها كمصدر للمعلومات، بحيث يمكن تلخيص أهم النتائج على النحو التالي:

1. تأثير طريقة القسط الثابت على قيمة المؤسسة:

تتميز طريقة القسط الثابت بأنها لا تؤثر على قيمة المؤسسة فهي تعتمد على مبدأ التوزيع العادل لتكلفة الأصل على مدة حياته فنجد أنها ذات تأثير معتدل على قائمة المركز المالي وعلى قائمة الدخل الأمر الذي يقتضي عدم وجود أي تأثيرات متوقعة على قيمة المؤسسة باستخدام مختلف المقاربات.

2. تأثير طريقة القسط المتناقص على قيمة المؤسسة:

إن طريقة القسط المتناقص تقوم على مبدأ أن تكلفة الأصل تحمل بقسط اكبر خلال السنوات الأولى من عمره الأمر الذي ينعكس على قيمة المؤسسة لأن قيمة أصولها في السنوات الأولى تكون

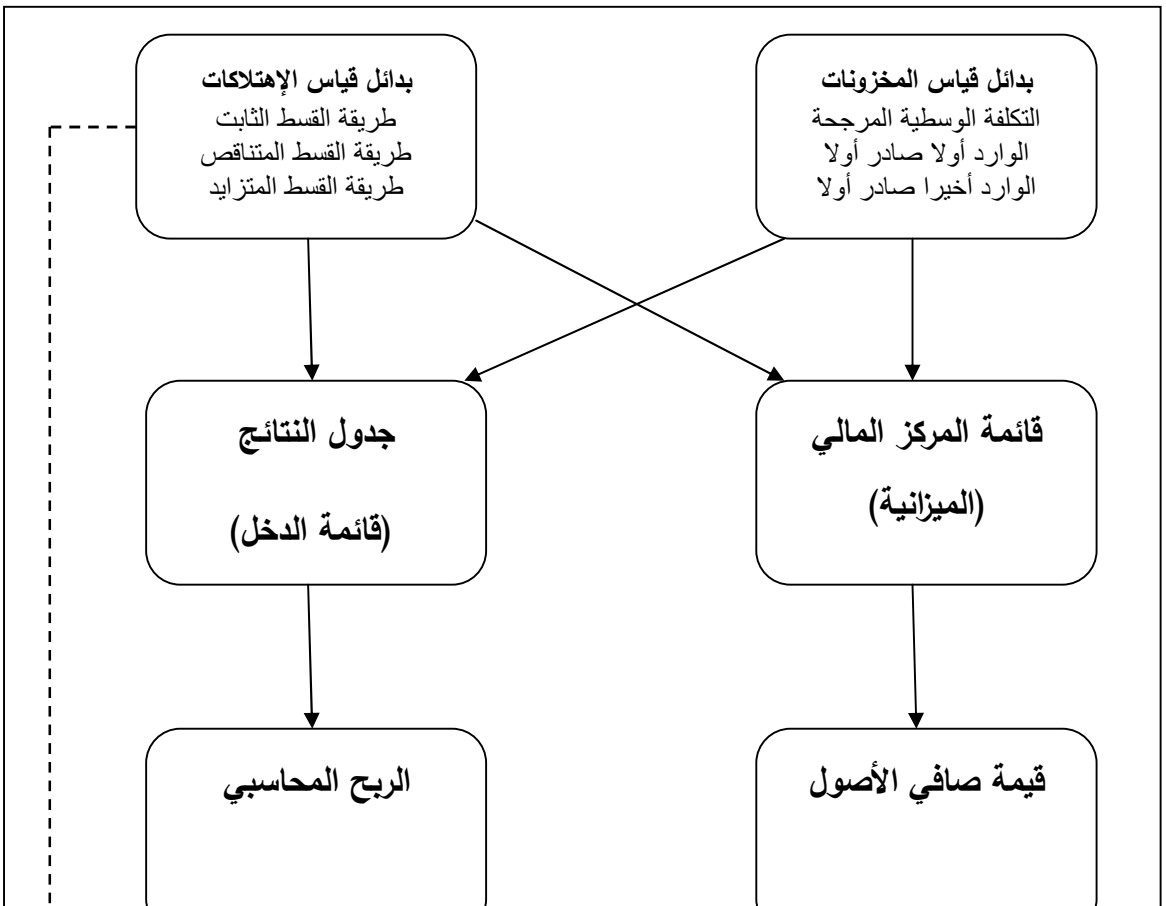
منخفضة بالمقارنة مع الطرق الأخرى لاستعمال صافي الأصول بالنسبة للطرق المرتكزة على الذمة المالية وبالتالي عند حساب قيمتها وفق هذه الطريقة نجدها منخفضة بالمقارنة مع طرق الإهتلاك الأخرى، كذلك الحال بالنسبة للطرق المرتكزة على العائد والتدفقات فالمبلغ المرتفع لإهتلاكات المسجل وفق هذه الطريقة من شانه التخفيض من مقدار الربح بجدول النتائج بالمقارنة مع الطرق الأخرى هذا الأمر ينعكس على الطرق المرتكزة على العائد أو التدفقات فنجد أن قيمة المؤسسة تكون منخفضة باستعمال هذا المدخل وفق طريقة القسط المتناقص.

3. تأثير طريقة القسط المتزايد على قيمة المؤسسة:

إن طريقة القسط المتزايد تقوم على مبدأ مفاده أن تكلفة الأصل تحمل بقسط أقل خلال السنوات الأولى من عمره، الأمر الذي ينعكس على قيمة المؤسسة من خلال قيمة أصولها في السنوات الأولى والتي تكون مرتفعة بالمقارنة مع طرق الإهتلاك الأخرى، فبالنسبة للطرق المرتكزة على الذمة المالية نجد أن قيمة المؤسسة تكون مرتفعة خلال السنوات الأولى وهذا راجع لمبلغ صافي الأصول الذي يكون مرتفعا نتيجة انخفاض مبلغ الإهتلاك، أما فيما يخص الطرق المرتكزة على العائد أو التدفقات فنجد أن قيمة المؤسسة تتأثر بمبلغ الربح المحقق والذي يكون مرتفعا بالمقارنة مع طرق الإهتلاك الأخرى نظرا لانخفاض مبلغه خلال السنوات الأولى من عمر الأصل وبالتالي ارتفاع قيمة المؤسسة.

وكخلاصة لما تم استنتاجه يمكن تقديم نموذج للدراسة مفصل كما يلي:

الشكل رقم 4-14: نموذج مفصل للدراسة



المصدر: من إعداد الطالب

⟵ تأثير مباشر

- - - ◄ تأثير غير مباشر

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

تمحور موضوع هذه الدراسة حول الآثار المتوقعة للقياس المحاسبي الخاص بالإهتلاكات والمخزونات على القوائم المالية وعلى مختلف استخداماتها والمتمثلة في وظيفة التقييم، وللإلمام بالموضوع بما يتيح تحقيق الأهداف المسطرة عند الانطلاق في معالجته، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول مترابطة ومتكاملة لتحليل الإشكالية المطروحة.

ففي الفصل الأول ارتأينا تقديم نظرة حول القياس المحاسبي بصفة عامة تلخص أهم الأدبيات التي تخص هذا المفهوم ثم التعمق أكثر من خلال ما جاء به جزء من الإشكالية وهو بدائل القياس المحاسبي والخاصة بالمخزونات والإهتلاكات، كما تجدر الإشارة إلى أنه وقع اختيار الباحث على هذين العنصرين نظرا لوزنهما في قيمة الأصول ثم بعد ذلك التعمق أكثر فأكثر في نوع البدائل الخاصة بقياس المخزون والإهتلاكات مع ذكر مزايا وعيوب الاعتماد على كل بديل مع إسقاط هذه المفاهيم على ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي بخصوص هذه البدائل.

وبعد التطرق إلى القياس المحاسبي وجب التطرق إلى الغاية منه وهو الإفصاح المحاسبي فالقياس المحاسبي إن وجد فإن ذلك دل على وجوب استخدامه للإفصاح فهما وظيفتان متلازمتان وجدتا لتكملا بعضهما البعض، ومن أجل ذلك صمم الفصل الثاني خدمة لمفهوم الإفصاح المحاسبي من حيث المقومات والأنواع وكذا التطرق إلى القوائم المالية وما جاء به النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية لتحديد شكل ومضمون القوائم المالية والبنود الواجب عرضها فيها من أجل أن يتم الإفصاح بكل شفافية وموضوعية تخدم متخذي القرار، كما احتوى الفصل على دراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة ألا وهي القياس المحاسبي والإفصاح مع الإشارة إلى مختلف الآثار الممكنة توقعها جراء تغير الطرق والسياسات المحاسبية وما ينجم عليها في القوائم المالية.

وصولا إلى آخر فصل نظري تمت فيه التطرق إلى وظيفة مهمة تعتبر القوائم المالية أو الإفصاح أحد أهم مكوناتها ومدخلاتها ألا وهي التقييم، من خلال التطرق إلى مفاهيم عامة حول القيمة والتقييم ثم التطرق لمختلف المقاربات الموجودة على غرار مقاربة الذمة المالية ومقاربة التدفقات أو العائد ومقاربة فائض القيمة، ثم حاولنا دراسة تأثيرات القياس المحاسبي على قيمة المؤسسة من خلال دراسة العلاقات الرياضية لكل طريقة.

كآخر فصل شمل الجانب التطبيقي على جزأين: جزء خصص لدراسة ميدانية تمت بمساعدة أحد الخبراء المحاسبين تمت من خلالها محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع من خلال القوائم المالية المحصل عليها من قبل المحاسب بحيث تم الاعتماد على الميزانية وجدول النتائج للمؤسستين ومحاولة إعادة بناءها بمختلف طرق القياس المحاسبي الخاصة بالإهتلاكات والمخزونات ثم استنتاج التأثير المتوقع على بنودها ومجاميعها ثم محاولة تقييم المؤسسة في ظل تغير البدائل المحاسبية للعناصر السابقة الذكر، أما الجزء الثاني فجاء تدعيما لما تم تناوله ميدانيا من خلال استبيان موزع يحتوي على محاور تساعدنا في الإجابة عن فرضيات الدراسة، فمن خلال إجابات الأفراد والتحليل الإحصائي لها تبين أن هناك تأثير لطريقة تقييم مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة على القوائم المالية وخاصة الميزانية وجدول النتائج **وهو ما يحقق الفرضية الأولى**،بالإضافة إلى أنه هناك تأثير بالتعدي لبدائل قياس المخزونات على قيمة المؤسسة من خلال قيمة الأصول الصافية ومبلغ الربح المحقق **وهو ما يحقق الفرضية الثانية**، أما بخصوص بدائل القياس المحاسبي الخاص بالإهتلاكات وطرق حسابها ومدى تأثيرها على القوائم المالية فقد أثبتت الدراسة الميدانية ذلك وما زاد في تدعيمها إجابات الأفراد حول المحور الثالث بأن طريقة الإهتلاك المطبقة هي المحدد الرئيسي لتأثير بدائله على القوائم المالية **وهو ما يحقق الفرضية الثالثة**، أما بخصوص الفرضية الرابعة فإن العلاقة المتعدية بين متغيرات الدراسة (القياس والإفصاح والتقييم) تثبت ذلك من خلال التأثير على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل اللذين يعتبران من أهم ما ترتكز عليه مختلف طرق التقييم **وهو ما يحقق الفرضية الرابعة**.

1. نتائج الدراسة من الجزء النظري:

- يعتبر القياس المحاسبي من أول خطوات إعداد التقارير المالية ومن أهمها؛
- إن أي خطأ في القياس المحاسبي سوف يؤدي خطأ في الإفصاح وفق علاقة التعدي بين المتغيرين؛
- يضمن القياس المحاسبي الفعال وصول المعلومات لمتخذي القرار بصفة صحيحة تمكنهم من أداء مهامهم بصفة رشيدة؛
- إن القوائم المالية تعكس صورة المؤسسة وبالتالي أي تلاعب بأرقامها وبنودها سوف يؤدي إلى قرارات غير سليمة الأمر الذي ينعكس بالسلب على المؤسسة؛
- يعتبر المخزون عنصرا بالغ الأهمية نظرا لإمكانية التلاعب بقيمته في القوائم المالية.

- تعتبر الإهتلاكات من مصادر التمويل الذاتي وبالتالي وجب الحرص على تقييدها بصورة سليمة نظرا لإمكانية التلاعب بأرقامها بقائمة النتائج والمركز المالي؛
- إن التلاعب بأرقام المخزونات والإهتلاكات سوف يكون له أثر على قيمة أصول المؤسسة وعلى مقدار ما حققته من أرباح مما يؤدي إلى إفلاسها وتصفيتها؛
- تستعمل المؤسسات بدائل القياس المحاسبي كأسلوب من أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تمهيد الدخل؛
- تستعمل المؤسسة بدائل القياس المحاسبي من أجل التهرب الضريبي من خلال تخفيض أرباحها؛
- تستعمل المؤسسة بدائل القياس المحاسبي من أجل الرفع من قيمة السهم من خلال قيمة أصولها؛
- إن عملية تقييم المؤسسة تستند إلى قوائمها المالية وبالتالي أي خطأ في تقدير قيمة بنودها سوف يؤدي غلى إعطاء قيمة غير صحيحة لها.

2. نتائج الدراسة من الجزء التطبيقي:

1.2- من الدراسة الميدانية:

من خلال اختبار صحة الفرضيات تم الخروج بما يلي:

- تطبق أغلبية المؤسسات الجزائرية طريقة التكلفة الوسطية المرجحة لقياس قيمة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة أو الإنتاج المباع بالنسبة للمؤسسات الصناعية؛
- تتميز طريقة التكلفة الوسطية المرجحة بسهولة التطبيق والاعتدال في التأثير على قيمة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة عند حسابهما مما يؤدي غلى ربح معتدل وقيمة أصول حقيقية؛
- تتميز طريقة الوارد أولا صادر أولا بتأثيرها على قيمة مخزون آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة، فكما هو سائد تعرف السوق تنامي في الأسعار ووفق هذا المبدأ يسجل مخزون آخر المدة بأحدث الأسعار مما يجعل قيمته أكبر الأمر الذي ينعكس على قيمة صافي الأصول بالارتفاع كذلك، أما فيما يخص تكلفة البضاعة فتسجل بأقدم الأسعار وبالتالي تكون منخفضة الأمر الذي ينعكس على مبلغ الربح بالارتفاع؛
- تستخدم المؤسسة طريقة الوارد أولا صادر أولا من أجل الرفع من قيمة أصولها وأسهمها ومن أجل الرفع من قيمة أرباحها، وهي حيلة من حيل المحاسبة الإبداعية؛

- تم إلغاء التعامل بطريقة الوارد أخيرا صادر أولا نظرا لتأثيراتها المختلفة على الربح وصافي الأصول، فمن جهة تعمل على تخفيض مقدار الربح لأسباب ضريبية مثلا من خلال زيادة عبأ تكلفة الإنتاج المباع الذي تضمنه هذه الطريقة، أو من خلال تخفيض قيمة أصولها عن طريق قيمة مخزون آخر المدة الذي يكون مسجلا بأقدم الأسعار في ظل ارتفاع هذه الأخيرة؛
- تعتبر طريقة القسط الثابت الطريقة السائدة والمفضلة لدى المؤسسات الجزائرية والسبب وراء ذلك هو توزيعها العادل لتكلفة الأصل على طول مدة حياته وتأثيراتها المعتدلة على القوائم المالية لها؛
- يفضل تطبيق طريقة القسط المتناقص عند معرفة حجم المنافع المستقبلية للأصل على طول فترة استخدامه، كما تتميز بتخفيض قيمة الأصول في بداية حياة الأصل وتخفيض مقدار الربح من خلال قسط الإهتلاك المسجل والذي بدوره يكون مرتفعا أيضا؛
- طريقة القسط المتزايد يفضل استخداما في حالة السنوات الأولى من عمر المؤسسة وذلك راجع لتخفيض عبء الإهتلاك ومساعدة المؤسسة على التأقلم في محيطها من خلال ضمانها لمقدار أكبر بالمقارنة مع نظيرتها من الطرق، إضافة إلى ضمان قيمة أصول مرتفعة للحصول على قروض وامتيازات، وتقديم ضمانات للعملاء.

2.2- من الدراسة الاستقصائية:

- من خلال إجابات الأفراد حول محور الاستبيان الأول نستنتج بأن: بدائل قياس المخزونات تأثر بشكل مباشر على القوائم المالية نظرا للعلاقة بين القياس والإفصاح المحاسبيين وتكون التأثيرات مركزة بشكل كبير على كل من قائمة المركز المالي وجدول النتائج، مع الإشارة إلى أن نتائج تحليل إجابات الأفراد بينت أن قائمة جدول النتائج هي القائمة الأكثر تأثرا ببدائل قياس المخزون بالمقارنة مع قائمة المركز المالي وبالتالي الطرق التي تعتمد على الربح أو العائد أو التدفقات هي الأكثر تأثرا من الطرق المرتكزة على الذمة المالية.
- من خلال إجابات الأفراد حول محور الاستبيان الثاني نستنتج بأن: بدائل قياس المخزونات تؤثر بشكل غير مباشر على قيمة المؤسسة بحيث تتأثر هذه الأخيرة بمخرجات الإفصاح ألا وهي القوائم المالية وبعناصرها المكونة لها وبالتالي أي تأثير للقياس المحاسبي مرده إلى الإفصاح وبشكل أكبر على قائمتي المركز المالي وجدول النتائج، مع فرق في التأثير بين مقاربة التدفقات أو العائد مع مقاربة الذمة المالية كما وسبق الإشارة إليه في النقطة السابقة.

- من خلال إجابات الأفراد حول محور الاستبيان الثالث نستنتج بأنك بدائل قياس الإهتلاكات تؤثر بشكل مباشر على القوائم المالية نظرا للعلاقة بين القياس والإفصاح المحاسبيين وتكون التأثيرات مركزة بشكل كبير على كل من قائمة المركز المالي وجدول النتائج، لكن بتأثيرات أكبر على قائمة جدول النتائج بالمقارنة مع قائمة الذمة المالية.
- من خلال إجابات الأفراد حول محور الاستبيان الرابع نستنتج بأن: بدائل قياس الإهتلاكات تؤثر بشكل غير مباشر على قيمة المؤسسة بحيث تتأثر هذه الأخيرة بمخرجات الإفصاح ألا وهي القوائم المالية وبعناصرها المكونة لها وبالتالي أي تأثير للقياس المحاسبي مرده إلى الإفصاح وبشكل أكبر على قائمتي المركز المالي وجدول النتائج، كما أن الطرق التي ترتكز على العائد أو التدفقات هي الطرق الأكثر تأثرا بسياسة الإهتلاك المطبقة وذلك حسب تسلسل إجابات الأفراد.

3. مقارنة نتائج الدراسة مع نتائج الدراسات السابقة:

من أجل معرفة موقع دراستنا مع الدراسات السابقة لا بد من إجراء مقارنة مع نتائجها، من أجل إبراز بعض أوجه التشابه والاختلاف بينها للاستفادة أكثر من محتواها العلمي والفكري تم التركيز على الدراستين التاليتين:

"**دراسة محمد معتصم إبراهيم حمد و إسماعيل محمد النجيب 2015، بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية**"، تتفق الدراستان في أنهما توصلتا إلى نفس النتائج من حيث تأثير تعدد بدائل قياس المخزونات والإهتلاكات على القوائم المالية من خلال إدارة الأرباح بحيث أن كل من طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للمخزونات وطريقة القسط الثابت تتميزان بالتأثير المعتدل على القوائم المالية فيحين أن الطرق الأخرى كالقسط المتناقص والمتزايد وطريقة الوارد أولا صادر أولا وطريقة الوارد أخيرا صادر أولا تتميز بتأثيراتها على القوائم المالية بغية تمهيد الدخل، في حين تختلف الدراستان في أن دراستنا قامت بتمديد العمل بالقوائم المالية ومعرف الأثر المترتب جراء استخدامها في عملية التقييم فقامت دراستنا بالتعمق أكثر داخل موضوع التقييم باعتبار أن مدخلاته هي مخرجات الإفصاح.

"**دراسة محمد عباس أبو بكر موسى: سياسات الإهتلاك وأثرها على القوائم المالية دراسة حالة شركة ناصف الطبية**": تتفق الدراستان أنهما توصلتا إلى نفس النتائج المتعلقة بمدى تأثير طرق الإهتلاك

على القوائم المالية من حيث تضخيم الأصول والأرباح مما يعرض الشركة للإفلاس وان لكل سياسة إهتلاك تأثيراتها على قائمة الدخل والمركز المالي، وتختلفان كذلك في ان دراستنا امتدت لتشمل حالات استخدام القوائم المالية المعدة وفق طرق الإهتلاك المتعدد ومدى تأثيرها على استخدامها وأعطت مثالا ألا وهو التقييم.

دراسة بلال كيموش 2016، تحت عنوان: البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة، –دراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية والفرنسية والإنجليزية، تختلف هذه الدراسة عن دراستنا أنها تناولت بدائل القياس المتعلقة بعناصر الأصول غير الملموسة في حين تقوم دراستنا على بدائل القياس المحاسبي المتعلقة بعناصر الأصول الملموسة أو الثابتة.

4. التوصيات:

- ضرورة إصدار قوانين وتشريعات تحد من أساليب المحاسبة الإبداعية خاصة فيما يتعلق بالمخزونات والإهتلاكات؛
- الرقابة على الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة والمعمول بها؛
- ضرورة توحيد الممارسات المحاسبية والتي من شأنها جعل القوائم المالية أكثر مصداقية وشفافية
- أهمية وضع ميثاق أخلاقيات ممارسة مهنة المحاسبة؛
- تعزيز ثقافة الإفصاح الشفاف والعادل والابتعاد عن السرية وإخفاء المعلومات والتظليل؛
- ضرورة الإطلاع المستمر على مستجدات معايير التقارير المالية الدولية ومحاولة تكييف النظام المحاسبي المالي معها؛
- العمل على مراقبة مدى التزام المؤسسات بالإفصاح عن المعلومات اللازمة لمتخذي القرار؛
- العمل على تطوير الأنظمة المحاسبية الإلكترونية والبرمجيات الحاسوبية من أجل ضمان تلبيتها لمتطلبات الإفصاح العادل والموضوعي؛
- تفعيل دور لجان التكوين التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة في ضمان التكوين الجيد في المجال المحاسبي؛
- ضرورة إلزام المؤسسات بإنشاء مواقع إلكترونية يتضمن جميع المعلومات المالية المتعلقة بأنشطتها.
- القيام بدورات تكوينية للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات في مجال اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من خلال المحاسبة الإبداعية وتدريبهم للحد من آثارها.

5. آفاق الدراسة:

استكمالا للدراسة وقصد التعمق أكثر في هذا الطرح، نقترح بعض المواضيع التي يمكن أن تكمل فكرة الموضوع، وتفتح أفاقا لزيادة البحوث في هذا المجال منها:

- أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على أساليب تقييم الأداء؛
- أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على قائمتي التدفقات النقدية وحقوق الملكية؛
- دور أساليب قياس المخزونات في إدارة الأرباح؛
- أهمية توحيد الطرق والسياسات المحاسبية في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية؛
- أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على قيمة المؤسسة.

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1-1	نظم القياس المختلفة	7
2-1	مزايا وعيوب مدخل التكلفة التاريخية	34
3-1	أثر التضخم على الإطار المفاهيمي للمحاسبة	38
4-1	المعايير المحاسبية الدولية التي تناولت القيمة العادلة	41
5-1	مزايا وعيوب طرق تقييم المخزونات	52
6-1	أمثلة لبعض العناصر المحاسبية وبدائل القياس المحاسبي لها	59
7-2	نبذة تاريخية عن المعيار الدولي رقم 07	89
8-2	قائمة التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (الطريقة المباشرة)	92
9-2	قائمة التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (طريقة غير المباشرة)	93
10-2	مقارنة القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية	94
11-2	مقارنة الميزانية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية المالية	95
12-2	مقارنة جدول النتائج حسب النظام المحاسبي المالي به المعايير المحاسبية	96
13-2	تأثير طرق قياس المخزونات على القوائم المالية في ظل ارتفاع الأسعار	115
14-2	تأثير طرق قياس المخزونات على القوائم المالية في ظل انخفاض الأسعار	115

15-2	تأثير طرق حساب الإهتلاكات على المركز المالي وجدول النتائج	117
16-3	الطرق المباشرة وعلاقاتها الرياضية	156
17-3	أثر تعدد البدائل المحاسبية على مقاربة الذمة المالية	159
18-3	أثر تعدد البدائل المحاسبية على مقاربة العائد أو التدفقات	161
19-4	أثر تعدد البدائل المحاسبية على مقاربة فائض القيمة	162
20-4	الميزانية المختصرة لمؤسسة RAPID OIL لسنة 2016	172
21-4	جدول حسابات النتائج المختصر لمؤسسة RAPID OIL لسنة 2016	172
22-4	كميات المخزون السلعي 2016	173
23-4	أسعار التكلفة لكميات المخزون السلعي لسنة 2016 (استقرار الأسعار)	173
24-4	تكلفة المخزون بافتراض ارتفاع الأسعار	174
25-4	تكلفة المخزون بافتراض انخفاض الأسعار	174
26-4	مبيعات ومخزون آخر المدة 2016	175
27-4	التكلفة الوسطية المرجحة في ظل ارتفاع انخفاض واستقرار الأسعار	175
28-4	تكلفة مخزون آخر المدة وبضاعة مباعة في ظل ارتفاع وانخفاض الأسعار وفق طرق (التكلفة الوسطية المرجحة؛ FIFO؛ LIFO)	176
29-4	قيمة الأصول ومقدار الربح في ظل انخفاض الأسعار	177
30-4	قيمة الأصول ومقدار الربح في ظل ارتفاع الأسعار	177
31-4	قيمة المؤسسة بطريقة الأصول المحاسبية الصافية	180
32-4	قيمة المؤسسة بطريقة المردودية	180

33-4	قيمة المؤسسة بطريقة القدرة على التمويل الذاتي	171
34-4	أقساط الإهتلاك الأصول حسب القسط الثابت	186
35-4	قيمة المؤسسة بمختلف الطرق باستخدام القسط الثابت	187
36-4	معدل الاستحداث لسنة 2017 و2016	189
37-4	القدرة على التمويل الذاتي لسنة 2017 و 2016	189
38-4	جدول قسط الإهتلاك الأصول (طريقة القسط المتناقص)	190
39-4	قيمة المؤسسة وفق مختلف الطرق باستخدام القسط المتناقص	192
40-4	جدول قسط الإهتلاك الأصول (طريقة القسط التزايد)	193
41-4	قيمة المؤسسة وفق مختلف الطرق باستخدام القسط المتزايد	195
42-4	الإحصائيات الخاصة بالاستبيان	198
43-4	مقياس ليكارت الخماسي للإجابات	200
44-4	أفراد العينة حسب الجنس	203
45-4	أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	204
46-4	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	205
47-4	توزيع أفراد العينة حسب طبيعة الوظيفة	206
48-4	حساب ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة	207
49-4	صدق البناء للمحور الأول	208
50-4	صدق البناء للمحور الثاني	209
51-4	صدق البناء للمحور الثالث	210
52-4	صدق البناء للمحور الرابع	210

211	صدق البناء للاستبيان ككل	53-4
212	القيمة الإحصائية لاختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov)	54-4
213	تحليل إجابات الأفراد حول المحور الأول	55-4
215	تحليل إجابات الأفراد حول المحور الثاني	56-4
217	تحليل إجابات الأفراد حول المحور الثالث	57-4
219	تحليل إجابات الأفراد حول المحور الرابع	58-4
221	إختبار صحة الفرضية الأولى	59-4
224	إختبار صحة الفرضية الثانية	60-4
226	إختبار صحة الفرضية الثالثة	61-4
228	إختبار صحة الفرضية الرابعة	62-4
230	ملخص اختبار الفرضيات	63-4
230	نتائج اختبار كروسال واليس وفق متغير الجنس	64-4
231	نتائج اختبار كروسال واليس وفق متغير المؤهل العلمي	65-4
232	نتائج اختبار كروسال واليس وفق متغير الخبرة	66-4
232	نتائج اختبار كروسال واليس وفق متغير الوظيفة	67-4
235	إختبار جودة نموذج الانحدار الخطي المتعدد	68-4
236	اختبار مدى صلاحية النموذج	69-4
236	معاملات متغيرات الدراسة	70-4

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1-1	خطوات القياس المحاسبي	18
2-1	أركان عملية القياس المحاسبي	19
3-1	مصادر تحيز القياس المحاسبي	21
4-1	مبدأ طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل	51
5-2	أهداف القوائم المالية	81
6-3	دوافع عملية التقييم	139
7-3	الأصل المحاسبي الصافي	144
8-4	التمثيل البياني لأقساط إهتلاك الأصول مؤسسة سوك مانيا	187
9-4	عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب نوع الجنس	203
10-4	عرض بياني لتوزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	204
11-4	نسب توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	205
12-4	نسب توزيع أفراد العينة حسب طبيعة الوظيفة	206
13-4	نموذج الدراسة	234
14-4	نموذج مفصل للدراسة	241

قائمة المختصرات

المختصر	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
AAA	*American Accounting Association*	الجمعية المحاسبية الأمريكية
AICPA	*American Institut of Cerified Public Accountants*	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
APB	*Accounting Practices Board*	مجلس المبادئ المحاسبية
FAS	*Financial Accounting Standards*	معايير المحاسبة المالية
FASB	*Financial Accounting Standards Board*	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
US-GAAP	*United State Generally Accepted Accounting Principles*	المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما
IAS	*International Accounting Standards*	معايير المحاسبة الدولية
IASB	*International Accounting Standards board*	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	*International Accounting Standards Committee*	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFRS	*International financial Reporting Standards*	معايير التقارير المالية الدولية
SPSS	*Statistical Package for Social Sciences*	الرزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية

المصادر والمراجع

1. المراجع باللغة العربية:

1.1- الكتب:

1. إبراهيم خليل حيدر السعدي، **مشكلات القياس المحاسبي الناتجة عن التضخم وآثارها على استبدال الأصول**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21، 2009.
2. أحمد رياحي بلقاوي، **نظرية محاسبية**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
3. إسماعيل يحيى التكتيري وآخرون، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر الأردن، 2010.
4. أشواق بن قدور، **تقييم المؤسسة وفقا لرأس المال غير المادي**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
5. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، الدار الجامعية، مصر 2005.
6. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي**، مصر، الدار الجامعية، 2005.
7. بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، الجزء الأول، دار هومة للنشر، الجزائر، 2010.
8. ثروت محمد علي، **أساليب وطرق إعادة تقييم الأصول وآثارها المالية في ظل سياسة الخوصصة**، الطبعة الأولى، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، 1999.
9. جمعة حميدات، **التعديلات الحديثة على المعايير المحاسبية الدولية حتى بداية 2009 –معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 8- IFRS8)** ،جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، 2009.
10. حنان رضوان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر، **هيكل نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2003.
11. حيدر محمد علي بني عطا الله، **قياس الأصول الثابتة**، الطبعة الأولى، دار حماد، الأردن، 2007.
12. حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى،2007.
13. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
14. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية**، مكتبة الجامعة، الشارقة، 2007.

15. الدون هندريكسن، **النظرية المحاسبية**، الطبعة الأولى، تعريب خليفة كمال أبو زيد، الإسكندرية مصر، 1990.
16. دونالد كيسو، جيري ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، تعريب أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ للنشر والتوزيع، 2009.
17. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر: من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، الطبعة 02، دار وائل للنشر، الأردن 2006.
18. سمير محمد الشاهد، طارق حماد عبد العال، **قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية، للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية**، اتحاد المصارف العربية، 2000.
19. سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية المالية**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
20. شنوف شعيب، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، بود واو، الجزائر، 2008.
21. طارق حماد عبد العال، **التقييم وإعادة هيكلة الشركات: تحديد قيمة منشأة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
22. طارق حماد عبد العال، **المدخل الحديث في المحاسبة – المحاسبة عن القيمة العادلة** –، الدار الجامعية، الإسكندرية،2003.
23. طارق عبد العال حماد، **التقييم: تقدير قيمة بنك لأغراض الاندماج أو الخصخصة**، الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر، 2002.
24. طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية**، الجزء الخامس، جامعة عين الشمس، مصر، 2002.
25. طلال الجحاوي وسالم الزوبعي، **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساته**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن،
26. عادل احمد حشيش، **تاريخ الفكر الاقتصادي**، دار النهضة العربية، بيروت، 2006.
27. عاشور كتوش، **المحاسبة المعمقة وفق المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2003.

28. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

29. عبد الحي مرعي ومحمد سمير الصبان، **التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.

30. عبد الحي مرعي، **المحاسبة في وحدات القطاع العام والمشاكل المحاسبية المعاصرة**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1978.

31. عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.

32. عبد الرحمان بن خلدون، **المقدمة**، دار القلم، بيروت، 1976.

33. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار جيطلي للنشر، الجزائر، 2009.

34. عبد السميع الدوسقي، **أساسيات المحاسبة المالية**، الجزء الثاني، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.

35. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، **المحاسبة المتوسطة**، الناشر جامعة الإسكندرية، مصر، 1992.

36. عبد الوهاب رميدي، علي سماري، **المحاسبة المالية**، ط1، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2011.

37. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**،دار التعليم الجامعي، مصر، 2015.

38. عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ج1، الطبعة 1، 2009.

39. غازي حسين عناية، **التضخم المالي**، دار الشهاب، الجزائر، الطبعة 02، 1986.

40. غسان اللامي وآخرون، **نظم المعلومات ودورها في تطوير منظمات الأعمال وتنميتها**، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2012.

41. كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

42. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مناهج البحث العلمي في المحاسبة**، الدار الجامعية، 2002.
43. كمال خليفة أبو زيد، **نظرية المحاسبة**، الدار الجامعية، الإسكندرية،1990.
44. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، عمان،2006.
45. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، الجوانب النظرية والعملية، مطابع الدستور الجزائري، الأردن 2008.
46. محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، دار ايتراك، القاهرة، 2005.
47. محمد سامي راضي، **المحاسبة المتوسطة**، الدار الجامعية، مصر،2004.
48. محمد سامي راضي، **المحاسبة المتوسطة**، دار التعليم الجامعي، مصر، 2015.
49. محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
50. محمود احمد إبراهيم، **المحاسبة المالية**، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998.
51. مصطفى زهير، **إدارة المشتريات والمخازن**، دار النهضة العربية، لبنان 1996.
52. مصطفى يوسف كافي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية (الأصول العلمية والعملية)**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، الأردن 2012.
53. مؤيد الفضل، عبد النصر نور، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2002.
54. نعيم دهمش، محمد أبو نصار، محمود الخلايلة، **مبادئ المحاسبة: الأصول العلمية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.
55. نعيم دهمش، محمد أبو نصار، محمود الخلايلة، **مبادئ المحاسبة: الأصول العلمية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.
56. هندريكسن الدون، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، **النظرية المحاسبية**، الإسكندرية، الطبعة 4، 1990.
57. هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزء الأول، الطبعة 2، الجزائر، 2000.

58. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **المحاسبة المالية المتوسطة (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي)**، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر 2000.

59. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

60. يوسف محمود جربوع، **أساس التكلفة التاريخية بين التأييد والانتقادات الموجهة إليها**، مجلة المجمع العربي للمحاسبيين القانونيين، 2001.

2.1- المجلات والدوريات

61. إبراهيم خليل حيدر السعدي، **مشكلات القياس المحاسبي الناتجة عن التضخم وآثارها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**، العدد 21، 2009.

62. إبراهيم عبد موسى السعبري، زيد عائد مردان، **القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية** ، العدد 25، السنة الثامنة، الكلية التقنية الإدارية، الكوفة، العراق.

63. إبراهيم محمود، **الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد**، العدد الحادي والسبعون، 2008.

64. أبو بكر عبد الباقي محمد الطيب، **التوسع في الإفصاح وأثره على تقليل مخاطر الاستثمار في سوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة أمارباك**، المجلد09، العدد 19، 2015.

65. أحمد السيد حمد الله، **مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين، منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري، مجلة البحوث التجارية**، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق، 1993.

66. أحمد محمد العمري و ميشيل سعيد سويدان، **الإفصاح عن المعلومات القطاعية في التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية الأردنية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، المجلد رقم 44، العدد رقم 02، 2007.

67. بالرقي التجاني، **القياس في المحاسبة : ماهيته، قيوده، ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة**، جامعة سطيف، الجزائر، العدد 08، 2008.

68. بالرقي التجاني، **موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة**، جامعة فرحات عباس سطيف، العدد 05، 2005.

69. بكاري بلخير، **أهمية مقاربة التدفقات في تقييم المؤسسات، دراسة تطبيقية لإحدى المؤسسات العاملة في قطاع المحروقات، مجلة الباحث**، العدد10، 2012، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

70. بوبكر زريقات، شعباني مجيد، **تعدد بدائل القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وآثارها على الأزمة المالية العالمية، مجلة اقتصاديات المال والأعمال**، العدد السابع، سبتمبر، 2018.

71. جبار محفوظ، **تقييم الشركات المرشحة للتقييد والتخصيص في البورصة: الطرق المستعملة وتطبيقاتها، مجلة المال والأعمال**، العدد 23، الكويت، 2005.

72. جبر إبراهيم الداعور ، **العوامل المؤثرة في اختيار طرق تقييم المخزون السلعي لدى الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، مجلة جامعة الأزهر**، العدد A-1، المجلد 10، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، فلسطين، 2008.

73. جيا كريم أحمد، **دور استخدام منهج سيجما لتفعيل وتحسين التدقيق الداخلي وانعكاساتها على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة جامعة التنمية البشرية**، المجلد 03، العدد 03، 2017.

74. حذام فالح جيجان، **أثر الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات، مجلة الإدارة والاقتصاد**، العدد 91، السنة 35، العراق، 2012.

75. خالد الجعرات، محمود الطبري، **مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة العالمية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**، العدد 34، 2013.

76. خالد الخطيب، **الإفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم 01، مجلة جامعة دمشق**، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، 2002.

77. رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 46، 2009.

78. روابحي عبد الناصر، طبيب أسامة، **مشكلات تقييم المخزونات بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، في ظل تعدد بدائل التقييم وأثرها على القوائم المالية، مقال منشور في مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية**، جامعة المسيلة، العدد 17، 2017.

79. زغدار أحمد وأسفير محمد، **خيار الجزائر مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية، مقال منشور في مجلة الباحث**، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 2009/07، 2010.

80. زيود اللطيف، الرضا عقبة، لايقة، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف، وفقا للمعيار المحاسبي رقم 30، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية**، المجلد 28، العدد02، 2006.

81. السعيد بريكة، مسعي سمير، **تقييم المنشأة الاقتصادية: مدخل إلى القيمة المضافة EVA**، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2006.

82. سلام عادل عباس النصراوي، **دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرار الاستثمار في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة مركز دراسات الكوفة**، العدد 36 ،كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، 2015.

83. صافو فتيحة، **التوجهات المعاصرة لتوحيد المعرفة المحاسبية في أبعادها النظرية والعملية، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية**، جامعة الشلف، العدد 13، 2015.

84. صافي فلوح، عيسى هشام حسن، **محاسبة القيمة العادلة في شركات التأمين، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والعلوم القانونية**، المجلد رقم 03، العدد 01، 2011.

85. الطيب داودي، **نظرية القيمة عند ابن خلدون، مجلة العلوم الإنسانية**، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، 2001.

86. عبد الجبار السيد طه، **الإفصاح المحاسبي ودوره في تنشيط أسواق رأس المال العربية، مجلة صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي**، جامعة الأزهر، العدد 09، 1999.

87. عبد الحميد مانع الصيح، حسان حسن حسن حنش، عبد الله أحمد عمر بامشموس، **أهمية القوائم المالية المرحلية لمستخدمي المعلومات المحاسبية في الجمهورية اليمنية، جامعة اليمن، مقال منشور على الموقع** : https://platform.almanhal.com/Reader/2/99068

88. عبد الناصر محمد سيد درويش، **تقييم اتجاهات التطور في تطبيق القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية وانعكاساتها على الوظيفة الإعلامية "دراسة ميدانية على شركات التأمين الأردنية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية**، جامعة المنصورة العدد 02، 2007.

89. عقاري مصطفى، **المعيار الدولي رقم 01 (عرض القوائم المالية)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية،** العدد الأول، جامعة باتنة، جوان، 2007.

90. علال بن ثابت، **أساليب تقييم المؤسسات وتطبيقاتها في الجزائر، مجلة دراسات : العدد الاقتصادي،** رقم 21أ، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2014.

91. عماد الحانوتي، **معيار المحاسبة الدولي رقم 39، التطبيق الموقف والأثر على الشركات الأردنية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،** العدد 09، 2002.

92. عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، **أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومة المحاسبية، مجلة العلوم والثقافة،** جامعة السودان، مجلد 12، 2012.

93. فؤاد عبد المحسن الجبوري، **أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية المتكامل في جودة المعلومات المحاسبية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية،** المجلد 09، العدد 36، جامعة كربلاء، العراق، 2013.

94. قاسمي السعيد، عباس فرحات، **النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميطه مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية،** جامعة الوادي، العدد الأول، 2010.

95. كرار سليم عبد الزهرة، حسنين كاظم عوجه، حسنين راغب طلب، **قياس القيمة العادلة للأسهم العادية باستعمال نموذج مضاعف الربحية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية،** جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد ، السنة التاسعة، العدد 29.

96. ماهر محمود رسلان، **العوامل المؤثرة في بناء السياسة المحاسبية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة،** جامعة طنطا، العدد 02، 1992.

97. محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على السوق المالية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية،** جامعة الزقازيق، العدد الأول 2007.

98. محمد زرقون، نور الدين بعيليش، **المشكلات الضريبية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة مخبر التمويل،** كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

99. محمد زيدان إبراهيم، **مدى أهمية الإفصاح عن القيمة العادلة للأوراق المالية لأغراض تشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، العدد الرابع، جامعة عين الشمس، القاهرة، 2003.

100. محمد فخري مكي، **إطار تجريبي لنظرية عامة في القياس المحاسبي، مجلة البحوث التجارية**، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، العدد 04، 1982.

101. محمد معتصم إبراهيم وإسماعيل محمد النجيب، **بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الاقتصادية، مجلة العلوم الاقتصادية**، عمادة البحث العلمي، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية العلوم التجارية، العدد 16، 2015.

102. مرازقة صالح، بوهرين فتيحة، **المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 قائمة التدفقات النقدية، مجلة الاقتصاد والمجتمع**، العدد 06، جامعة قسنطينة، 2011.

103. يوسف محمود جربوع، **أساس التكلفة التاريخية بين التأييد والانتقادات الموجهة إليها، مجلة المجمع العربي للمحاسبيين القانونيين**، 2001.

3.1- الأطروحات:

104. بالرقي التجاني، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة جامعة فرحات عباس، سطيف، 2006.

105. بكاري بلخير، **أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات القطاع المحروقات في الجزائر – دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010/2009.

106. بلال كيموش، **البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة، –دراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية والفرنسية والإنجليزية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف، 2016.

107. بن حمو عصمت محمد، **طرق ومحددات تقييم المؤسسات الاقتصادية العمومية في ظل إستراتيجية الخوصصة**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2016/2015.

108. بن فرج زوينة، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، غير منشورة، 2014/2013.

109. جبارة سيد محمد علي، **تصميم نظام لتقويم الأداء بالمصارف التجارية في ضوء مخرجات نظم المعلومات المحاسبية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، 2002.

110. جمال علي عطية الطرايرة، **التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن**، أطروحة دكتوراه منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2005.

111. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

112. سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.

113. قوادري عبلة، **أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية**، أطروحة دكتوراه، في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2018/2017.

114. هواري السويسي، **تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007.

115. وليد شحاتة محمد قاسم، **استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2012.

4.1- الملتقيات والتظاهرات العلمية:

116. أحمد خلوف، **الأزمة العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، الملتقى الدولي حول: الأزمة الاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية**، جامعة سطيف، 2009.

117. أحمد قايد نور الدين، **الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية، الملتقي الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، جامعة الوادي، 05-06 ماي 2013.

118. بكاري بلخبر، **النظام المحاسبي المالي والتقييم وفق طريقة الأصل المحاسبي الصافي المصحح، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013.

119. بكاري بلخير، **أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة للمؤسسات البترولية، مداخلة تحت عنوان: إشكالية تقييم المؤسسات البترولية**، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

120. بلواضح حسين وآخرون، **أثر استخدام النماذج الكمية في ترشيد قرارات تسيير المخزون، ملتقى وطني**، جامعة مسيلة، أفريل 2009.

121. بوعيشة مبارك، هبة بوشوشة، **دور جودة أمن المعلومات المحاسبية في إدارة الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، التحديات، الفرص، الآفاق**، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، نوفمبر 2009.

122. بوكساني رشيد، أوكيل نسيمة، العرابي حمزة، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية**، 17-18 جانفي 2010، الوادي.

123. ثابت حسان ثابت، عبد الواحد غازي محمد، **التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة – دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية –، الملتقى الدولي 33 حول دور معايير المحاسبة الدولية IFRS-IAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات**، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.

124. جميل احمد، سفير محمد، **تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، ملتقى وطني حول: حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري**، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.

125. زبيري عزالدين، مداخلة بعنوان: **أهمية اعتماد قائمة التدفقات النقدية كقائمة من القوائم المالية الأساسية على مستوى المخطط المحاسبي الوطني الرابع، دراسة تحليلية للمعيار رقم 07**، المركز الجامعي برج بوعريريج، 2008.

126. سويسي هواري، دبون عبد القادر، **أهمية قياس قيمة الأصول المعنوية في ظل اقتصاد المعرفة، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات**، جامعة ورقلة، 08–09 مارس 2005.

127. شنوف شعيب، زاوي أسماء، **دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية**، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009.

128. صبايحي نوال، **أثر الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي الثالث حول: آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع المعايير المحاسبية الدولية وتأثيره على جودة المعلومات المحاسبية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة الوادي، 18–19 نوفمبر 2013.

129. صديقي مسعود، صديقي فؤاد، **انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، جامعة الوادي، 2013.

130. عمورة جمال، **الإهتلاكات وتدهور قيمة التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، جامعة البليدة، 2015.

131. مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، **مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، جامعة الوادي، جانفي 2010.

132. مليكة زغيب، **مشاكل تقييم المؤسسة الصناعية دراسة حالة مؤسسة الصيانة، بحوث وأوراق عمل الملتقى الدولي المنعقد يوم 05.03 أكتوبر 2004، اقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة**، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر.

133. مؤيد الساعدي، قاسم علي عمران البياتي، **فاعلية الإفصاح المحاسبي في تقليل الفساد المالي والإداري، المؤتمر الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، 04-05 ديسمبر 2012**، جامعة المسيلة، الجزائر.

134. هواري سويسي ومحمد الأمين كماسي، **إشكالية تقييم المؤسسات، مع الإشارة إلى حالة الجزائر، الملتقى الوطني الأول حول:إشكالية تقييم المؤسسة الاقتصادية**، جامعة سكيكدة، 12و13 ديسمبر 2005.

5.1- القوانين والتشريعات:

135. الجريدة الرسمية، **العدد 08-156** الصادرة بتاريخ 26 ماي 2008.

136. المادة 718 من القانون التجاري الجزائري الصادر بتاريخ 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم بموجب المرسوم التشريعي **رقم 08/93 المؤرخ في 1994/04/12.**

2. المراجع باللغة الأجنبية:

1.2- الكتب:

137. Antoine QUEVREUX & Guillaume DE PRUNELE, **L'analyse de la valeur .**P03 Disponible sur le lien :

138. Arnaud THAUVRON, **évaluation d'entreprise**, 3éme édition, Economica, Paris, 2009.

139. Barry Elliott, Jamie Elliott, **Financial Accounting and reporting**, Fourteenth Edition, Pearson edition, UK, 2011.

140. BELLALAH Mondher, **Finance Moderne d'entreprise**, 2éme édition, Edition ECONOMICA, Paris, 2003.

141. Bernard Raffournier, **Les Normes Comptables Internationales IFRS/IAS**, Economica,2ème Edition, France, 2005.

142. brilmain Jean & GAULTIER André, **Pratique de l'évaluation et de la négociations des entreprises**, les éditions Homme et techniques, Paris, 1980.
143. Bruno Colmant, Jean-François Hubin, François Masquelier, **Application des Normes Comptables IAS 32-IAS 39- IFRS7**, Edition LACIER, Belgique, 2007.
144. C. Maillet-Baudrier, A. Le Manh, **Les Normes Comptables Internationales IAS-IFRS**, éditions Foucher, Paris, France, 2007.
145. CHAPALAIN Gérard, **Pratique de l'évaluation d'entreprise**, édition EMS, Paris, 2004.
146. Claude-Annie DUPLAT, **Evaluez votre entreprise**, édition Vuibert, 2013.

http://iae.704.free.fr/thematiques/L_analyse%20de%20la%20valeur.ppt
147. J.Barrean et J. Delahaye **"Gestion financière : Manuel et application"**, édition Dunod, Paris, 9éme édition, 2000.
148. J.Brilman et C.Maire, **Manuel d'évaluation des entreprise**, les éditions d'organisation, Paris, 1993.
149. Jean –Etienne Palard, Frank Imbert, **Guide Pratique d'évaluation d'entreprise**, Groupe Eyrolles, France, 2013.
150. Jean-François des Robert, François Méchain, Hervé Puteaux ,**normes IFRS et PME**, Dunod, paris, 2004.
151. Mauguiére Henri, **L'évaluation des entreprises non cotée**, édition dunod, paris, 1990.
152. Norbert GUEDJ, **Finance d'entreprise : Les règles de jeu** , 2éme édition , Edition D'organisation, Paris, 2001.
153. Patrice VIZZAVONA, **Evaluation des entreprises**, ATOL édition, Paris, 1991.
154. PATRICE Vizzavona, **L'évaluation des entreprises, cours et études de cas corrigés**, Berti éditions,
155. RAFFEGEAU Jean & FERNAND Dubois, **l'évaluation Financière de l'entreprise**, 1ére édition , université de France, Paris, 1988.
156. Robert Obert, **Pratique des normes IAS/IFRS,** Edition Dunod, Paris, 2004.
157. TCHEMENI Emmanuel, **l'évaluation des entreprise**, édition economica, paris, 1993.
158. VERNIMMEN Pierre, **Finance d'Entreprise**, 3éme édition, édition Dalloz, Paris, 1998.

159. Vincent BIGNON, Youri BIONDI, Xavier RAGOT, **L'analyse économique de la juste valeur** , prisme 4 , Mars 2004.
160. Wolfgang Dick, Franck Missoner-Piera, et autres, **Comptabilité Financière en IFRS,** Pearson éducation, Paris, France, 2006.
161. Wolk Harry I, Tearney, Michael G ,and Dodd ,James L., **Accounting Theory**, Fifth Edition, South Western College Publishing, 2001.

2.2- مقالات وملتقيات:

162. 16 Ernst & Young LLP, Summary of FASB Statement No. 157, **Fair Value Measurements**, October 2006.
163. American Accounting Association, **A statement of basic accounting theory**, (A,A,A) , 1966
164. Bilal Omar and Jon Simon, **Corporate aggregate disclosure practices in Jordan, Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting**, No.27, 2011.
165. BOUCHENKIR Miloud, **l'Evaluation de l'Entreprise par la Méthode de la Valeur de Rentabilité: Utilité et degré d'Application, Séminaire Nationale sur l'Evaluation des Entreprises Economiques**, Université de Skikda, 12-13 Décembre 2005.
166. Brief Richard P, **The accountants Responsibility in Historical Perspective, The accounting Review**, April, 1975.
167. Chambers Raymond J, **Accounting Evaluation and Economic Behavior,** University of Sydney, Prentice Hall, 1966.
168. Charmaine Scrimnger- Christian ,S.Wedzerai Musvoto,"**Accounting Measurement and The unresolved Conceptual problems**", The 2011 **Barcelona European Academic Conference**, Barcelona ,Spain 2011.
169. CHOINEL. A, **Introduction a l'ingénierie Financière, La revue Banque**, Paris ,2000.
170. **Committee on Foundation of Accounting Measurement, the accounting review**, AAA supplement, April.
171. Hans B. Christensen, Valeri Nikolaev, **Who uses fair value accounting for non-financial assets after IFRS adoption** ?, The University of Chicago Booth School of Business, February 2009.

172. Ijiri Yuji, Jaedicke, **Reliability and objectivity of accounting measurement, the accounting review**, July, 1966
173. INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 13, **FAIR VALUE MEASURMENT**, IFRS FOUNDATION.
174. Landsman, W.R. (2007). "**Is fair value accounting information relevant and reliable? Evidence from capital market research**". **Accounting and Business Research**, Special Issue: International Accounting Policy Forum.

3.2- أطروحات:

175. GLIZ Abdelkader, **Valeur de l'entreprise et méthode de privatisation dans un contexte de transition vers l'économie de marché**, thèse de doctorat d'état en science économique, université d'Alger ,2001/2002.

4.2- المواقع الإلكترونية:

176. http://www.startimes.com/?t=31787147
177. https://sqarra.wordpress.com/acct3/
178. /https://ar.wikipedia.org/wiki
179. http://al2f.blogspot.com/2015/03/GAAP.html
180. https://www.arabstutors.com/inventory-systems/tutorials/lcm.html
181. http://almerja.com/reading.php?idm=103553
182. www.djelfa.info/vb/archive/index/php/t-532777/html
183. http://www.q8control.com/01_-المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، أنظر إلى الموقع : .pdf
184. http://mouhasaba.3oloum.org/t279-topic
185. http://mouhasaba.3oloum.org/t279-topic
186. https://accdiscussion.com/acc12443.html
187. https://mawdoo3.com/ مفاهيم_جودة_المعلومات_المحاسبية
188. https://www.lesechos.fr/finance-marches/vernimmen/definition_taux_dactualisation.html.

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
شكر وتقدير	III
إهداء	IV
ملخص	V
مقدمة عامة	
1- إشكالية الدراسة	ت
2- فرضيات الدراسة	ت
3- أهداف الدراسة	ث
4- أهمية الدراسة	ث
5- دوافع اختيار الموضوع	ج
6- منهج البحث	ح
7- نموذج ومتغيرات الدراسة	ح
8- حدود الدراسة	خ
9- الدراسات السابقة	د
10- خطة البحث	س
الفصل الأول: تأصيل نظري للقياس المحاسبي	
تمهيد	2
المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول القياس المحاسبي	3
المطلب الأول: عموميات حول القياس	3
1. نشأة وتطور وظيفة القياس	3
2. تعريف القياس ومكوناته	4
1.2- تعريف القياس	4
2.2- مكونات القياس	5
المطلب الثاني: نظم وأساليب القياس	6

1. نظم القياس وخصائصها	6
2. أساليب القياس	7
1.2- الطريقة الأولى	7
1.1.2- أساليب القياس الأساسية المباشرة	7
2.1.2- أساليب القياس المشتقة غير المباشرة	8
2.2- الطريقة الثانية	8
1.2.2- أساليب القياس الوصفية	8
2.2.2- أساليب القياس الترتيبية	9
3.2.2- أساليب القياس العددية	9
4.2.2- أساليب القياس النسبية	9
المطلب الثالث: مفهوم القياس المحاسبي وأركانه	10
1. تعريف القياس المحاسبي	10
2. أركان القياس المحاسبي	11
1.2- الخاصية محل القياس	11
2.2- مقياس مناسب للخاصية محل القياس	11
3.2- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس	12
4.2- الشخص القائم بعملية القياس	12
المطلب الرابع: معايير القياس المحاسبي	12
1. معيار الصلاحية للغرض المستهدف منها	12
2. معيار القابلية للتحقق	13
3. معيار الموضوعية	13
4. معيار القابلية للقياس الكمي	14
5. معيار الفائدة	14
المبحث الثاني: الجوانب المختلفة للقياس المحاسبي	15

المطلب الأول: مضمون القياس المحاسبي	15
1. تحديد الكميات	15
2. تحديد الأسعار	16
1.2- وحدة قياس الأسعار	16
2.2- طرق القياس	16
1.2.2- التكلفة التاريخية	17
2.2.2- بدائل التقييم الأخرى	17
المطلب الثاني: خطوات القياس المحاسبي	17
1. تحديد الخاصية محل القياس	17
2. تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة لعملية القياس	17
3. تحديد أسلوب القياس المناسب	18
المطلب الثالث: تحيز القياس المحاسبي	19
1. مصادر تحيز القياس المحاسبي	19
1.1- تحيز قواعد القياس	20
2.1- تحيز القائم بعملية القياس	20
3.1- التحيز المشترك	20
2. أشكال تحيز القياس المحاسبي	22
1.2- تحيز الموضوعية	22
2.2- تحيز الملائمة	23
3.2- تحيز الموثوقية	23
المطلب الرابع: تأثيرات الإطار المحاسبي على عملية القياس	23
1. قيود القياس	23
1.1- عدم التأكد	24
2.1- الموضوعية والقابلية للتحقق	25

3.1- وحدة النقد كأساس للقياس	26
4.1- الحيطة والحذر	27
2. آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على القياس المحاسبي	28
1.2- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على إطار عملية القياس	28
2.2- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على طرق وقواعد القياس	29
3.2- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على السياسات المحاسبية	30
المبحث الرابع: بدائل القياس المحاسبي الخاصة بالأصول	31
المطلب الأول: التكلفة التاريخية	31
1. ماهية التكلفة التاريخية	32
1.1- تعريف التكلفة التاريخية	32
2.1- مبررات استخدام مدخل التكلفة التاريخية	33
2. مزايا وعيوب التكلفة التاريخية	34
3. آثار التضخم والتغيرات في الأسعار على التكلفة التاريخية	36
1.3- عدم قابلية البيانات للتجميع والمقارنة	37
2.3- عدم إظهار المركز المالي والأرباح على حقيقتها والخلط بين الربح ورأس المال	37
3.3- عدم توافر البيانات المناسبة لاتخاذ القرارات	38
المطلب الثاني: القيمة العادلة	39
1. نشأة القيمة العادلة	40
2. تعريف القيمة العادلة	42
3. المداخل المستعملة في عرض وتمثيل القيمة العادلة	44
4. مخاطر القيمة العادلة	46
المطلب الثالث: بدائل قياس المخزونات حسب النظام المحاسبي المالي	47
1. مفاهيم أساسية حول المخزونات	48
1.1- تعريف المخزونات	48

2.1- أهمية المخزونات	48
2. طرق قياس المخزونات	50
1.2- طريقة الوارد أولا يصرف أولا	50
2.2- طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا	50
3.2- طريقة التكلفة الوسطية المرجحة	50
4.2- طريقة التمييز المحدد	51
5.2- طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل	51
3. مزايا وعيوب طرق تقييم المخزونات	52
المطلب الرابع: بدائل قياس الإهتلاكات وفق النظام المحاسبي المالي	53
1. تعريف الإهتلاكات	53
2. العوامل المؤثرة في تحديد مبلغ قسط الإهتلاك	53
1.2- تقدير الحياة الإنتاجية للأصل	53
2.2- تقدير أساس حساب الإهتلاكات	54
3.2- اختيار طريقة حساب قسط الإهتلاك	54
3. طرق الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي	54
1.3- طريقة القسط الثابت	54
2.3- طريقة القسط المتناقص	55
3.3- طريقة القسط المتزايد	55
4.3- طريقة وحدات الإنتاج	56
المطلب الخامس: أهم المواقف والآراء حول تعدد البدائل المحاسبية	56
1. مؤيدو تعدد البدائل المحاسبية	57
2. معارضو تعدد بدائل القياس المحاسبية	58
خاتمة الفصل	61
الفصل الثاني: دراسة الإفصاح المحاسبي في ظل تعدد بدائل القياس	

تمهيد	63
المبحث الأول: مدخل إلى الإفصاح المحاسبي	64
المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي	64
1. لمحة تاريخية حول الإفصاح المحاسبي	64
2. تعريف الإفصاح المحاسبي	65
المطلب الثاني: أشكال وأنواع الإفصاح المحاسبي	67
1. حسب كمية المعلومات	68
1.1- الإفصاح الكافي	68
2.1- الإفصاح الشامل	68
3.1- الإفصاح العادل	68
4.1- الإفصاح التفاضلي	69
2. حسب درجة إلزامه	69
1.2- الإفصاح الإلزامي (الإجباري)	69
2.2- الإفصاح الاختياري	70
3. حسب دور الإفصاح	70
1.3- الإفصاح الإعلامي أو التثقيفي	70
2.3- الإفصاح الوقائي أو التقليدي	70
المطلب الثالث: المقومات الأساسية للإفصاح والعوامل المؤثرة فيه	70
1. المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي	70
2. العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي	72
المطلب الرابع: أساليب الإفصاح المحاسبي	72
1. إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها	73
2. استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها	73
3. الملاحظات الهامشية	73

4. الملاحق	73
5. المعلومات الموجودة من خلال الأقواس	73
6. تقرير المراجع	74
7. وسائل أخرى مكملة للإفصاح	74
المبحث الثاني: تنظيم المعايير المحاسبية الدولية لوظيفة العرض والإفصاح المحاسبي	75
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية	75
1. تعريف القوائم المالية	75
2. أنواع القوائم المالية	76
1.2- قائمة المركز المالي (الميزانية)	77
2.2- قائمة جدول النتائج (قائمة الدخل)	78
3.2- قائمة التدفقات النقدية	78
4.2- قائمة حقوق الملكية	78
5.2- الملاحق	79
3. أهداف القوائم المالية	79
المطلب الثاني: العرض والإفصاح وفق ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية	82
1. المعيار الدولي رقم 01 (عرض القوائم المالية)	82
1.1- مدخل إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم 01	82
2.1- شكل ومحتوى القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي رقم 01	83
1.1.2- قائمة المركز المالي	83
2.1.2- قائمة جدول النتائج	86
3.1.2- قائمة التغير في حقوق الملكية	88
2. المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 (قائمة التدفقات النقدية)	89
1.2- مدخل إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم 07	89
2.2- محتوى قائمة التدفقات النقدية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 07	90

3.2- طرق عرض قائمة التدفقات النقدية حسب المعيار الدولي رقم 07	91
المطلب الثالث: الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية	93
1. تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 من خلال النظام المحاسبي المالي	93
2. مقارنة شكل ومحتوى قوائم النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية	94
3. تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 من خلال النظام المحاسبي المالي	97
1.3- من ناحية تجميع المعلومات	98
2.3- من ناحية التسيير المالي	98
المبحث الثالث: دور الوظيفة الإعلامية للإفصاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومات في القوائم المالية في ظل تعدد بدائل قياس عناصرها	99
المطلب الأول: المحتوى الإعلامي للإفصاح المحاسبي	99
1. مفهوم المحتوى الإعلامي للتقارير المحاسبية	99
2. آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على نظام القياس المحاسبي	100
1.2- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على إطار عملية القياس	101
2.2- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على أساليب وقواعد القياس	101
3.2- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على المقاييس ووحدات القياس	102
4.2- آثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على القياسات المحاسبية	102
المطلب الثاني: جودة المعلومات المحاسبية	102
1. مفهوم جودة المعلومات المحاسبية	102
2. معايير جودة المعلومات المحاسبية	103
1.2- الدقة كمقياس للجودة	104
2.2- المنفعة كمقياس للجودة	104
3.2- الفاعلية كمقياس للجودة	105
4.2- التنبؤ كمقياس للجودة	105
5.2- الكفاءة كمقياس للجودة	105

المطلب الثالث: مدى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية 1. الشفافية كضمان الجودة	106
2. التوسع في الإفصاح كضمان الجودة	106
1.2- التقارير القطاعية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 08)	107
2.2- التقارير المرحلية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 34)	108
المطلب الرابع: علاقة القياس المحاسبي بالإفصاح المحاسبي	110
1. علاقة الترابط بين وظيفتي القياس والإفصاح	110
2. تعدد بدائل القياس وأثره على وظيفة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية	111
المطلب الخامس: مدى تأثير بدائل قياس المخزونات والإهتلاكات على القوائم المالية	112
1. مدى تأثير بدائل قياس المخزونات على القوائم المالية	113
2. مدى تأثير بدائل قياس الإهتلاكات على القوائم المالية	117
خاتمة الفصل	120
الفصل الثالث: تقييم المؤسسة في ظل تعدد بدائل القياس المحاسبي	
تمهيد	122
المبحث الأول: مدخل إلى القيمة	123
المطلب الأول: مفهوم وطبيعة القيمة	123
1. تعريف القيمة	123
2. طبيعة القيمة	125
3. تحديد القيمة	125
3.1- العوامل المحددة للقيمة	126
4. مداخل تحديد القيمة	126
1.4- مدخل التكلفة	126
2.4- مدخل السوق	127
3.4- مدخل الدخل	127
المطلب الثاني: مبادئ القيمة وتصنيفاتها	127

1. مبادئ القيمة	128
1.1- مبدأ وجود بدائل	128
2.1- مبدأ الاستبدال	128
3.1- مبدأ الإحلال	128
4.1- مبدا المنافع المستقبلية	128
2. معايير تصنيف القيمة	128
1.2- حسب الزمن	129
2.2- حسب نوع العمليات	129
3.2- حسب طبيعة الحدث	129
4.2- حسب نوع القيمة	129
المطلب الثالث: الأنواع المختلفة للقيمة	129
1. القيمة الإستعمالية أو التبادلية	129
2. قيمة الاقتناء أو قيمة الإنتاج	130
3. القيمة المتبقية (قيمة الخردة)	130
4. القيمة الدفترية	131
5. القيمة السوقية	131
6. قيمة التنازل	132
المبحث الثاني: عموميات حول وظيفة التقييم	133
المطلب الأول: مفاهيم حول وظيفة التقييم	133
1. تعريف عملية تقييم المؤسسات	133
2. خطوات عملية التقييم	134
1.2- جمع المعلومات	134
2.2- القيام بتشخيص اقتصادي للمؤسسة	135
3.2- اختيار الطريقة المناسبة للتقييم	135

4.2- وضع مخطط عمل	135
5.2- وضع مجال من القيم للمؤسسة	135
6.2- تحديد السعر	136
المطلب الثاني: دوافع ومشاكل عملية التقييم	136
1. دوافع عملية التقييم	136
1.1- أسباب اقتصادية	136
2.1- أسباب اجتماعية	137
3.1- التقييم لأغراض التفاوض	137
4.1- التقييم لأغراض اتخاذ القرار	138
5.1- التقييم لأغراض أخرى	138
2. مشاكل التقييم	140
المطلب الثالث: الوثائق اللازمة لعملية التقييم	140
1. الميزانية	141
2. جدول النتائج	141
3. الوثائق الملحقة	141
4. التصريحات الجبائية	142
5. وثائق أخرى	142
المبحث الثالث: طرق تقييم المؤسسات الإقتصادية	143
المطلب الأول: الطرق المرتكزة على الذمة المالية	143
1. الأصول المحاسبية الصافية	144
2. الأصول المحاسبية الصافية المصححة	145
3. القيمة الجوهرية	147
4. الأموال الدائمة الضرورية للاستغلال	148
المطلب الثاني: الطرق المرتكزة على العائد أو التدفقات	150

1. الطرق المرتكزة على العائد	151
1.1- قيمة المردودية	151
2.1- نسبة سعر السهم إلى الربح	152
2. الطرق المرتكزة على التدفق النقدي	153
1.2- التقييم على أساس القدرة على التمويل الذاتي	153
2.2- التقييم على أساس التدفق النقدي المتاح	154
المطلب الثالث: الطرق المرتكزة على فائض القيمة	155
1.3- الطرق المباشرة	155
2.3- الطرق غير المباشرة	157
المطلب الرابع: تأثير تعدد البدائل المحاسبية على طرق التقييم	158
1. دراسة أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على مقاربة الذمة المالية	158
2. دراسة أثر تعدد البدائل المحاسبية على مقاربة العائد أو التدفقات	160
3. دراسة أثر تعدد البدائل المحاسبية على مقاربة فائض القيمة	161
المطلب الخامس: دراسة تأثير تعدد طرق قياس المخزونات والإهتلاكات على طرق التقييم	163
1. تأثير تعدد طرق قياس المخزونات على طرق التقييم	163
1.1- تأثير تعدد طرق قياس المخزونات على طرق الذمة المالية	163
2.1- تأثير تعدد طرق قياس المخزونات على طرق العائد أو التدفقات	164
2. تأثير تعدد طرق قياس الإهتلاكات على طرق التقييم	164
1.2- تأثير تعدد طرق قياس الإهتلاكات على طرق الذمة المالية	164
2.2- تأثير تعدد طرق قياس الإهتلاكات على طرق العائد أو التدفقات	165
خاتمة	166
الفصل الرابع: الدراسةالميدانية	
تمهيد	168
المبحث الأول: الدراسة التطبيقية	169

المطلب الأول: واقع الإفصاح والتقييم في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية	169
المطلب الثاني: دراسة تأثير تعدد بدائل قياس المخزونات على الإفصاح وطرق التقييم	170
المطلب الثالث: دراسة تأثير تعدد بدائل قياس الإهتلاكات على الإفصاح وطرق التقييم	183
المبحث الثاني: الدراسة الاستقصائية حول فرضيات الدراسة	196
المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة الاستقصائية	196
1. مصادر وحدود الدراسة	196
1.1- مصادر الدراسة	196
2.1- حدود الدراسة	197
2. عينة ومجتمع الدراسة	197
3. أداة الدراسة	199
4. الأدوات الإحصائية المستخدمة	201
5. التحليل الأولي للاستبيان حول عينة الدراسة	203
6. مستوى الثبات للاستبيان	207
7. مستوى الصدق للاستبيان	207
8. صدق البناء للاستبيان ككل	211
9. إختبار توزيع بيانات العينة	212
المطلب الثاني: الإطار الاختباري للدراسة الاستقصائية	213
1. تحليل إجابات الأفراد عينة الدراسة حول محاور الدراسة	213
2. الاختبار الإحصائي لفرضيات الدراسة	220
3. تحليل فرضيات الدراسة وفق متغيرات المراقبة	230
4. اختبار صحة وجودة نموذج الدراسة	233
1.4- نموذج الدراسة	233
2.4- اختبار جودة النموذج	235
3.4- اختبار صلاحية النموذج	235

المبحث الثالث: عرض ومناقشة نتائج الدراسة	237
المطلب الأول: النتائج المتوصل إليها من اختبار الفرضية الأولى	237
المطلب الثاني: النتائج المتوصل إليها من اختبار الفرضية الثانية	238
المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها من اختبار الفرضية الثالثة	239
المطلب الرابع: النتائج المتوصل إليها من اختبار الفرضية الرابعة	240
خاتمة عامة	242
قائمة المراجع	250
قائمة الملاحق	267
قائمة الأشكال والجداول	282
قائمة المختصرات	288
فهرس المحتويات	290

الملاحق

الملحق رقم 01: ميزانية مؤسسة رابيد أويل

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F _____

Désignation de l'entreprise :
Activité
Adresse

Exercice clos le *12/31/2017*

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2010)

ACTIF	2017			2016
	Montants Bruts	Amortissements provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	5,000,000	937,500	4,062,500	4,312,500
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	2,370,504	395,084	1,975,420	
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	7,453,500	1,332,584	6,037,920	4,312,500
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	9,521,405	98,282	9,423,123	8,450,002
Créances et emplois assimilés				
Clients				
Autres débiteurs				
Impôts et assimilés	289,020		289,020	1,545
Autres créances et emplois assimilés	832,475		832,475	
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	2,369,880		2,369,880	1,281,174
TOTAL ACTIF COURANT	9,225,600	98,282	12,914,497	9,732,722
TOTAL GENERAL ACTIF	16,679,100	1,430,866	18,952,417	14,045,222

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F _____

Désignation de l'entreprise
Activité
Adresse

Exercice clos le ***12/31/2017***

BILAN (PASSIF)

PASSIF	2016	2017
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis	9,058,451	7,090,309
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)		
Ecarts de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	1,585,573	1,968,142
Autres capitaux propres I Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**10,644,024**	**9,058,451**
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières	3,900,014	
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	**3,900,014**	**0**
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	6,824,852	4,434,066
Impôts	40,679	495,574
Autres dettes	73,051	57,131
Trésorerie Passif		
TOTAL III	**2,278,956**	**4,986,771**
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**16,679,100**	**14,045,222**

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم 02: جدول حسابات النتائج لمؤسسة رابيد أويل

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F _____

Désignation de l'entreprise :
Activité
Adresse

Exercice du : 01/01/2017 Au : 31/12/2017

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques		2016		2017	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises			60,604,000		25,201,572
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			**60,604,000**		**25,201,572**
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation			144,000		54,545
I-Production de l'exercice			**60,748,000**		**25,256,117**
Achats de marchandises vendues		25,495,205		20,987,380	
Matières premières					
Autres approvisionnements		76,689		153,911	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		207,847		282,857	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations	360,000		240,000	
	Entretien, réparations et maintenance			56,000	
	Primes d'assurances	48,196			
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	39,687		30,000	
	Publicité				
	Déplacements, missions et réceptions				
Autres services		110,302		45,975	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		**26,337,927**		**21,796,124**	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		**0**	**34,410,074**	**0**	**3,459,993**
Charges de personnel		1,576,334		875,302	
Impôts et taxes et versements assimilés		574,359		283,453	
IV-Excédent brut d'exploitation		**0**	**32,259,380**	**0**	**2,301,238**

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F _____

Désignation de l'entreprise :
Activité
Adresse

Rubriques	2016		2017	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels		1		15,186
Autres charges opérationnelles	3,103			
Dotations aux amortissements	645,084		348,282	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel	**0**	**17,508,348**	**0**	**1,968,142**
Produits financiers				
Charges financières	59,089			
VI-Résultat financier	**59,089**	**0**	**0**	**0**
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	**0**	**17,449,259**	**0**	**1,968,142**
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (Charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire	**0**	**0**	**0**	**0**
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**0**	**16,540,358**	**0**	**1,968,142**

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم 03 ميزانية مؤسسة سوك مانيا

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F _____

Désignation de l'entreprise :
Activité
Adresse

Exercice clos le ***12/31/2017***

BILAN (ACTIF)

Série G, n°2 (2010)

ACTIF	2017			2016
	Montants Bruts	Amortissements provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	5,000,000	937,500	4,062,500	4,312,500
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	2,370,504	395,084	1,975,420	
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	7,370,504	1,332,584	6,037,920	4,312,500
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	9,521,405	98,282	9,423,123	8,450,002
Créances et emplois assimilés				
Clients				
Autres débiteurs				
Impôts et assimilés	289,020		289,020	1,545
Autres créances et emplois assimilés	832,475		832,475	
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	2,369,880		2,369,880	1,281,174
TOTAL ACTIF COURANT	13,012,779	98,282	12,914,497	9,732,722
TOTAL GENERAL ACTIF	20,383,283	1,430,866	18,952,417	14,045,222

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F _____

Désignation de l'entreprise
Activité
Adresse

Exercice clos le ***12/31/2017***

BILAN (PASSIF)

PASSIF	2017	2016
CAPITAUX PROPRES :		
Capital émis	9,058,451	7,090,309
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées(1)		
Ecarts de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	1,585,573	1,968,142
Autres capitaux propres I Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**10,644,024**	**9,058,451**
PASSIFS NON-COURANTS :		
Emprunts et dettes financières	1,369,811	
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	**1,369,811**	**0**
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	6,824,852	4,434,066
Impôts	40,679	495,574
Autres dettes	73,051	57,131
Trésorerie Passif		
TOTAL III	**6,938,582**	**4,986,771**
TOTAL PASSIF (I+II+III)	**18,952,417**	**14,045,222**

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم 04: جدول حسابات النتائج لمؤسسة سوك مانيا

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F _____

Désignation de l'entreprise :
Activité
Adresse

Exercice du : 01/01/2017 Au : 31/12/2017

COMPTE DE RESULTAT

Rubriques		2017		2016	
		DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises			30,637,468		25,201,572
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			**30,637,468**		**25,201,572**
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation			144,000		54,545
I-Production de l'exercice			**30,781,468**		**25,256,117**
Achats de marchandises vendues		25,495,205		20,987,380	
Matières premières					
Autres approvisionnements		76,689		153,911	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		207,847		282,857	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations	360,000		240,000	
	Entretien, réparations et maintenance			56,000	
	Primes d'assurances	48,196			
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	39,687		30,000	
	Publicité				
	Déplacements, missions et réceptions				
Autres services		110,302		45,975	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		**26,337,927**		**21,796,124**	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		**0**	**4,443,541**	**0**	**3,459,993**
Charges de personnel		1,576,334		875,302	
Impôts et taxes et versements assimilés		574,359		283,453	
IV-Excédent brut d'exploitation		**0**	**2,292,848**	**0**	**2,301,238**

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F _____

Désignation de l'entreprise :
Activité
Adresse

Rubriques	2017		2016	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Autres produits opérationnels		1		15,186
Autres charges opérationnelles	3,103			
Dotations aux amortissements	645,084		348,282	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel	**0**	**1,644,663**	**0**	**1,968,142**
Produits financiers				
Charges financières	59,089			
VI-Résultat financier	**59,089**	**0**	**0**	**0**
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	**0**	**1,585,573**	**0**	**1,968,142**
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (Charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire	**0**	**0**	**0**	**0**
Impôts exigibles sur résultats				
Impôts différés (variations) sur résultats				
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**0**	**1,585,573**	**0**	**1,968,142**

(*) À détailler sur état annexe à joindre.

الملحق رقم 5: استبيان الدراسة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة فرحات عباس سطيف
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

هذا الاستبيان موجه إلى مهنيي وأكاديميي المحاسبة في الجزائر

يقوم الطالب بإعداد بحث علمي من متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية– تخصص محاسبة مالية وتدقيق – تحت عنوان:

آثار تعدد بدائل القياس المحاسبي على عملية الإفصاح والتقييم في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والذي يحاول الباحث من خلاله معرفة الآثار المترتبة عن تعدد البدائل المحاسبية المتعلقة بقياس المخزون وحساب الإهتلاكات على وظيفة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وعلى مختلف طرق تقييم المؤسسة،ة وسعيا وراء تحقيق أهداف هذا البحث نضع بين أيديكم هذا الاستبيان راجين منكم الإجابة عنه بكل عناية وموضوعية.

شكرا على حسن تعاونكم

المترشح: طبيب أسامة

ملاحظة: ضع العلامة (×) على الإجابة المختارة

أولا: بيانات شخصية.

1. **الجنس :**

ذكر ☐ أنثى ☐

2. **المؤهل العلمي:**

ليسانس ☐ ماستر ☐

دراسات عليا ☐ شهادة أخرى ☐

3. **عدد سنوات الخبرة:**

أقل من خمس سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐

من 10 سنوات إلى 20 سنة ☐ أكثر من 20 سنة ☐

4. **الوظيفة:**

مهني محاسبة ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐

أكاديمي ☐

ثانيا: **بيانات الدراسة.**

المحور الأول: تأثير تعدد بدائل قياس المخزون على القوائم المالية

حسب رأيكم ما هي دوافع الكامنة وراء الاهتمام ببدائل القياس المحاسبي الخاصة بالمخزون؟

الرقم	البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	التأثيرات المتوقعة على مركزها المالي (الميزانية)					
2	لأن الثبات في تطبيق نفس الطرق والسياسات المحاسبية الخاصة بالقياس يجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة.					
3	التأثيرات المتوقعة على نتائج أعمال المؤسسة (جدول النتائج)					
4	لاعتبار القياس المحاسبي الدقيق من أهم الدلائل على إفصاح صادق وكاف.					
5	نظرا لأهمية عنصر المخزون ووزنه في أصول المؤسسة					
6	لتفادي تضخيم أو تخفيض مقدار أصول المؤسسة					
7	لتأثر نتائج عملية القياس المخزونات بالتقلبات في الأسعار.					
8	لدخول المخزونات في حساب قيمة الأصول بالميزانية.					
9	لدخول المخزون في حساب قيمة الربح الصافي بجدول حسابات النتائج.					
10	لتفادي تقادم وتلف المخزون					
11	لتفادي التقرير السلبي من قبل المدقق الخارجي					
12	لأن اختيار البديل المحاسبي الأنسب لقياس المخزون يضمن المحافظة عليه كما وكيفا.					
13	لأن اختيار البديل المحاسبي المناسب لقياس المخزونات يضمن استمرارية نشاط المؤسسة					
14	للتمكن من حساب الضرائب الواجبة الدفع على المؤسسة بعدالة ودقة.					

المحور الثاني: تأثير تعدد بدائل قياس المخزون على قيمة المؤسسة

تؤثر بدائل القياس المحاسبي على صورة المؤسسة، حسب رأيكم إلى ما ترجع أسباب اختلاف قيمة المؤسسة المحسوبة وفق مختلف الطرق في ظل تعدد بدائل قياس المخزونات؟

الرقم	البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا اوافق	لا أوافق بشدة
1	لنتائج أعمالها من خلال جدول النتائج					
2	لوجود أو انعدام سوق مالي نشط					
3	للقائم بعملية التقييم					
4	لتكاليف الطريقة المستعملة					
5	لطبيعة القطاع الذي تنشط به					
6	للبيئة الإقتصادية وثقافة المحيط					
7	لحجم ونشاط المؤسسة					
8	للدافع وراء عملية التقييم					
9	لمستعملي نتائج التقييم					
10	لنوع الطريقة المستخدمة في التقييم					
11	للرغبة في الوصول إلى القيمة الحقيقية للمؤسسة					
12	لقيمة مركزها المالي (الميزانية)					

المحور الثالث: تأثير تعدد طرق حساب الإهتلاكات على القوائم المالية

تختلف درجة تأثير الإهتلاكات على القوائم المالية، حسب رأيك ما هي العوامل التي تقف وراء هذا الاختلاف في التأثير؟

الرقم	البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	نوع الطريقة المستخدمة في الإهتلاك					
2	حجم ونشاط المؤسسة					
3	قيمة الأصل محل الإهتلاك					
4	طبيعة الأصل المهتلك					
5	المنافع الإقتصادية للأصل					
6	مدة اهتلاك الأصل					
7	طريقة الحصول على الأصل					
8	مدى سهولة وصعوبة تطبيق طرق على حساب أخرى					
9	التشريعات والقوانين المعمول بها					
10	القدرة على تقدير العمر الإنتاجي للأصل					

المحور الرابع: تأثير تعدد طرق حساب الإهتلاكات على قيمة المؤسسة

تتأثر قيمة المؤسسة المحسوبة وفق مختلف الطرق بمبلغ الإهتلاك بالقوائم المالية، حسب رأيك كيف يمكن لطرق الإهتلاك التأثير على قيمة المؤسسة؟

	البيان	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1	لاعتماد مختلف الطرق على قائمة الربح بجدول النتائج					
2	اعتماد طريقة القسط الثابت يؤدي إلى توزيع أعباء الإهتلاكات					

	بصورة عادلة.					
3	لأن استخدام القسط المتناقص يؤدي إلى تخفيض الأرباح بالسنوات الأولى من عمر الأصل					
4	لأن استخدام القسط المتزايد يؤدي إلى تضخيم الربح بالسنوات الأولى من عمر الأصل					
5	لاعتماد مختلف الطرق على مجموع الأصول الصافية بقائمة المركز المالي (الميزانية)					
6	لأن القسط المتزايد يؤدي إلى تضخيم مقدار الأصول الصافية في بداية عمر الأصل					
7	لأن استخدام القسط المتناقص يؤدي إلى تخفيض مقدار الأصول الصافية في بداية عمر الأصل					
8	لأن الإهتلاكات أعباء مالية وجب تخفيضها من الربح					

قائمة المحكمين:

الأستاذ الدكتور: روابحي عبد الناصر
الأستاذ الدكتور: بالرقي التجاني
الأستاذ الدكتور: ملياني عبد الحكيم
الدكتور: لعايب عبد الرحمان
الدكتور: زديوي عبد الرحيم
الدكتورة: بوغازي زينب
الأستاذ الدكتور: بن فرحات ساعد
محافظ الحسابات–محاسب معتمد: ضوامن أنيس