الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة فرحات عباس / سطيف 1
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

Université Ferhat Abbas / Sétif 1
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des sciences de Gestion

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير التخصص: إدارة مالية

تحت عنوان:

أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
_ دراسة تطبيقية _

إعداد الطالب:
العزلي كمال

إشراف الدكتورة:
د. بلعة جويدة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	مؤسسة الانتساب	الصفة
بومعراف إلياس	أستاذ	جامعة سطيف 1	رئيسا
بلعة جويدة	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف **1**	مشرفا ومقررا
تريش نجود	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف **1**	مناقشا
لطرش فريد	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف **1**	مناقشا
كيموش بلال	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سكيكدة	مناقشا
سبتي إسماعيل	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة فرحات عباس / سطيف 1
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

Université Ferhat Abbas / Sétif 1
Faculté des Sciences Économiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des sciences de Gestion

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في علوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير التخصص: إدارة مالية

تحت عنوان:

أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
_ دراسة تطبيقية _

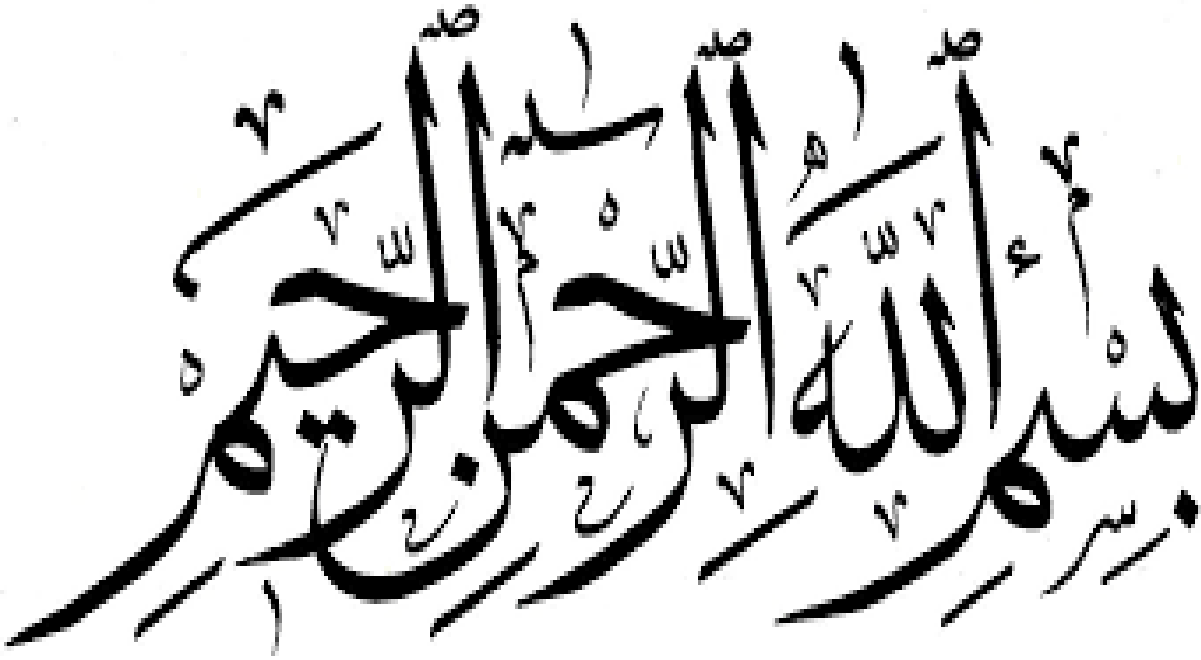
إعداد الطالب:
العزلي كمال

إشراف الدكتورة:
د. بلعة جويدة

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	مؤسسة الانتساب	الصفة
بومعراف إلياس	أستاذ	جامعة سطيف 1	رئيسا
بلعة جويدة	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف **1**	مشرفا ومقررا
تريش نجود	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف **1**	مناقشا
لطرش فريد	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سطيف **1**	مناقشا
كيموش بلال	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سكيكدة	مناقشا
سبتي إسماعيل	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2023/2022


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

أحمد الله تعالى وأشكره على فضله وتوفيقه لي لإتمام هذا العمل.

أتقدم بجزيل شكري الى الأستاذة الفاضلة **بلعة جويدة** التي أشرفت على هذه الأطروحة، نظير توجيهاتها المستمرة وملاحظاتها القيمة، وإرشادي.

وأشكر الأساتذة الكرام الذين تكرموا بمناقشة هذا العمل وتقييمه

كما أشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل

إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

بجامعة فرحات عباس سطيف 01

إلى عمال مكتبة الدكتوراه، مكتبة الكلية، المكتبة المركزية

أشكر كل من حفزني على إتمام هذا العمل

شكرا جزيلا

إهـــــــداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

أهدي ثمرة هذا العمل إلى:

الوالدين الكريمين حفظهما الله ورعاهما وأطال في عمرهما

إلى زوجتي العزيزة حفظها الله ورعاها

إلى أولادي صهيب وأبرار (رزان)

إلى أخوتي واخواتي وجميع أفراد عائلتي

إلى زملائي وزميلاتي في الدراسة

زملاء العمل

الى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل

إلى كل هؤلاء وبأسمى معاني الحب والوفاء أهدي هذا العمل.

مقدمة عامة

تمهيـد

شهدت البيئة الاقتصادية مجموعة من التحولات على الصعيد العالمي، أبرزها ظهور مفهوم العولمة وما تضمنته من زيادة في حرية التعاملات التجارية والمالية بين الدول والتطور الكبير في المجال التكنولوجي الذي أدى الى تسهيل نقل المعلومات، وجلب الاستثمارات الأجنبية وتطور أسواق المال. ولمسايرة هذه التغيرات والتطورات كان من الضروري تغيير بعض المبادئ التي تقوم عليها مهنة المحاسبية، وإعادة التفكير في المفاهيم المحاسبية المتعلقة بالقياس المحاسبي لعناصر الأصول والالتزامات، والذي شكل جانبا كبيرا من اهتمام الباحثين المختصين في المجال المحاسبي لاختيار طريقة القياس الأكثر ملاءمة لتوفير المعلومات المحاسبية ذات مصداقية وموثوقية؛

بعد الانتقادات الموجهة إلى أسلوب القياس المبني على التكلفة التاريخية والذي عجز عن مواكبة هذه التغيرات الاقتصادية، إذ أنه يعبر عن الماضي ولا يمكنه قياس الحاضر والتنبؤ بالمستقبل بسبب التغيرات التي تحدث في الأسعار من وقت الى آخر. وأن الاستمرار في تطبيقها سيؤدي إلى التضليل في البيانات المنشورة في القوائم المالية للمؤسسات نظرا لما تتميــز به من عيوب بسبب عدم ثبات قيمة العملة، وبالتالي عدم تزويد مستخدميها بالمعلومات الصحيحة التي تساعدهم في اتخاذ القرارات. ومن هنا ظهرت الحاجة الى إيجاد بدائل جديدة للقياس المحاسبي، تعمل على التقليل من التضليل وتوفير معلومات ملائمة ذات مصداقية وموثوقية وتكون أقرب للواقع الفعلي، وتتماشى مع التغيرات الاقتصادية الحاصلة؛

الأمر الذي أدى بالجهات المختصة الى إصدار العديد من المعايير المحاسبية والتعديلات لتغطية الانتقادات الموجهة الى أسلوب القياس بالتكلفة التاريخية، وتتلاءم مع التغيرات الاقتصادية وتطور المعاملات التجارية والمالية بين الدول، فتبنت مفهوم القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخيــة، لقياس وعرض بنود القوائم المالية؛

ففي ظل هذه التحديات الجديدة التي اوجدها النظام الجديد في العالم وعلى غرار دول العالم توجب على النظام الاقتصادي الجزائري القيام بعدة إصلاحات اقتصادية لتحسين البيئة المحاسبية في الجزائر وجعلها تتواكب مع التطورات الحاصلة في العالم قصد جلب الاستثمارات الأجنبية والاندماج في الاقتصاد العالمي.

1- إشكالية البحث

يهدف مجلس المعايير المحاسبة الدولية من وراء تطبيق محاسبة القيمة العادلة إلى تعزيز جودة المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية كن أجل ترشيد القرارات الاستثمارية لمستخدميها، وفي ظل هذه التحديات سعت الجزائر

إلى توفير بيئة أعمال ملائمة لمواكبة الواقع الاقتصادي العالمي والذي يتميز بالتنافسية الشديدة في جلب الاستثمارات سواء الوطنية منها أو الأجنبية ،كما قامت بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية من أهمها تبني النظام المالي المحاسبي مطلع سنة 2010 المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 . والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ويقضي بتطبيق نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح عليها اسم القيمة الحقيقية، فأصبحت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أمام تحدي تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل خصوصيات البيئة المحاسبية الجزائرية.

بناء على ما تم ذكره يمكن طرح وصياغة الإشكالية التالية:

ما هو أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة البيانات في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

ويندرج تحت هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1-هل توجد مبررات كافية تؤدي الى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلًا من التكلفة التاريخية؟

2-هل تطبيق القيمة العادلة يؤثر على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

3-ما هي محددات تطبيق القيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

4-ما هي عوائق تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

2- فرضيات البحث

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

1-توجد مبررات كافية تؤدي الى اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية؛

4-تطبيق القيمة العادلة يؤثر على جودة القوائم المالية من خلال الجوانب التالية:

- توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائري؛

- توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

- توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة قابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

– توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

3– توجد محددات تسمح بالتطبيق الجيد للقيمة العادلة بما يضمن تحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية؛

4– توجد عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

3- أهمية البحث

يكتسي هذا البحث أهمية بالغة نظرا لزيادة الاهتمام بالقيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية في ظل عدم ثبات وحدة القياس وهي النقود؛ إضافة إلى تأثيرها على جودة القوائم المالية.

فهذا البحث يعالج أحد أهم المشكلات المحاسبية الحديثة التي تبحث عن بديل للقياس المحاسبي لمعالجة القصور الذي تعاني منه التكلفة التاريخية وهو القيمة العادلة. حيث أثارت اهتمام العديد من الباحثين والمفكرين بين مؤيد ومعارض لتطبيقها وحول مدى ملاءمتها لتحقيق جودة المعلومات المالية، ومدى تأثير تطبيقها على الخصائص النوعية للمعلومات المنشورة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

كما يستمد هذا البحث أهميته في التعرف على المعوقات والمشاكل التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ومدى توفر الظروف المناسبة لتطبيقها.

4- أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

– التعرف على مفهوم وأهداف محاسبة القيمة العادلة وآليات تطبيقها؛

– التعرف على مفاهيم ومداخل جودة المعلومات المالية؛

–الإلمام بالخصائص التي يمكن أن تضيفها القيمة العادلة للقوائم المالية ؛

– التعرف على آثار تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة القوائم المالية؛

– التعرف على محددات جودة القوائم المالية في ظل تطبيق القيمة العادلة؛

– التعرف على مدى ملاءمة البيئة الجزائرية لقياس القيمة العادلة وكشف العوائق التي تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة.

5-منهجية البحث

لتحقيق أهداف البحث والإجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات وصولا إلى النتائج والاقتراحات، تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي لإعداد الإطار النظري للدراسة وذلك من خلال استقراء ما أمكن التوصل إليه من المراجع العلمية المختلفة المتخصصة في مجال المحاسبة والمالية والمتعلقة بموضوع البحث المتمثل في أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والتي تم تحليلها والاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث، وتم استخدام الاستبيان في الجانب التطبيقي وذلك بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي والاعتماد على الأساليب الإحصائية وبرنامج SPSS ، وأدوات الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي لمعالجة البيانات التي تم جمعها وتحليلها قصد اختبار الفرضيات، وبالتالي الوصول إلى مجموعة من النتائج التي من خلالها يتم تقديم الاقتراحات والتوصيات المناسبة.

6- حدود البحث

تمثلت حدود البحث المكانية في مكاتب المحاسبة المعتمدة والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية والجامعات، حيث تم استقصاء آراء عينة من المهنيين في المجال المحاسبي والمالي تتكون أساسا من مكاتب المحاسبة المعتمدة (خبراء محاسبين، ومحافظي الحسابات، ومحاسبيين معتمدين)، ومن إطارات المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإضافة الى الأساتذة الأكاديميين في الجامعات.

أما الحدود الزمانية فكانت في الفترة الممتدة من 01 أفريل 2022 إلى غاية 30 جوان 2022، أي ثلاثة أشهر تم فيها توزيع وجمع استمارات البحث.

7- صعوبات البحث

من أهم الصعوبات التي واجهت الباحث:

- صعوبة الحصول على الإجابات من قبل بعض المستجوبين، كالتأخر في ارجاع الاستمارة بسبب انشغالاتهم، أو عدم تجاوب البعض منهم مع الاستمارات المطلوبة لأسباب مجهولة؛
- نقص وعي بعض المستجوبين وعدم الإلمام بمفهوم القيمة العادلة خاصة من قبل المهنيين.

8- أسباب اختيار الموضوع

تتمثل أهم أسباب اختيار الموضوع فيما يلي:

– الميل الشخصي لدراسة المواضيع ذات الصلة بمجال المالية والمحاسبة؛

– كون القيمة العادلة أحد المواضيع الحديثة التي أثارت الجدل بين الباحثين والمهنيين في مجال المحاسبة والمالية في البيئة الجزائرية؛

– الدور الفعال لمحاسبة القيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية وأثرها على جودة القوائم المالية؛

– دراسة واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

– بالإضافة إلى الرغبة في تقديم الجديد وإثراء المكتبة بهذه المساهمة في مجال المالية والمحاسبة.

9-الدراسات السابقة

فيما يلي بعض الدراسات التي تناولت دراسة محاسبة القيمة العادلة والقريبة من موضوع هذا البحث.

- الدراسات باللغة العربية

أ- دراسة بن أودينة بوحفص، 2020، بعنوان مدى جاهزية بيئة الاعمال الجزائرية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة –دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

هدف هذا البحث الى معرفة مدى توفر متطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في بيئة الاعمال الجزائرية، من خلال استقصاء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة، ومن أهم النتائج التي توصل اليها البحث أن ممارسي مهنة المحاسبة يرغبون في التحول من التكلفة التاريخية إلى طريقة قياس بديلة إلا أن بيئة الاعمال الجزائرية (المحاسبية والاقتصادية والمالية وحتى القانونية) لا تتوفر على متطلبات تطبيق القيمة العادلة، وهذا هو العائق الأساسي أمام تطبيقها في الجزائر.

ب–دراسة عياد السعدي 2019، بعنوان **تقييم جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التقييم بالقيمة العادلة، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة.**

هدف هذا البحث إلى تقييم أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر المحاسبين ومحافظي الحسابات، كذلك إلى معرفة واقع تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتقييم البيئة المحاسبية الجزائرية، وقياس مدى جاهزيتها لتبني معايير الإبلاغ المالي ومسايرة التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي على الصعيد الدولي؛ وذلك بدراسة مقومات البيئة المحاسبية

الجزائرية ومدى ملاءمتها لتطبيق القيمة العادلة مع تحديد أهم العقبات والمشكلات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيقها.

ولتحقيق أهداف البحث تم إعداد استبيان لتقييم أثر تطبيق القياس بالقيمة العادلة على جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية. فتم التوصل إلى أن القيمة العادلة تزيد من جودة المعلومات المحاسبية وتعزز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي لمواكبة التطورات على الصعيد الدولي وإزالة العقبات التي تحول دون تطبيق القيمة العادلة بالشكل المطلوب.

ج–دراسة سعيداني محمد السعيد 2018، بعنوان **الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه علوم تسيير، جامعة غرداية.**

هدف هذه البحث إلى معرفة مدى تأثير الإفصاح المحاسبي القائم على القيمة العادلة على المعلومات المحاسبية خاصة في مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي؛ وذلك عن طريق إجراء استقصاء لآراء عينة من المحاسبين الماليين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والمدققين الخارجيين والمستثمرين شملت 192 مستجوب. كما هدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على مشاكل القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية والتوجه إلى تطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي. وقد توصل هذا البحث إلى أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يساهم بشكل كبير في تحقيق خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية، بينما يفتقر الى خاصية الموثوقية بمكوناتها الثلاثة: الحياد، والقابلية للتحقق، والصدق في العرض. كما يساعد المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وترشيدها.

د–دراسة حديدي آدم 2015، بعنوان **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية –دراسة ميدانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه.**

هدف هذه البحث الى توضيح أثر استخدام محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبالتالي على الإبلاغ المالي في القوائم المالية للبنوك، كما حاول معرفة مدى توفير البيئة المحاسبية الجزائرية لمتطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة، ومدى التزام البنوك التجارية الجزائرية بتطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة.

ولتحقيق هذه الأهداف تم إعداد استبانة لتحديد أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية من وجهة نظر فئات البحث المستهدفة، و توصل هذا البحث إلى أن تطبيق نموذج القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية يساهم في جعل هذه المعلومات أكثر ملاءمة لمتخذي القرارات في البنوك التجارية الجزائرية ويعمل على زيادة درجة التأكد وتقليل درجة عدم التأكد، إضافة إلى أن إعداد البيانات المحاسبية وفقا للقيمة العادلة يعزز من ميزة القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية. وبين بأنه رغم تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر للقيمة العادلة "القيمة الحقيقية" إلا أن تطبيقها يبقى صعبا في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

هـ–دراسة محمد حسان بن مالك، محمد البشير غوالي2015، بعنوان أثر القياس المحاسبي المستند على القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي – دراسة تطبيقية، مجلة الباحث، المجلد 15، العدد 15.

يهدف البحث إلى معرفة أثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من خلال عينة من الشركات الناشطة في الجنوب الشرقي، فتم تحليل الجوانب النظرية المرتبطة بمحاسبة القيمة العادلة والمعالجات وتحليل العلاقة بين القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وأخبرا تأثير القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المالية. وتم استعمال 84 استمارة استبيان، وأظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي لاستعمال القيمة العادلة في الرفع من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

و–دراسة جميل حسن النجار، بعنوان **أثر تطبيق القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية**، دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3 ،2013.

هدف هذا البحث الى توضيح أثر تطبيق القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وتحديد مدى وجود مشكلات ومعوقات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وقد طبق البحث على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين، والمديرين الماليين للشركات الفلسطينية، وتصل إلى مجموعة من النتائج أهمها أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة من قبل الشركات المساهمة العامة يزيد من درجة موثوقية وملاءمة المعلومات الواردة في قوائمها المالية، كما أنها تواجه العديد من العوائق منها عدم توافر أسواق نشطة ملائمة لقياس القيمة العادلة لكثير من الأصول في فلسطين.

ز–دراسة باسل فهد عبد الحميد قشلان 2011 بعنوان أثر تطبيق منهج القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الأردنية في ضواء الأزمة المالية العالمية.

هدف البحث إلى تحليل أثر القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الأردنية في ضوء الأزمة المالية العالمية. وذلك عن طريق المقارنة بين النتائج المالية المنشورة باستخدام القيمة العادلة وتلك المحسوبة حسب التكلفة التاريخية للأصول المالية، وتوصل إلى أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، وأن تطبيقها على البيانات المالية للبنوك التجارية الأردنية له أثر إيجابي على أداء إدارة البنوك في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة بناء على بيانات ملائمة تعكس الواقع.

ي-دراسة حواس صلاح 2008، بعنوان التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر.

هدف البحث إلى تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات المحاسبية المتبعة على المستوى الدولي، ومن ثم تحليل وتقييم انعكاساتها على وضعية البيانات التي توفرها البيانات المحاسبية المنشورة للمتعاملين في الأسواق المالية الدولية، كما هدف إلى تشخيص أهم المعوقات التي تحول دون تحقيق التوافق والتنسيق بين معايير المحاسبة المطبقة بين الدول المختلفة. وتم التوصل إلى أن الاعتماد على معلومات محاسبية ملائمة تتأثر بالفروض والمبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية كالتكلفة التاريخية التي تتجاهل التغيرات في الأسعار التي تحدث من فترة الى أخرى، وحالات التضخم غير ملائم لجودة المعلومات المحاسبية ومدى ملاءمتها لاتخاذ القرارات. لذا كان من الواجب إعطاء القيمة العادلة مزيدا من الاهتمام لتحل محل التكلفة التاريخية لأنها تأخذ بالحسبان أثر التضخم والتغير في الأسعار والتطورات الاقتصادية المنتشرة مما يؤدي إلى الارتقاء بالإبلاغ المالي والمحتوى الإعلامي للتقارير المالية وتوفير المعلومات المحاسبية ذات الجودة الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الناجعة.

- الدراسات باللغة الأجنبية

أ-دراسة Kwasi ,Acheampong, Akenten 2018، بعنوان:

Fair value accounting: implementation challenges facing small and medium-sized entities in the agricultural sector

هدف البحث إلى معرفة المعوقات التي يواجهها تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القطاع الزراعي في غانا، حيث أثبت البحث بأن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 معقد، يصعب تطبيقه على مستوى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القطاع الزراعي في غانا، كما أشار إلى أن تطبيق القيمة العادلة يؤدي الى تحسين جودة التقارير المالية وبالتالي زيادة ثقة المستثمرين، كما بين بأن التعليم الأكاديمي لا يركز على المعايير الدولية للإبلاغ المالي، وأنه لا يوجد تدريب وتعليم كافيين لممارسي المحاسبة لتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي في القطاع الزراعي في غانا، وبالتالي على الهيئات التنظيمية تنظيم برامج تدريبية لمعدي القوائم المالية لتنفيذ المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 13، بالإضافة إلى ارتفاع تكاليف تنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ب–دراسة Lambert Jerman 2013، بعنوان:

La Juste Valeur : Une Comptabilité Actuarielle Pour Les Marches Ou Les Comptables ?

وهي مقال منشور في مجلة المحاسبة بلا حدود، الفرع الفرنسي بكندا. هدف البحث إلى تسليط الضوء على كيفية استغلال القيمة العادلة على مستوى الاقتصاد الكلي من طرف واضعي المعايير المحاسبية، كما بين بأن استخدام القيمة العادلة يؤدي الى حالة عدم اليقين لدى المستثمرين عند إعداد القوائم المالية. وتوصل إلى أن محاسبة القيمة العادلة هي مكسب لواضعي المعايير المحاسبية ومعدي القوائم المالية تجاه مستخدميها، حيث تعتبر وسيلة لنقل المعلومات للتقليل من التضارب في معلومات الاتصال المالي، بالإضافة إلى أن محاسبة القيمة العادلة تعتمد على توقعات التدفقات النقدية مما تمنح البيانات المالية قدرا أكبر من الوضوح.

ج–دراسة (Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolayev)2012 بعنوان،

Fair value accounting for non–financial assets pass the market test to choose between fair value and historical cost

قام الباحث بدراسة سوق يتحدد فيها السعر بقوى السوق وليس عن طريق الهيئة التنظيمية، وتوصل إلى أن هناك محدودية في استخدام القيمة العادلة، وأن محاسبة القيمة العادلة لا يمكن ان تصبح هي طريقة القياس الأساسية للأصول غير المالية.

د–دراسة Wayane R Landsman 2006، بعنوان:

Fair value accounting for financial instruments: some implications for bank regulation.

هدف البحث إلى توضيح أهمية استخدام محاسبة القيمة العادلة من طرف البنوك في تحديد رأس المالي التنظيمي للبنك واتخاذ القرارات المالية، كما أوضح بأن هيئة المعايير المحاسبية الدولية أمرت بالاعتراف بجميع الأدوات المالية بالقيمة العادلة، حيث درس الباحث سوق مالية وتوصل إلى أن القيمة العادلة تسمح بتقليل التلاعب في الموجودات بالنسبة للإدارة، وأنه يجب الأخذ بعين الاعتبار أفضل السبل لتقليل خطأ القياس بالقيمة العادلة لتعظيم فائدتها بالنسبة للمستثمرين عند اتخاذ القرارات الاستثمارية مما يزيد من الكفاءة الاقتصادية للبنوك.

- ما يميز هذا البحث عن الدراسات السابقة:

بعد استعراض الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع لوحظ أنها تختلف من بلد إلى آخر، وأن البعض منها ركز على جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية وتأثرها بمحاسبة القيمة العادلة، وبعضها الآخر سلط الضوء على تطبيق محاسبة القيمة العادلة في القطاع المصرفي أو الأدوات المالية، وربطها بمتغيرات مختلفة، ومنها ما لجأ إلى مقارنة بدائل القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة أيهما أحسن، كما اكتفت بعض الدراسات على بعض الآثار المترتبة للقياس بالقيمة العادلة على جودة التقارير المالية.

في حين تميز هذا البحث بما يلي:

- البحث كان استطلاعي مس مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية متعددة الأنشطة (خدمية، تجارية، إنتاجية) بالإضافة الى مجموعة من المهنيين المعتمدين في المحاسبة، التي تتميز بخبرة مهنية لا بأس بها، إلى جانب مجموعة من الأكاديميين في الجامعة.
- تناول البحث بالإضافة إلى أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة القوائم المالية، محددات تطبيق القيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- تناول البحث واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل التحديات الاقتصادية الراهنة.

10-هيكل البحث

قصد الالمام بمختلف جوانب البحث ومعالجة الإشكالية المطروحة تم تقسيمه إلى الفصول التالية:

الفصل الأول:

تم تخصيصه لماهية القيمة العادلة، حيث تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، تضمن المبحث الأول الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة، أما المبحث الثاني فتطرق الى القيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية الدولية، في حين تناول

المبحث الثالث القياس على أساس القيمة العادلة والإفصاح عنها، والمبحث الرابع تناول محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

الفصل الثاني:

تم تخصيصه للإطار العام لإعداد القوائم المالية، حيث تم تقسيمه إلى أربعة مباحث، تضمن المبحث الأول الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، فيما تطرق المبحث الثاني إلى عرض القوائم المالية، والمبحث الثالث إلى جودة القوائم المالية، أما المبحث الرابع فتناول العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المالية.

الفصل الثالث:

في هذا الفصل تم تناول الجانب التطبيقي للبحث الذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، حيت تطرق المبحث الأول إلى منهجية البحث الميدانية، في حين تضمن المبحث الثاني دراسة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة البحث أما في المبحث الثالث فقد تم اختبار فرضيات البحث.

الفصل الأول

ماهية القيمة العادلة

تمهيد

في إطار السعي وراء تحقيق أهداف المحاسبة، المتمثلة بشكل أساسي في قياس المعلومات المالية التي تعكس أداء المؤسسات، وتوصيلها إلى مستخدمي القوائم المالية، قصد اتخاذ قرارات استثمارية وتمويلية رشيدة، وفي الوقت المناسب، فقد اتجهت معظم الهيئات والمنضمات المحاسبية في معظم دول العالم وعلى غرارها مجلس المحاسبية الدولية IASBومجلس معايير المحاسبة المالية الامريكية FASB إلى تبني مفهوم القيمة العادلة كأسلوب للقياس المحاسبي، وتوسيع نطاق القياس به، ويتجلى ذلك في إصدار معايير ترتكز على القيمة العادلة، سعيا منها لإعادة النظر في أسلوب التكلفة التاريخية وما تحتويه من عيوب، بهدف تحسين جودة المعلومات، ولتحقيق قدر كبير من الملاءمة والموثوقية للبيانات المالية المنشورة في القوائم المالية، وانتقل بذلك الفكر المحاسبي من النظرية التقليدية إلى النظرية الحديثة المبنية على القياس بالقيمة العادلة، إلا أن تطبيقها واجهه العديد من الصعوبات والتحديات.

وسيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى الإطار النظري للقيمة العادلة من خلال تسليط الضوء على النقاط التالية:

المبحث الاول: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة

المبحث الثاني: القيمة العادلة والمعايير المحاسبية الدولية

المبحث الثالث: القياس على أساس القيمة العادلة والإفصاح عنها

المبحث الرابع: محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

المبحث الاول: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة

ظهر مفهوم القيمة العادلة نتيجة للانتقادات التي واجهت أسلوب القياس بالتكلفة التاريخية كونها تمثل الواقع الفعلي وقت وقوعه، حيث تصبح القيمة المسجلة بها من الماضي والتي تختلف عن القيمة الحقيقية، الأمر الذي عزز التحول نحو القيمة العادلة. وبدأ تطبيق القيمة العادلة من خلال تبني كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB لهذا المفهوم، فقد تطورا كبيرا من خلال ظهروه بشكل واسع من قبل هذه الهيئات.

وسيتم من خلال هذا المبحث تناول ما يتعلق بالتطور التاريخي للقيمة العادلة، مفهومها، مزايا وعيوبها، وإلى خصائصها ومقومات تطبيقها

المطلب الاول: التطور التاريخي للقيمة العادلة

شهدت البيئة المحاسبية في الآونة الأخيرة تطورا كبيرا في أساليب القياس المحاسبي، ولمواجهة التغيرات الاقتصادية وإلى جانب القياس بالتكلفة التاريخية، ظهر استخدام أسلوب القيمة العادلة ليعالج عيوب التكلفة التاريخية، خاصة مع التوسع في استخدام الأدوات المالية حيث ظهر مفهوم القيمة العادلة منذ حوالي 45 سنة ولأول مرة لدى مجلس المعايير المحاسبية المالية في الولايات المتحدة الامريكية، ثم لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية الذي اعتبره الأكثر مصداقية وموثوقية، فهو يعكس حقيقة الواقع الاقتصادي من خلال إصدار العديد من المعايير في هذا الشأن وتعديل العديد منها والتي ترتكز على القيمة العادلة .

أولا-مبدأ التكلفة التاريخية:

مبدأ التكلفة التاريخية يعتبر أحد بدائل القياس المحاسبي المبني على أساس المحاسبة التقليدية، والذي يتم من خلال تقييد عناصر الأصول والخصوم والمصاريف، والايرادات بالسعر الذي تم خلال تاريخ الشراء، أي لحظة وقوع عملية الشراء،

ولتحديد التكلفة التاريخية تراعى ثلاثة معايير ثانوية كالتالي:[1]

- **معيار الزمن:** أي تعتمد التكلفة النقدية للأصل في تاريخ اقتنائه(شرائه)، فتستبعد تكلفة تمويل اقتناء الأصل الجاهز؛

- **معيار المكان:** أي تضاف إلى تكلفة الأصل –الثابت أو المخزون السلعي–مصاريف البعد المكاني حتى يصل الأصل إلى مكان ومخازن المؤسسة المستفيدة؛

[1] تامر بسام جابر الاغا، **أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على البنوك المحلية الفلسطينية**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين،2013، ص، 28.

- **معيار الجاهزية:** أي تضاف إلى تكلفة الأصل جميع المصاريف المرتبطة حتى يصبح جاهز للاستخدام والاستفادة منه حسب الغرض المخصص له.

1-مفهـوم التكلفـــة التاريخيـــة

تبعا لنموذج التكلفة التاريخية يتم تقييم الأصول الثابتة بناء على السعر النقدي المدفوع للحصول على الأصل، مضافا إليه جميع المصاريف الضرورية اللازمة للوصول بالأصل إلى موقعه المخصص وحالته المطلوبة لبدأ الانتاج[1]

تمثل التكلفة التاريخية الأسلوب التقليدي للتوثيق المحاسبي، الذي يقوم على إثبات جميع الموارد والحقوق والمصاريف والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع عملية التبادل بين المؤسسة والأطراف الذين تتعامل معهم وهي تمثل التكلفة الحقيقية والعادلة لحظة وقوع الواقعة. [2]

في حين عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين (AICPA) بأنها "المبلغ المقاس بالوحدة النقدية للنقد المتفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال الصادر، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات تم استلامها، أو سوف يتم استلامها "[3]

مما سبق يتضح أن التكلفة التاريخية تحدد لحظة وقوع عملية تبادل الأصل مقابل مبلغ مقاس بالوحدة النقدية مضافا اليه المصاريف الضرورية حتى وصول الأصل إلى موقعه، وتوثيق ذلك محاسبيا.

2-مبررات تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية

لقد استمر استخدام التكلفة التاريخية لفترة طويلة من الزمن، حيث تعد هي أساس القياس ومن ثم التسجيل المحاسبي كونها تتميز بالسهولة والموضوعية لأنها تعتمد على وقائع حدثت بالفعل ومؤيدة بالمستندات وبالتالي لا تكون عرضة للتقدير والاجتهاد الشخصي، وتقاس بما تم دفعه في مقابل الحصول على الموجودات، ويقدم المدافعون عنها مجموعة من الحجج نذكر منها:[4]

- التكلفة التاريخية مبنية على صفقة فعلية وليس مجرد صفقة محتملة أو متوقعة؛
- أثبتت الوقائع التاريخية أن القوائم المالية التي أساسها التكلفة التاريخية كانت مفيدة عبر السنين غير أن متغيرات عديدة أشارت إلى بعض القصور فيها؛

---

[1] قوادري عبلة، **دراسة مقارنة بين بديلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة دراس استقصائية**، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 02، العدد 14، 2018، ص،95.

[2] زهير خضر ياسين، **القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة**، المؤتمر العلمي العاشر 24-25 أكتوبر 2009، مجلة المنصور، بغداد، العدد 14 الجزء الثاني 2010، ص، 154

[3] بن أودينة بوحفص، **مدى جاهزية بيئة الاعمال في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة –دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، 2020، ص،68.

[4] زهير خضر ياسين، مرجع سابق، ص، 154.

– أن الانطباع السائد عن الربح هو زيادة سعر البيع على التكلفة التاريخية، وهذا المفهوم للربح مقبول كأساس للقياس الناجح؛

– أن التكلفة التاريخية أقل عرضة للتحريف والتغيير من التكلفة الحالية أو سعر البيع؛

– من الممكن أن يتم الإفصاح عن أسعار السوق كمعلومات ملحقة. ويقول مؤيدو التكلفة التاريخية انها في حالات كثيرة لا تختلف بشكل جوهري عن التكلفة الحالية.

استنادا على ما سبق فالتكلفة التاريخية تتميز بالموضوعية كونها تعتمد على تسجيل الوقائع وقت حدوثها فهي بعيدة عن التحريف والتقدير الشخصي.

3-العيوب والانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية

التكلفة التاريخية تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، لا يشك في وقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك، وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي، الذي ينحرف بدوره قليلا عن القيمة الحالية، ومن هنا بدأت انتقادات لم تنته لمبدأ التكلفة التاريخية، باعتبار أن الظروف الاقتصادية تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم، وتتغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير هذه الظروف في حالاتها المختلفة.[1]

فبالرغم مما تتمتع به التكلفة التاريخية من القبول العام الا أنه يوجه لها انتقادات تتمثل فيما يلي: [2]

– التكلفة التاريخية تقوم على افتراض ثبات الأسعار واستقرارها وعدم تغيرها، وهذا الافتراض غير منطقي، حيث أن الأسعار في تغير مستمر نتيجة لعوامل الطلب والعرض، إضافة إلى التغير في التكنولوجيا التي تؤدي إلى سرعة أكبر وأكثر دقة وأسعار أقل؛

– الاستمرار في تطبيق التكلفة التاريخية يعني الاستمرار في دمج القيم المختلفة في القوائم المالية، والتي تشكل التكلفة التاريخية أكبر عائق أمام توحيدها نظرا لبعدها الزمني، فهي تتضمن أخطاء الزمن باعتبارها تجمع بين التكاليف التي أنفقت في أوقات زمنية مختلفة؛

– التمسك بالتكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية ابتعاد عن التمثيل الصادق، فالأصول التي اشتريت منذ وقت بعيد وخاصة التي لا تخضع للاهتلاك مثل الاراضي التي ارتفعت أسعارها الجارية في حين لا تزال تسجل بتكلفتها التاريخية وبالتالي فالمبلغ الذي يظهر في القوائم المالية بعيد كل البعد عن الحقيقة؛

---

[1] جميل حسن النجار، **أثر تطبيق القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3 ،2013، ص،467.

[2] خالد الجعارات، محمد الطبري، **مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الازمة المالية العالمية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 34، 2013، ص، ص،249-251.

– التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية يظهر الأصول المسجلة إما مضخمة أو مخفضة، حيث تكون مضخمة إذا كان المبلغ المسجل للأصل يتضمن انخفاضا لم يتم الاعتراف به، في حين يكون مخفضا إذا كان المبلغ المسجل به ارتفاعا لم يتم الاعتراف به؛

– إهمال القيمة الزمنية للنقود، فالتكلفة التاريخية تهتم فقط بالتكلفة عند الشراء أي في وقت نشوء النفقة، ولا يتم الاخذ بعين الاعتبار عامل الزمن وأثره على قيمة النقود في وقت لاحق لوقت الاقتناء؛

– التمسك بالتكلفة التاريخية في ظل انخفاض أسعار الأصول يؤدي إلى تآكل رأس المال، والمساس برأس المال الذي يجب الاحتفاظ به، وذلك بتوزيع أرباح تكون صورية في ذاتها أي ليست حقيقية، حيث أن الأرباح لم يتم تخفيضها بقيمة الانخفاض في الأصول؛

– يترتب عن تطبيق أسلوب التكلفة التاريخية بالنسبة للأصول القابلة للاهتلاك الوصول إلى القيمة الصفرية للأصل أو القيمة الرمزية مع عدم الاستغناء عن الأصل بسبب استمراره في تقديم الخدمات، وهذا أمر غير عملي وغير منطقي؛

– التمسك بالتكلفة التاريخية في ظل تخفيض العملة أو استقرار سعر صرفها بالارتفاع أمر لا يمكن تطبيقه خاصة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات أو ترجمة العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية؛

– يحول تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية دون الزيادة في الرفع المالي حيث يبقي الزيادة نتيجة تطبيق القيمة العادلة متضمنة في الأصل.

مما سبق يتضح أنه بالرغم مما تتمتع به التكلفة التاريخية من امتيازات، إلا أنها لا تخلو من العيوب، والانتقادات خاصة في ظل الحركة الديناميكية التي تعرفها الظروف الاقتصادية وتغير القوة الشرائية لوحدة النقد، فالتكلفة التاريخية تهتم فقط بالتكلفة وقت حدوث الحدث، دون الأخذ بعين الاعتبار التغير في قيمة النقود عبر الزمن.

ثانيا-ظهور مصطلح القيمة العادلة وتطوره

إن ظهور مصطلح القيمة العادلة وتطوره له علاقة بالعديد من الازمات الاقتصادية والمالية التي مر بها الاقتصاد العالمي بداية من الازمة الاقتصادية سنة 1929 إلى غاية الازمة المالية العالمية سنة 2008، وظهوره لدى مجلس المعايير المحاسبية المالية الامريكية ومجلس المحاسبة الدولية ويمكن إظهار تطور المصطلح من خلال ما يلي:

1-القيمة العادلة والازمة الاقتصادية (1929-1932)

القيمة العادلة ظهرت في أوائل العشرينات من القرن الماضي، عندما كان للشركات حرية الاختيار بين القيمة الحالية أو القيمة التقديرية أو القيمة السوقية لتقييم الأصول والالتزامات باعتبارها قيمة عادلة لتلك الأصول أو الالتزامات، وقد انتشر في هذه الفترة إجراء تقييم تصاعدي لقيم الأصول طويلة الاجل في ميزانيات الشركات، وقد

تم العدول عن هذا المنهج بسبب إساءة استخدامه من قبل إدارة الوحدات الاقتصادية عن طريق التلاعب بالأرقام المحاسبية عند إعداد التقارير المالية في كثير من الدول الصناعية[1].

2-القيمة العادلة وأزمة النفط

تميزت هذه المرحلة بعدم انسجام الممارسات المحاسبية وذلك من خلال تسجيل الاستثمارات في الاوراق المالية بسعر التكلفة أو بسعر السوق أو المزج بينهما، خلال أزمة النفط شهد انخفاض القيم السوقية للكثير من الاوراق المالية (أكتوبر 1973- مارس 1974)، لم تنعكس هذه الانخفاضات في كثير من الحالات على التقارير المالية، بعد ما تعافت الاسواق المالية سنة 1975 كانت التوجيهات المحاسبية غير واضحة بعد الازمة فيما يتعلق بإمكانية رفع قيمة الارواق المالية التي سبق تخفيضها خلال فترة الازمة لتصل من جديد إلى القيمة الدفترية السابقة أو لا، نتيجة لهذه المشاكل حتم على مجلس المعايير المحاسبة المالية إصدار المعيار رقم 12 بعنوان "المحاسبة عن بعض الاوراق المالية المتداولة في السوق " وصرح المجلس بإمكانية المحاسبة عن أسهم حقوق الملكية المتداولة (قصيرة الاجل) في السوق بالتكلفة أو القيمية العادلة أيهما أقل، أما بالنسبة للأوراق المالية غير متداولة (طويلة الاجل) فإن المكاسب أو الخسائر في القيمة السوقية لتلك الاوراق المالية لا يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل الا عندما تتحقق وذلك عن طريق البيع بينما يتم الاعتراف بها في بند مستقل في حقوق الملكية [2].

3-القيمة العادلة وأزمة الادخار

ظهرت أزمة الادخار والاقتراض في الولايات المتحدة الامريكية خلال سنوات الثمانينات من القرن الماضي، وتزايدت مع ارتفاع أسعار الفائدة ومعدل التضخم مما أضطر إلى دفع سعر فوائد على الودائع أعلى من العائد على الرهن العقاري، حيث بينت أزمة مؤسسات الادخار والاقراض أن القيمة الحالية لبعض الأصول في بعض الحالات أقل من قيمة الالتزامات، وكان هذا خفيا على اعتبار أن الشركات المسعرة اقتصاديا لا تظهر خسائرها في تقاريرها المالية بسبب استخدامها للتكلفة التاريخية مما خبأ رواء ذلك مخاطر الاستثمار، الامر الذي أدى إلى انهيار 797 شركة ادخار واقراض كانت تدير 400 مليار دولار مما دعا إلى الاسراع في استخدام القيمة السوقية العادلة لمساعدة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية في اكتشاف المشاكل وإيجاد الحلول بأسرع وقت وأقل تكلفة. [3]

هذا ما أدى إلى توجه المجامع المهنية والمعايير المحاسبية الدولية إلى المطالبة بالتحول في القياس المحاسبي من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة، كمقياس أفضل لقيم البيانات والمطلوبات المالية والممتلكات والاستثمارات العقارية والمنتجات الزراعية، ومعالجة فروقات تقييم بعض هذه الموجودات بالقيمة العادلة. [4]

---

[1] رندة حسن فرحان، ضياء عبد الحسين القاموسي، **أثر القيمة العادلة في خاصية ملاءمة معلومات كشف الدخل**، مجلة دراسات محاسبية مالية، العراق، المجلد 14، العدد 42، 2019 ص، 21.

[2] عمامرة أسامة، **دور معايير التدقيق الدولية في تطبيق قياس القيمة العادلة**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2016/2015، ص ص، 70-71.

[3] رندة حسن فرحان، ضياء عبد الحسين القاموسي، مرجع سابق، ص، 21.

[4] محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، الاردن، عمان، الطبعة الثانية، 2008، ص، 195.

4-القيمة العادلة والازمة المالية العالمية 2008

تعد الازمة المالية العالمية أزمة استثنائية وعميقة نوعا وكما، حيث تأثرت بها جميع دول العالم من أدناها إلى أقصاها، وأثرت على جميع القطاعات الاقتصادية والسبب يعود إلى قطاع البنوك باعتباره السوق الوسيط بين جميع القطاعات، كما أن هناك جدل ملحوظ بين الاقتصاديين والمحللين الماليين في تحديد سبب نشوء الازمة وسبل علاجها، واتهام معايير المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة هو سبب حدوث الازمة وليس للقيمة العادلة علاقة بنشوئها، وإنما كانت إحدى الأدوات التي أظهرت العيوب وسوء الادارة الائتمانية، وأن إلغاءها سوف يفاقم من الازمة وأن إيقاف استخدامها سوف يفقد المستثمر ثقته في القوائم المالية، مما سيتجنب التعامل في الاسواق المالية وبالتالي سيؤدي إلى ركودها .كما قد يكون السبب الرئيسي هو البعد الاخلاقي والتفرد السياسي حسب كل من محمد مطر، عبد الناصر نور وظاهر القشي.[1]

5-القيمة العادلة في المعايير المحاسبية المالية الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية

ظهر مفهوم القيمة العادلة منذ حوالي 45 سنة حيث ظهر أول مرة لدى مجلس المعايير المحاسبية المالية في الولايات المتحدة الامريكية، ثم لدى مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

أ-ظهور مصطلح القيمة العادلة وتطوره في مجلس المعايير المحاسبية المالية الامريكية

ظهر مصطلح القيمة العادلة Fair value أول مرة في الولايات المتحدة الامريكية من قبل مجلس المحاسبة المالية الامريكية سنة 1975 ضمن الفقرة 27 من المعيار رقم FAS12[2] والمتعلق بمحاسبة بعض الاوراق المالية .ولقد تم تعريف القيمة العادلة ولأول مرة من قبل مجلس المحاسبة المالية الامريكية في سنة 1976 ضمن المعيار FAS13 المتعلق بمحاسبة عقود الايجار في الفقرة الخامسة المخصصة لأغراض البيان والتعريف ببعض المصطلحات وفي العنصر C حيث عرف القيمة العادلة لعقود الايجار على أنها "السعر الذي يتمنى بيعه المالك للأصل من خلال معاملة أجريت في ظروف عادية من قبل أطراف مستقلة "[3]،في هذا التعريف نجد الثلاثة عناصر الاساسية التي سنجدها في التعاريف اللاحقة وهي: مرجعية السوق، المنافسة في الظروف العادية، استقلالية أطراف المعاملة[4].

إذا قمنا بتتبع تطور مفهوم القيمة العادلة ضمن المعايير المحاسبية المالية الامريكية من المعيار رقم 01 في ديسمبر 1973 إلى غاية المعيار رقم 168 في جوان 2009 أي ابتداء من المجوعة الاولى المتضمنة 25 معيار (1-25) إلى غاية المجموعة الاخيرة المتضمنة 18 معيار (151-168) يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

---

[1] محمد مطر، عبد الناصر نور وظاهر القشي، **العلاقة المتبادلة بين معايير القيمة العادلة والازمة المالية العالمية**، بحث مقدم في المؤتمر العلمي الثالث المنعقد في جامعة الاسراء بعنوان الازمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول بتاريخ 27-2009/04/29، ص ص، 29-30.

[2] FAS 12 Statement of Financial Accounting Standards, Statement of Financial Accounting Standards 12: Accounting for Certain Marketable Securities, 1975, p12.

[3] FAS 13 Statement of Financial Accounting Standards, Statement of Financial Accounting Standards 13: Accounting for leases, 1976, p5.

[4] Robert Obert, Genèse du concept de la juste valeur dans les normes comptables-partie 1, revue française de comptabilité, n°427, décembre 2009, p23.

الجدول رقم (01) يوضح تطور مصطلح القيمة العادلة ضمن المعايير المحاسبة المالية الامريكية

أرقام المعايير	تواريخ المعايير	عدد المعايير التي استعملت مفهوم القيمة العادلة	النسبة المئوية للمعايير التي استعملت مفهوم القيمة العادلة
FAS1-FAS25	ديسمبر 1973-فيفري 1979	5	%20
FAS26-FAS50	أفريل 1979-نوفمبر1981	8	%32
FAS51-FAS75	نوفمبر 1981-نوفمبر1983	9	%36
FAS76-FAS100	نوفمبر1983-ديسمبر1988	11	%44
FAS101-FAS125	ديسمبر1988-جوان1996	18	%72
FAS126-FAS150	ديسمبر1996-ماي2003	20	%80
FAS151-FAS168	نوفمبر 2004-جوان 2009	14	%80
المجموع		**85**	**%50**

Source : Robert Obert, **Genèse du concept de la juste valeur dans les normes comptables**, revue française de comptabilité, n°428, janvier 2010, partie 2 p 30

من خلال الجدول أعلاه تبين أن معدل استعمال مفهوم القيمة العادلة من قبل مجلس المعايير المحاسبة المالية الامريكية بلغ 50 %، كما يلاحظ أن استعمال هذا المفهوم في البداية كان ضعيف، ابتداء من سنة 1996 وصل المعدل إلى 80 %.

حيث نجده خاصة من خلال المعيار FAS13(1976) المتعلق بمحاسبة الايجارات، وفي المعيار FAS35 (1980) المتعلق بمحاسبة وإعداد التقارير عن طريق معاشات التقاعد، وفي المعيار FAS67 (1982)المتعلق بمحاسبة التكاليف وعمليات الايجار الاولية، وفي المعيار FAS87 (1985) المتعلق بأرباب العمل، محاسبة معاشات التقاعد، وفي المعيار FAS107(1991) المتعلق بإفصاحات عن القيمة العادلة للأدوات المالية، وفي المعيارFAS123 (1995) المتعلق بمحاسبة المخزونات، وفي العيار FAS141 المتعلق بتجمع الشركات، وفي المعيار FAS142 (2001) المتعلق بشهرة المحل والأصول المعنوية الاخرى، وفي المعيار FAS144(2001) المتعلق بمحاسبة انخفاض القيمة أو خروج الأصول طويلة الاجل، وفي المعيار FAS146 المتعلق بتقييم التكاليف المشتركة الخاصة بالأنشطة المتنازل عنها [1].

وما يلاحظ كذلك أن مصطلح القيمة العادلة استعمل بشكل كبير في عدة معايير، وظهور هذا المصطلح بتعاريف متشابهة من معيار إلى آخر، دون إعطاء تعريف جديد.

من خلال المعيار FAS35 المتعلق بمحاسبة وتقديم مخططات التقاعد أظهر العديد من المرات مصطلح القيمة العادلة، وظهور استخدام الأدوات المالية في الفقرة الحادي عشر (11) منه والتي تنص على أن الأدوات المالية سواء

[1] *Robert Obert, **Genèse du concept de la juste valeur dans les normes comptables**-partie 1, revue française de comptabilité, n°428, janvier2010, p30.*

أسهم أو مدينو العقارات créance en bien immobiliers تكون بقيمتها العادلة في تاريخ القياس [1]، بالإضافة إلى مناقشة مذكرة حول بدائل القياس من خلال الفقرة 94 المتعلقة بالقيمة العادلة، التكلفة التاريخية، أو هجينة، وحسب الفقرة 95، معظم المستجوبين فضلوا استخدام القيمة العادلة من وجهة نظرهم أنها أكثر أمانا للمساهمين للحصول على أرباحهم، مناسبة لتقييم أداء الاستثمارات، بالإضافة إلى أن استخدامها لا يتطلب أعباء إدارية لأنها مطلوبة في البيانات المالية المودعة لدى بعض الوكالات الحكومية [2].

من خلال المعيار FAS157 المتعلق بقياس القيمة العادلة تم إعطاء تعريف جديد القيمة العادلة وألغى كل المفاهيم السابقة، واعتمد التعريف " القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم الحصول عليه من بيع أصل أو سيدفع لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس"[3]

ب-ظهور مصطلح القيمة العادلة وتطوره في المحاسبة المالية الدولية

ظهر أول مرة مصطلح القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية ضمن المعيار IAS16 المتعلق بمحاسبة الاستثمارات المادية الصادر في أكتوبر 1981، حيث استعمل مفهوم القيمة العادلة وعرفها ضمن الفقرة السادسة من المعيار كما يلي: "القيمة العادلة هي السعر الذي يمكن على أساسه تبادل السلعة بين المشتري والبائع حيث تتوفر لديهما الرغبة والدراية في إجراء المعاملة "

ويمكن تتبع تطور مفهوم القيمة العادلة ضمن المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية منذ إصدار أو ل معيار إلى المعيار IFRS 13 من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02) يوضح تطور مصطلح القيمة العادلة ضمن المعايير المحاسبة الدولية

أرقام المعايير	تواريخ المعايير	عدد المعايير التي استعملت مفهوم القيمة العادلة	النسبة المئوية للمعايير التي استعملت مفهوم القيمة العادلة
-	1979-1975	0	%0
IAS 16-28	1989-1980	10	% 34.48
IAS 30-39	1999-1990	17	% 43.59
IAS 40-41 IFRS 1-13	2011-2000	29	% 53.70

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مريم باي، **أثر القيمة العادلة على مؤشرات الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية تحليلية بشركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق**، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، جامعة قسنطينة 2، 2018/2017 ص ص، 242-245.

من خلال الجدول نلاحظ أن مصطلح القيمة العادلة يعتمد بنسبة أكبر من 53 % من قبل المعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس المحاسبة الدولية.

---

[1] *Statement of Financial Accounting Standards ,**Statement of Financial Accounting Standards 35: Accounting and Reporting by Defined Benefit Pension Plans** ,1980 ,p10*

[2] *Robert Obert, Op-Cit, p ,35.*

[3] *Statement of Financial Accounting Standards, **Statement of Financial Accounting Standards 157: Fair value measurements** , 2006, p2.*

حيث نجد تعريف مصطلح القيمة العادلة تكرر ضمن المعيار IAS 16 التثبيتات المادية، المعيار IAS17 المتعلق بالإيجارات، المعيار IAS18 المتعلق بالنواتج، المعيار IAS19 المتعلق بتحفيزات العمال، المعيار IAS20 المتعلق بإعانات الدولة، المعيار IAS21 المتعلق بآثار التغيرات في أسعر صرف العملات الأجنبية، المعيار IAS36 المتعلق بانخفاض قيمة الأصول، المعيار IAS38 المتعلق بالأصول غير ملوسة، المعيار IAS40 المتعلق بالعقارات الاستثمارية، مع تغيير طفيف في التعريف في المعيارين IAS38 ;40، المعيار IAS41 المتعلق بالزراعة، المعيار IFRS1 المتعلق بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية لأول مرة، المعيار IFRS2 المتعلق بالدفع على أساس الاسهم، مع تغيير كذلك في التعريف، المعيار IFRS3 المتعلق بتجميع الاعمال، المعيار IFRS4 المتعلق بعقود التأمين، المعيار IFRS5 المتعلق بالأصول غير متداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة.[1]

بعد إصدار المعيار IFRS13 المتعلق بقياس القيمة العادلة تم اعتماد تعريف القيمة العادلة، وألغى كل التعاريف الخاصة بمصطلح القيمة العادلة.

المطلب الثاني: مفهوم القيمة العادلة

تعددت مفاهيم القيمة العادلة وسايرت التطور التاريخي إذ عدل مفهومها عدة مرات في إطار إصدارات مجلس المعايير المحاسبية المالية الامريكية (FASB) ومجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS).[2]

تعتبر القيمة العادلة من بين أهم بدائل القياس المحاسبي، حيث ظهرت لتغطية بعض العيوب والانتقادات الموجهة لبديل القياس المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية، ويمكن عرض بعض المفاهيم منها كما يلي:

يصطلح على القيمة العادلة في اللغة العربية من خلال الفعل قيم والفعل عدل، حيث يقال "قيم الشيء تقييما أي قدر قيمته، وعادل بين الشيئين وازن بينهما، وعادل الشيء بالشيء أي سواه وجعله مثله قائما مقامه، والعدل هو إنصاف وهو إعطاء المرء ماله وأخذ ما عليه"[3].

أما في الفكر المحاسبي فقد عرفها مجلس المعايير المحاسبية المالية الامريكية FASB في المعيار رقم 141 بأنها: "المبلغ الذي يمكن به شراء أصل أو بيعه أو تحمل التزام أو تسديده في صفقة جارية بين أطراف راغبة أي بخلاف البيع الجبري أو التصفية"[4].

---

[1] *Robert Obert, Op Cit, pp,30-31.*

[17] *رندة حسن فرحان، ضياء عبد الحسين القاموسي، مرجع سابق، ص،20.*

[1] *مجمع اللغة العربية، **المعجم الوسيط**، الطبعة الرابعة، مصر، 2004، ص ص، 588-771.*

[4] *أحمد حلمي جمعة ومؤيد راضي خنفر، **المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة**، المجلة الاردنية في إدارة الاعمال، عمان المجلد 3، العدد 4، 2007، ص، 9.*

عرف صالح رضا إبراهيم القيمة العادلة للأصل على أنها " تلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع وشراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف مطلعة وراغبة في التبادل، بعيدا عن ظروف التصفية، وفي المقابل تعتبر القيمة العادلة للمطلوبات على أنها تلك القيمة التي تستحق أو المبلغ الذي يتم سداده من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في العملية، مع استبعاد أثر التصفية "[1].

أما في المحاسبة المالية الدولية فقد عرفتها في المعيار IFRS13 المتعلق بقياس القيمة العادلة، وفي الفقرة التاسعة من المعيار على أنها "السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس "[2].

من خلال التعاريف السابقة، يمكن القول أن القيمة العادلة هي المبلغ الذي يتم بواسطته تبادل الأصل بين طرفين لديهما الرغبة في التبادل، بعيدا عن تعامل التصفية أو البيع الجبري في تاريخ القياس.

المطلب الثالث: مزايا وعيوب تطبيق القيمة العادلة

إن تطبيق القيمة العادلة يتسم بعدة مزايا، كما أنه لا يخلو من العيوب، ويمكن إظهار ذلك من خلال ما يلي:

أولا: مزايا تطبيق القيمة العادلة

إن مستخدمي البيانات المالية يحتاجون إلى معلومات ملائمة وموثوقية وقابلة للمقارنة وتقييم المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها، وذلك لتكون المعلومات مفيدة لهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية، ونجد أن معلومات القيمة العادلة واسعة الاستخدام.[3]

لذا فالقيمة العادلة تتسم بعدة مزايا نذكر منها ما يلي:

- القيمة العادلة تعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة؛
- تأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي تطرأ على القوة الشرائية لوحدة النقد على عكس التكلفة التاريخية؛
- توفر القيمة العادلة أساسا أفضل للتنبؤ، حيث أنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية؛
- أساس القيمة العادلة يجعل معلومات القوائم المالية أكثر ملائمة وقابلية للمقارنة من أساس التكلفة التاريخية؛

---

[1] صالح رضا إبراهيم، ***أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الازمة المالية***، 2009، مجلة كلية التجارة للبحوث، جامعة الاسكندرية، المجلد 46، العدد 03، 2009، ص، 23.

[2] المعايير الدولية لتقرير المالي، ***المعيار الدولي للتقرير المالي 13***، قياس القيمة العادلة، الفقرة 9، ص، 2.

[3] إبراهيم عبد موسى السعبري، زيد عائد مردان، ***القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية***، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 25، 2013، جامعة بغداد، ص، 219.

– أن معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الاعلامي للقوائم المالية، وزيادة جودة المعلومات المالية، بالإضافة إلى توفيرها لأساس محايد لتقييم كفاءة الادارة في إدارة أموال المؤسسة حسب ما توصلت إليه دراسة لوندي 2002[1].

– إن واضعي المعايير المحاسبية يدعون أن التقدم الحديث في التكنولوجيا والخبرة الواسعة تسمح لكثير من القيم العادلة أن يتم تقديرها باستخدام تقنيات تدمج مبادئ تسعير رأس المال مع المعلومات حول ظروف السوق الحالية؛

– تمكين المؤسسة من قياس أدواتها المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات الداخلية من أجل:

– اتخاذ القرارات الاستثمارية والتجارية المناسبة؛

– إدارة وقياس المخاطر؛

– تحديد رأس المال الذي يجب توفيره لخطوط الاعمال المتنوعة؛

– إضفاف الشفافية على البيانات المالية الصادرة عن الشركات؛

– التوجه نحو معالجة أي قصور ناتج عن تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية[2].

– تساعد المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين الوحدات الاقتصادية المتشابهة والتي تستخدم القيمة العادلة؛[3]

مما سبق ذكر يتضح أن هدف القيمة العادلة هو الوصول إلى معلومات تعكس واقع المؤسسة البعيد عن التضليل من خلال إعداد مختلف التقارير المالية، وتساعد المؤسسة في اتخاذ قرارات سليمة ورشيدة.

ثانيا: عيوب تطبيق القيمة العادلة

بالرغم من المزايا التي تتسم بها القيمة العادلة الا أن هذا الاسلوب لم بعالج جميع العيوب العالقة في النموذج التقليدي لنظرية المحاسبة، ولم يقدم برنامجاً متكاملا في مجالات الاعتراف والقياس والإفصاح المالي، كون هذا المنهج يعاني هو الاخر من عيوب يمكن إدراج بعضها على النحو الآتي[4]:

---

[1] قوادري عبلة، مرجع سابق، ص، 97.

[2] إبراهيم عبد موسى السعبري، زيد عائد مردان، ***القيمة العادلة وتأثيرها في مؤشرات الاداء المالي في المصارف التجارية***، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، الكوفة، العراق، السنة الثامنة العدد 25، ص، 230.

[3] كرار سليم عبد الزهرة، حسين كاظم عوجه، حسنين راغب طالب، ***قياس القيمة العادلة للأسهم العادية باستعمال نموذج مضاعف الربحية، دراسة تطبيقية في المصارف العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية***، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الكوفة، العراق، السنة التاسعة، العدد 29، ص،196.

[4] محمد مطر، وموسى السويطي، ***أثر استخدامات منهج القياس بالقيمة العادلة على أرباح وعدالة البيانات المالية، المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع تحت شعار القيمة العادلة والابلاغ المالي***، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، جامعة عمان العربية، الاردن 13-14 أيلول 2006، ص، 9.

– بروز عنصر التحيز الشخصي في مسائل الاعتراف والقياس المحاسبي، مما يضفي عدم الموثوقية في الحالات التي لا تتوافر فيها اشتراطات معينة لتطبيقه؛

– الحاجة إلى بذل جهود غير عادية وتحمل مصاريف إضافية غير منتجة، تؤدي إلى رفع التكلفة، مما قد يؤدي إلى زيادة التكلفة عن المنفعة؛

– تأخير إعداد البيانات المالية وما يترتب على هذا الامر من عدم استيفاء بعض متطلبات الإفصاح والاشتراطات القانونية المطلوبة من الجهات الرسمية، والتسبب في تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية، وبالتالي عدم توافر خاصية التوقيت الملائم.

استنادا لما سبق، ورغم المزايا التي تتسم بها القيمة العادلة، ففي حالة عدم توفر بعض الشروط لتطبيق القياس القيمة العادلة، قد تؤدي إلى عدم الموثوقية في المعلومات التي تظهرها.

المطلب الرابع: خصائص تطبيق القيمة العادلة ومقوماتها

بالنظر إلى الانتقادات الموجهة إلى التكلفة التاريخية، وما تحويه من ضعف الثقة في المعلومات المالية المعدة على أساسها، أصبح من الضروري استبدال التكلفة التاريخية بالقيمة العادلة بسبب أولويات الخصائص التي توفرها في المعلومات، لذلك بدأ التوسع في استخدام القيمة العادلة، فهي تتمتع بعديد من الخصائص ومقومات يقوم عليها تطبيقها.

أولا: خصائص القيمة العادلة

تتميز القيمة العادلة بمجموعة من الخصائص نلخصها فيما يلي[1]:

1-خاصية التنبؤ

القيمة العادلة تسمح بالتنبؤ الافضل للتدفقات النقدية المستقبلية لأنها ترتكز على تقديراتها القيمة العادلة فهي تتنبأ بأهداف المستثمرين، كما أنها تولي أهمية خاصة لأهداف المستثمرين خلال الإفصاح عن المعلومات المحاسبية باستخدام القيمة العادلة، وبالتالي فإنه من الافضل ألا يقتصر استخدام القيمة العادلة على الأدوات المالية فقط بل يجب التوسع في استخدام القيمة على جميع عناصر القوائم مالية.

2-خاصية التجانس مع التسيير الفعال للمخاطر المالية

معظم المؤسسات تسير المخاطر التي تواجهها المتعلقة بمعدل الفائدة والسعر، حتى بالنسبة للأدوات غير قابلة للاسترداد مثل المقايضة بالاعتماد على سعر الفائدة والقيم الحالية وليس بالاعتماد على التكلفة التاريخية.

[1] *Yves Bernheim, Lionel Exaffre De Mazarset Guerard:* ***Point de vue évaluation à la juste valeur un nouveau modèle comptable****, Comptabilité-contrôle-audit, tome 5, volume2, 1999, pp, 35-36.*

3-خاصية محاسبة كل القيم

من خلال تطبيق التكلفة التاريخية، لا يتم تسجيل كل شيء ليس له تكلفة. هذا المبدأ يعني عدم تسجيل بعض الأدوات المالية، وخاصة المنتجات المشتقة منها، بحكم تعريفها، لا تتطلب عمومًا تدفقات مالية أولية مستخدمو المعلومات المالية لا يطلعون عليها ولا يمكنهم أخذها بعين الاعتبار لتقييم التدفقات النقدية. هذا ما يعبر عن نقص في القوائم المالية الذي يختفي مع تطبيق القيمة العادلة.

4-خاصية محاسبة كل أداء

لا تستند القيمة العادلة إلى وجود معاملة. بمعنى آخر، تطبيق التكلفة التاريخية يعنى بتسجيل المعاملات فقط. في حين يتم استخدام القيمة العادلة لتقييم قرار الشركة بالاحتفاظ، على سبيل المثال، أداة مالية واحدة أو أكثر.

5-خاصية تقليص التعدد

التطبيق البسيط للأدوات المالية قصيرة الاجل، وبالنسبة للأدوات طويلة الاجل المدرجة. اليوم، تستخدم العديد من المجموعات القيمة العادلة كجزء من التسيير الفعال لمخاطر السعر.

6-خاصية المقارنة

تتيح القيمة العادلة إمكانية عرض الأدوات المالية بقيم قابلة للمقارنة، بغض النظر عن تاريخ دخولها في الحسابات. كما يستخدم التسيير النشط لخطر السعر أدوات مشتقة لمنع تدهور قيمة الأصول أو زيادة الخصوم وهوما تسمح به محاسبة القيمة العادلة التي بتجسيد هذه الحقيقة في القوائم المالية. هذا المفهوم يسمح لنظام المحاسبة أن يضيق على النظام المستخدم للإدارة، مما يجعل كلا النظامين أكثر موثوقية. قد تتسبب التكلفة التاريخية في عدم قيام الشركة ببيع أداة مالية لأن قيمتها السوقية قد انخفضت إلى ما دون تكلفتها التاريخية.

7-خاصية الحيادية

يتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى البيانات الخارجية: إما قيم السوق مباشرة، أو في حالة عدم وجود سوق نشط بالرجوع إلى نموذج يعتمد على مؤشرات من المعطيات الخارجية، وبالتالي تظهر عناصر القوائم المالية بقيمة "حيادية "، ودون تأثير من المؤسسة نفسها.

ثانيا: مقـومـات القيمـة العادلـة

تقوم القيمة العادلة على عدة مقومات أساسية يمكن إيجازها فيما يلي:

1-تمثل القيمة العادلة القيمة التي يمكن مبادلة أصل بها وتمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل وتعدد طرق الحصول على الأصول ويمكن التعرف عليها باختصار فيما يلي[1]:

[1] حواس صلاح، ***التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه***، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص ص، 115-116.

– الحصول على الأصل نقدا تكون القيمة العادلة هي مقابل ما يدفع على الأصل من نقدية وشبه نقدية؛

– الحصول على الأصل مقابل الأصول الاخرى كانت مماثلة أو غير مماثلة، القيم العادلة للأصل الذي تم اقتناؤه تكون مساوية للأصل المتنازل عنه؛

– إطفاء الالتزام مقابل إصدار أسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم أو حقوق الملكية الاخرى المصدرة؛

– عملية المبادلة يجب أن تتم بناءا على إلزام المؤسسة، وتكون مصادر الالزام متنوعة مثل (الحاجة الاضطرارية للمؤسسة، وجود وكيل وحيد للأصل) وبذلك لا يوجد للمؤسسة خيار أمامها الا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به؛

2–قيمة سداد الالتزام: وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام. إن وجوب عملية تبادل حقيقية. أي أن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضل عملية فعلية قد تمت لمبادلة الأصل أو الالتزام وفق طرق المبادلة.

في حين يرى البعض أن القيمة العادلة لابد أن تتوافر على مجموعة من المقومات تتمثل فيما يلي[1]:

– وجود موضوع للتبادل؛

– وجود طرفي عملية التبادل (العرض والطلب)؛

– تمتع طرفي عملية التبادل بالإرادة الحرة في إجراء التبادل؛

– الملم طرفي عملية التبادل بجميع الحقائق المرتبطة بهذه العملية؛

– وجود سوق نشط لتتلاقى من خلاله الارادة الحرة لطرفي عملية التبادل؛

– استمرار طرفي عملية التبادل في ممارسة نشاطهما دون وجود أي اتجاه للتصفية أو لتقليص النشاط بصورة جوهرية؛

– تمتع البيئة الاقتصادية المحيطة بطرفي عملية التبادل بالاستقرار النسبي.

أي أن القيمة العادلة تقوم أساسا على وجود إرادة فعلية لإجراء عملية التبادل بين طرفي المبادلة، مع الإلمام بجميع المعلومات المرتبطة بهذه العملية، في ظل توفر سوق نشط.

[1] فلة حمدي، نجلاء نوبلي، ***استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات***، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة يومي 06-07 ماي 2012، ص، 9.

المبحث الثاني: القيمة العادلة والمعايير المحاسبية الدولية

لقد اهتم مجلس المعايير المحاسبية الدولية بمناقشة القضايا المحاسبية على النطاق الدولي، وتحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية بين الدول من خلال وضع مبادئ ومفاهيم محاسبية باللجوء إلى إصدار معايير محاسبية وتطويرها تماشيا مع متطلبات التغيرات الاقتصادية الجديدة، خاصة مع ظهور الشركات المتعددة الجنسيات.

كما أن هدف هذا المجلس البحث عن طرق قياس لتغطي عجز أسلوب التكلفة التاريخية في ظل المستحدثات الجديدة، وذلك من خلال الاعتراف بمحاسبة القيمة العادلة والإفصاح عنها بإصدار العديد من المعايير المحاسبية المتعلقة بالقيمة العادلة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية

ظهر مفهوم الإطار المفاهيمي في المحاسبة في الولايات المتحدة الامريكية من خلال إصدار مجلس المعايير المحاسبية المالية لستة معايير تسمى ببيانات مفاهيم المحاسبة المالية، بين عامي 1978 و1985. أما بالنسبة للمجلس الدولي لمعايير المحاسبة، فقد أصدر في عام 1989 في نص واحد، إطارًا لإعداد وعرض البيانات المالية يتضمن "إطارها المفاهيمي".

بموجب اتفاقية **Norwalk** في 18 سبتمبر 2002، فإن مجلس معايير المحاسبة المالية اتفق مع مجلس معايير المحاسبة الدولية في أكتوبر 2004 على تطوير إطار عمل مفاهيمي موحد بين المجلسين. ولصعوبة العمل به قام المجلسين IASB وFASB بإصدار الإطار المفاهيمي في نصين متشابهين. بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB فأصدر القائمة رقم 8 التي تتضمن الإطار مفاهيم المحاسبة المالية، في حين أصدر لمجلس الدولي لمعايير المحاسبة IASB لإطاره المفاهيمي للمعلومة المالية في سنة 2010 "الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية " [1]

يضع هذا الإطار المفاهيمي التي تبنى عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين والهدف من هذا الإطار هو[2]:

- مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير محاسبية دولية مستقبلية وفي إعادة مراجعة معايير المحاسبة الدولية الموجودة؛

- مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق بين الانظمة، والمعايير المحاسبية وكل ما يتعلق بعرض البيانات المالية من خلال وضع أسس لتقليل المعالجات المسموحة من قبل معايير المحاسبة الدولية؛

- مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية؛

---

[1] *Robert Obert, **Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB**, revue française de comptabilité, n°439, janvier 2011, p26.*

[2] *جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين**، عمان، الطبعة 2014، ص6.*

– مساعدة معدي البيانات المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي التعامل مع مواضيع ستكون موضوعا لإصدار معيار محاسبي دولي؛

– مساعدة مدققي الحسابات على تشكيل رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية؛

– مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تفسير المعلومات المدرجة فيها والمعدة وفقا للمعايير المحاسبة الدولية؛

– تزويد أولئك المهتمين بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقها في صياغة معايير المحاسبة الدولية؛

كما قسم الإطار المفاهيمي للمعلومات المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية لسنة 2010 إلى أربعة فصول:

أولا: الهدف من إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام

تنص الفقرة الثانية من الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد التقارير المالية على أن "الهدف من المعلومة المالية للغرض العام هو تقديم معلومات مالية حول الكيان المعد للتقارير للمستثمرين المتمثلة في الاموال الخاصة، المقرضين والدائنين الحاليين والمحتملين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للكيان، هذه القرارات تتعلق بشراء أو بيع أو امتلاك أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين، وتقديم أو تسوية القروض والاشكال الاخرة من الائتمان".

كما يلاحظ أن الإطار الجديد لمجلس المعايير المحاسبية الدولية لعام 2010 لم يفصل في فئات مستخدمي المعلومات المالية كما في الإطار المفاهيمي لعام 1989 (مستثمرون، عمال، مقرضون، موردون وآخرون، عملاء وآخرون، الدولة وهيئات عمومية).الا أن البيانات المالية بتقى موجهة بالدرجة الاولى إلى المستثمرين دون تخصيصهم عن باقي المستخدمين، حيث تبقى المعلومات المالية مفيدة وموجهة للاستخدام العام، وهنا أوضح مجلس المعايير المحاسبية الدولية أنه سيحاول تلبية الاحتياجات العامة من المعلومات المالية لأقصى حد من المستخدمين.

كما فصل وأوضح الإطار المفاهيمي في تفاصيل احتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين، المقرضين، والدائنين الاخرين والتي لا يمكنهم طلبها من الكيان بشكل دائم، وهذا ما أدى بالإطار المفاهيمي إلى تقديم بيانات مالية لأغراض عامة.

والاخير يتم تحديده على إطار واسع القياس حيث تستند البيانات المالية على التقديرات وكذا طرق تحليل المعلومات المالية المتعلقة بالمركز المالي والاداء المالي وتدفقات الخزينة والتغيرات في الاموال الخاصة للكيان.[1]

ثانيا -مفهوم الكيان المحاسبي

هذا الفصل من الإطار المفاهيمي للمعلومات المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية لسنة 2010 لم تتم صياغته نهائيا، غير انه وحسب الفقرة (RE2) لعرض الاستبيان لشهر مارس 2010 فإن الكيان المحاسبي "هو مجموعة من

[1] *Robert Obert, Op Cit, p 27.*

الانشطة الاقتصادية التي من المحتمل أن تكون معلوماتها مفيدة للمستثمرين في الاسهم، المقرضين، الدائنين الحاليين والمحتملين الذين لا يستطيعون الحصول على المعلومات مباشرة التي يكونون بحاجة إليها لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية بشأن توفير الموارد للكيان وتقييم مدى كفاءة وفعالية الادارة ومجلس الادارة في استخدام موارد هذا الكيان " [1]

وحسب الفقرة (RE3) من الاستبيان يتميز الكيان المحاسبي بالخصائص التالية:[2]

- لكيان مارس، يمارس أو سيمارس أنشطة اقتصادية؛
- من الممكن التمييز بين هذه الانشطة الاقتصادية عن تلك الخاصة بالكيانات الاخرى وسط محيطه الاقتصادي؛
- المعلومات المالية للأنشطة الاقتصادية للكيان تكون مفيدة في اتخاذ قرارات توفير الموارد للكيان، وتقييم كفاءة وفعالية الادارة ومجلس الادارة في استخدام هذه الموارد؛

ثالثا: الخصائص النوعية للمعلومات المالية

تعتبر الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، ومنهم المستثمرون الحاليون والمحتملون، والمقرضون، والدائنون وغيرهم والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية، حيث يقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية إلى مجموعتين[3]:

1-الخصائص النوعية الأساسية

وتشمل الخاصيتان التاليتان:

أ-الملاءمة: وتشمل ما يلي:

- تكتسب المعلومات المالية خاصية الملاءمة إذا كانت ذات صلة بالقرار، والتي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وذلك لمساعدتهم في تقييم الاحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية؛
- تعتبر المعلومة المالية ملاءمة إذا كانت تتميز **بالقيمة التنبؤية** إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والاداء المتوقع للكيان في الفترات القادمة أو **القيمة التأكيدية** إذا كان المعلومات المالية توفر تغذية عكسية (راجعة) حول التقييمات السابقة؛

[1] *https://cdn.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework-2010/fredconceptualframework2010.pdf 26/01/2021 à 10.40*

[2] *www.ifrs.org 26/01/2021 à 10.40*

[3] *جمعة حميدات، حسام خداش، محاسب دولي عربي قانوني معتمد، الورقة الثانية –**المحاسبة**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن، الطبعة 2013، ص9.*

- من المعلوم أن هناك تداخل بين الدورين التنبؤي والتأكيدي، فالمعلومات المعروضة عن الوضع الحالي تمكن مستخدمي المعلومات المالية من تأكيد أو تقييم التوقعات السابقة، وكذلك التنبؤ بالمستقبل؛
- ترتبط ملاءمة المعلومات بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، فهناك بعض الحالات تكون فيها المعلومات المالية ملائمة بناءا على طبيعة المعلومات، مثل الإفصاح عن قطاع عمل أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة، بغض النظر على أهميته النسبية، وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتمادا على البيانات المالية، ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار أو نسبة محددة للأهمية النسبية حيث يعود ذلك لحجم الكيان وطبيعة عملياتها وغيرها من العوامل.

ب–التمثيل الصادق: حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر عن العمليات المالية والاحداث الاخرى في الكيان والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها، أي يجب أن تعبر المعلومات المالية عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تمثل المعلومات المالية الاحداث والظواهر والعمليات بصدق يجب أن تكون كاملة ومحايدة وخالية من الاخطاء.

2-الخصائص الداعمة للخصائص النوعية للمعلومات المالية: وتشمل:

أ–القابلية للمقارنة :ويقصد بها إمكانية مقارنة البيانات المالية لفترة مالية معينة مع البيانات المالية لفترة أو فترات سابقة لنفس الكيان، أو مقارنة البيانات المالية للكيان مع البيانات المالية لكيان آخر ولنفس الفترة، كما تقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى، أي التنسيق في تطبيق تلك السياسات، كما يجب الثبات في أسلوب عرض البيانات المالية من فترة إلى أخرى، وتصنيف البنود ولا يسمح للكيان بتغيير السياسة المحاسبية الا في ظروف محددة تحقق خاصية الموثوقية والملاءمة كما هو وارد في معيار المحاسبة الدولية رقم 08.

ب–القابلية للتحقق: وتعني درجة الاتفاق بين الافراد المستقبلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس

قد تكون القابلية للتحقق مباشرة أي التحقق من القيمة أو من بند معين بالمشاهدة المباشرة أو غير مباشرة التثبت أو التأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي، وإعادة احتساب المخرجات باستخدام نفس الاساليب والمناهج في الاحتساب.

ج–التوقيت المناسب: وتعني ان تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار، وكما هو معروف فالمعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلا يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل ولكن مع مرور الوقت يصبح المستقبل هو الحاضر، وتصبح معلومات الماضي غير مفيدة لاتخاذ القرار.

د–القابلية للفهم: وتعني تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق، ويفترض أن يكون لمستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي اعمال الكيان ونشاطاته الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة، كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة ويجب أن تكون معروضة بشكل واضح ومفهوم.

حيث يتطلب الإطار المفاهيمي تحقق الخصائص الداعمة للخصائص النوعية إلى أكبر حد ممكن، كما أن توفر هذه الخصائص لا يجعل المعلومات مفيدة الا إذا اتصفت بالملاءمة والتمثيل الصادق

رابعا: النص المتبقي من الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية لعام 1989

يحتوي هذا الفصل على الجزء المتبقي تتكرر الفقرات 23،47 إلى 110 من الإطار المفاهيمي لعام 1989 والمتعلقة على التوالي استمرارية النشاط، عناصر البيانات المالية، محاسبة عناصر البيانات المالية، تقييم عناصر البيانات المالية، مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال:[1]

1–استمرارية النشاط: يستأنف الإطار المفاهيمي الجديد في فقرة ظهرت سابقا لعام 1989 كما تظهر كذلك في المعيار رقم 01 من معايير المحاسبة الدولية، من ناحية أخرى، يتم اعداد البيانات المالية على افتراض استمرارية النشاط، المبنية على الإطار المفاهيمي لعام 1989

2–عناصر البيانات المالية: يحدد الإطار المفاهيمي في البيانات المركز المالي وأداء الكيان لبعض العناصر الاساسية المتعلقة بالأصول والخصوم والاموال الخاصة في الميزانية، والدخل والمصاريف في حساب النتائج.

3–تقييد عناصر البيانات المالية: التقييد هو عملية إدراج للبنود في الميزانية وجدول حسابات النتائج الذي يحقق تعريف العنصر، ويفي لمفهوم التقييد أو الاعتراف، بالإضافة إلى أن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يقيد إذا كان من المحتمل أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالعناصر (الأصول، الخصوم، المصاريف، النواتج) سوف تتدفق من أو إلى الكيان وبوجود نظام قياس موثوق.

4–قياس عناصر البيانات المالية : اختيار نظام قياس المطبق للعناصر المختلفة التي تظهر بها في الميزانية وجدول حسابات النتائج .بعد ملاحظة استخدام مختلف أنظمة القياس بدرجات متفاوتة ومجموعات مختلفة من البيانات المالية، أظهر أهمها الإطار المفاهيمي في التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيمة المحققة أو العادلة، القيمة الحالية مع

[1] *Robert Obert, Op Cit, p 30*

التعريفات الخاصة بها .حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية فإن نظام القياس الاكثر استخداما من قبل الكيانات في بياناتهم المالية هو التكلفة التاريخية إلى جانب القيمة الممكن تحقيقها، حيث رفض الإطار المفاهيمي اتخاذ موقف لصالح هذا أو ذاك لنظام القياس الا في الحالات الاستثنائية للكيانات المتواجدة في الدول التي تعرف ارتفاع التضخم.

وتجدر الاشارة إلى أن الإطار المفاهيمي (تاريخ 1989) لم يذكر هذا المفهوم القيمة العادلة (التي تم تقديمها للمرة الاولى في معايير IFRS في1995 في معيار المحاسبة الدولي 32). التعريف من التكلفة الحالية: "يتم الاعتراف بالأصول لمبلغ نقدي أو من معادلات النقدية التي ستكون مطلوبة الدفع إذا كان نفس الأصل أو أصل معادل تم الحصول عليها حاليا. المطلوبات يتم الاعتراف بالمبلغ لا النقدية المخصومة أو ما يعادلها النقدية التي ستكون مطلوبة لتسوية الالتزام "يختلف ما تم الاحتفاظ به في المعايير IFRS on Fair value: "القيمة العادلة هو المبلغ الذي يمكن للأصل يتم تداولها أو إطفاء المسؤولية بين الاطراف المطلعة والموافقة كجزء من صفقة في ظل ظروف تنافسية عادية "

5-مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال

نص الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية ينتهي بعرض المفهوم العام لرأس المال من خلال مفهومين : الحفاظ على رأس المال المالي والحفاظ على رأس المال المادي .هذه المفاهيم تساعد في تحديد الربح إذا كان مبلغ الأصول الصافية (أو الطاقة الانتاجية المادية) في نهاية الفترة يتجاوز مبلغ الأصول الصافية (أو الطاقة الانتاجية المادية) في بداية الفترة، بعد استبعاد أي توزيع للمالكين وأي مساهماتهم أثناء الفترة.

المطلب الثاني: نشأة وتطور معايير المحاسبية الدولية

لقد أدى التطور الاقتصادي وظهور الشركات الدولية المتعددة الجنسيات إلى ضرورة وجود معايير دولية يبنى عليها قياس العمليات، وبغرض توحيد هذا القياس دعت العديد من الهيئات المحاسبية إلى إصدار معايير محاسبية دولية هدفها توحيد القوانين لمحاسبية بين الدول.

أولا: نشأة المحاسبة الدولية

يعود الاهتمام الرسمي بالمحاسبة الدولية إلى مطلع القرن العشرين، إذ عقد أو مؤتمر دولي للمحاسبين سنة 1904 بمدينة سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الامريكية، وكان المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين

المحاسبية بين الدول، ومنذ ذلك التاريخ وحتى الآن تحظى المحاسبة الدولية باهتمام متزايد، ويمكن تلخيص مظاهر تطور الاهتمام بالمحاسبة الدولية في النقاط التالية[1]:

أ-عقد المؤتمرات الدولية التي يشارك فيها محاسبون من مختلف دول العالم لمناقشة القضايا المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية على المستوى الدولي؛

ب-توجه كثير من دول العالم نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛

ج-نشأت عديد من المنظمات المحاسبية التي تعمل على إعداد المعايير المحاسبية الدولية ومن أهم تلك المنظمات الجماعة الاوروبية سنة 1948 م، والاتحاد العربي للمحاسبين والمراجعين العرب سنة 1971 م، ومنظمة التعاون والتمية الاقتصادية سنة 1976 م، والاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977م؛

د-تكوين لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة سنة 1976 م، ومن أبرز مهامها العمل على إجراء توافق بين المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي.

هـ-تكوين لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973 م، ومن أهم مهامها إعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية.

ثانيا: لجنة المعايير المحاسبية الدولية

إن هذه اللجنة هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، نشأت إثر اتفاقيات بين المنظمات المحاسبية في كل من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الامريكية، ومنذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الاعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، وابتداءا من سنة 1996 صارت اللجنة تضم 116 منظمة تضم 116 منظمة من 85 دولة وابتداءا من سنة 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 عظوا من 104 بلدا يمثلون مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى في الدول لم تنظم إلى اللجنة بعد، وقد حدد دستور اللجنة أهدافها بما يلي[2]:

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها أثناء عرض القوائم المالية، وتعزيز قبولها في جميع أنحاء العالم؛

-العمل على تحسين المعايير والاجراءات المحاسبية والانظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية؛

- التأكد من أن مراقبي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطبقة لمعايير المحاسبة الدولية في جميع النواحي[3].

---

[1] حسن بابقي عبد القادر، ***المحاسبة الدولية***، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، الطبعة الاولى، 2013 ص، 15.

[2] حسين القاضي ومأمون حمدان، ***المحاسبة الدولية ومعاييرها***، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2011-2012، ص ص، 126-127.

[3] أحمد محمد أبوشمالة، ***معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي***، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع الطبعة العربية الاولى، عمان، الأردن، ص، 12.

ثالثا: المعايير المحاسبة الدولية

تتمثل المعايير المحاسبية في مجموعة من القواعد المتفق عليها قصد قياس العمليات وإعداد الحسابات وعرضها بالقوائم المالية بهدف ضبط الممارسات المحاسبية.

1-مفهوم معايير المحاسبة الدولية

لغويا يعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة اللاتينية (Norma)، والتي تعني أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي، أما اصطلاحا فترادف استعمال كلمة (Norme) مع مفهوم القاعدة، فالمعيار يمكن اعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لمعرفة الشيء وتحديد مميزاته بدقة، وتعددت وجهات النظر اتجاه تعريف المعيار فهناك من يرى أن المعيار عبارة عن أداة لترشيد التطبيق تحاول تضييق الفجوة بينه وبين الاساس النظري للمحاسبة، وهناك من يعرف المعيار على أنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية محاسبية رسمية أو مهنية يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الاحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الاعمال أو تحديد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسبة. ومن هنا يمكن اعتبار المعيار المحاسبي هو المرشد الاساسي لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي (محتوى الميزانية) للمؤسسة ونتائج أعمالها إيصال المعلومات للمستفيدين منها، فالمعيار المحاسبي يتحدد بعنصر أو نوع من أنواع القوائم المالية أو من خلال العمليات والاحداث. [1]

كما يمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية على أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مرجعة الحسابات. [2]

2-طرق إصدار المعايير المحاسبية الدولية

تختلف طريقة إصدار المعايير المحاسبية وفيمن يقوم بإصدارها، حيث تعتمد طريقة الاصدار على شكل الطلب على المعلومات، وعملية تنظيم المحاسبة، وعموما توجد أربعة مداخل لإصدار المعايير المحاسبية وهي[3]:

أ-المدخل السياسي البحت: هذا المدخل يعتمد على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية، وهو منتشر في القارة الاوروبية وعلى وجه التحديد فرنسا، وفي أمريكا اللاتينية، وينتقد استخدام هذا المدخل لأنه:

- يعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة ولذلك فإن ذلك المدخل يتسم بالبطء؛

---

[1] بوشاكر جلول، سعيداني محمد السعيد، ***الإطار النظري والمؤسساتي لمعايير المحاسبة الدولية***، مجلة البديل الاقتصادي، الجلفة، العدد الخامس، جوان 2016، ص، 188.

[2] حسن القاضي، مأمون حمدان، ***المحاسبة الدولية ومعاييرها***، منشورات جامعة دمشق، 2012، ص،123.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، ***نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)***، الدار الجامعية، مصر 2005، ص ص، 320-321.

- أن تغيير القوانين استجابة للتطورات الجديدة في بيئة الاعمال يستغرق وقتا طويلا؛
- إن جعل المعايير مواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشكل مستمر وهذا للأسف غير ممكن لعدم مرونة العملية في إجراء ذلك؛
- عادة ما يركز القانون على العموميات وليس على المفردات أو المكونات؛
- يتأثر التشريع بالاعتبارات السياسية.

ب–المدخل المهني الخاص: طبقا لهذا المدخل يتم إصدار المعايير عن طريق المحاسبين المهنيين أنفسهم، وينتشر هذا المدخل في الولايات المتحدة الامريكية، حيث يتميز في إصدار في إصدار المعايير بدرجة عالي من المرونة والسرعة المناسبة في التعديل لمواكبة الاحتياجات المتغيرة.

ج–المدخل المختلط بين القطاع العام والخاص: وفقا لهذا المدخل يقوم بإصدار المعايير المحاسبية منظمة من القطاع الخاص وتقوم الحكومة بدعمها والالتزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات.

د–المدخل المختلط: وفقا لهذا المدخل يقوم بإصدار معايير المحاسبة خليط من القطاع العام والخاص بجانب مجموعات حكومية وغيرها وهذا النوع منتشر في اليابان، حيث تقوم الحكومة بتشكيل مجلس استشاري لمحاسبة منشآت الاعمال يتكون من أعضاء من الجامعات والصناعة والحكومة والمحاسبين القانونيين.

3-أهمية المعايير المحاسبية الدولية

تشير المعايير المحاسبية إلى القواعد المحاسبية الارشادية التي يرجع إليها المحاسبون المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام أحكامهم، كما يشار على أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية بهدف تقليل درجة الاختلاف والتباين في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، كما تعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل، وتأتي أهمية المعايير المحاسبية عموما من خلال[1]:

- تحديد وقياس الاحداث المالية للمؤسسة؛
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
- تحديد الطرق المالية للقياس؛
- تمكين المستخدمين من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الاساسية على المعير الملائم.

رابعا-مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB

بعد حوالي 25 عاما من البدء في تطوير المعايير، ظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل اللجنة إلى شكل جديد هو مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والذي تقع على عاتقه المسؤولية لتطوير معايير التقارير المالية، حيث تشكل

[1] أمين السيد أحمد لطفي، ***المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية***، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر2004، ص، 371.

المجلس ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية، كما اتفق على تعميم المصطلح (IFRS) (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) على كل المعايير التي يحضرها المجلس بدلا من المصطلح (IAS)، فمعايير (IFRS) كافية لأنها أشمل وأو سع، حيث تتضمن كلا من الجانب المالي والمحاسبي، وابتداءا من سنة 2001 أصبح مجلس المعايير (IASB) هيئة حرة مستقلة غير حكومية لا تهدف إلى الربح، تسهر على تحضير ونشر المعايير المحاسبية، تعديلها وإلغائها أحيانا، كما اتخذ قرار بحيث كل معيار ألغي لا يستعمل رقمه واسمه من جديد وكل معيار جديد ظهر ابتداءا من سنة 2001 يظهر باسم (IFRS) .حيث أن المعايير تحت غطاء (IAS) هي 41 معيار مرقمة من واحد إلى 41، ألغي منها معايير وظهرت معايير معوضة تحت اسم (IFRS)، بالإضافة إلى المعايير (IAS/IFRS) هناك تفسيرات وشروحات كل من الهيئتين (SIC) (IFRIC)[1].

1-هيئات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من الهيئات التالية:

أ-مجلس المراقبة:

مجلس المراقبة هيئة جديدة تم إنشاؤه عام 2009 بهدف تحسين المساءلة العامة لمؤسسة معايير التقارير المالية الدولية والمحافظة على الاستقلال التشغيلي لهذه المؤسسة ومجلس معايير المحاسبة الدولية، يتألف مجلس المراقبة من ممثل هيئات أسواق رأس المال، ممثلي مؤسسات المنظمة الدولية لهيئات سوق المال، هيئة الأوراق المالية، البورصة الامريكية والمفوضية الاوروبية، حيث تشمل مسؤوليتها المشاركة في تعيين أمناء مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية وتقديم المشورة لهم.[2]

ب-مؤسسة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation):

تم إعادة تسمية هذه اللجنة باسم (IFRS Foundation) بتاريخ 01جويلية 2010 بعدما كانت تسمى (IAS Foundation)، وتتكون هذه اللجنة من 22 عضوا إداريا، يتحمل مجلس المراقبة مسؤولية الموافقة على تعيينهم، وتشمل مسؤوليات الامناء على عمليات مؤسسة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس المحاسبة الدولية (IASB) والمجلس الاستشاري للمعايير ولجنة تفسيرات المعايير المالية لإعداد التقارير المالية، والمتابعة والاشراف على فاعلية مجلس المحاسبة الدولية والتزامه بأسلوب عمله وبالإجراءات الاستشارية ووضع وتنفيذ ترتيبات التمويل المناسبة، واعتماد موازنة مؤسسة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحمل مسؤوليات التغيرات في النظام الداخلي.[3]

---

[1] لخضر علاوي، ***معايير المحاسبة الدولية***، دار النشر Pages Bleues، الجزائر، 2012، ص ص، 30-31

[2] أحمد حلمي جمعة، ***معايير التقارير المالية الدولية –معايير المحاسبة الدولية*** –دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الاولى 2015، ص، 39.

[3] سعيداني محمد السعيد، **الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه علوم تسيير، جامعة غرداية، 2017-2018، ص، 45.

ج-مجلس معايير المحاسبة الدولية

يعمل المجلس تحت مسؤولية (IASC Foundation) ويضم 14 عضوا، يتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءتهم، بحيث يشتغل 12 عضوا من بينهم المهام بوقت كامل، بمعنى أنهم يسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس ويتقاضون على ذلك أجرا، وقد أصبح عدد الاعضاء 16 عضوا ابتداءا من جويلية 2012 يمثلون جميع أنحاء العالم، ويتم ترشحيهم من قبل الامناء على أساس المهارات الفنية والمهنية والخبرات التجارية والسوقية، ويعقد اجتماعاته مرة واحدة في الشهر، ويقع على عاتقه مسؤولية وضع وتطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وإدارة جميع الانشطة المتعلقة بهذه المعايير.[1]

د-لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRIC)

لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حلت محل لجنة (SIC) في عام 2001 التي تم إنشاؤها عام 1997، وهي لجنة مكونة من 14 عضوا مسؤولين عن الاستجابة السريعة لقضايا التفسير التي تفرضها معايير معينة، تعمل بالتعاون مع لجان مماثلة لواضعي المعايير الدولية، التفسيرات يجب أن يوافق عليها المجلس، تم إصدار أكثر من خمسين (50) تفسير من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.[2]

هـ-المجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

المجلس الاستشاري للمعايير سابقا (SAC) يضم 30 عضوا على الاقل لتقديم الاستشارة للمجلس فيما يخص أولويات برنامج العمل، كما انه مسؤول بإعلام المجلس عن وجهات نظر المنظمات المحاسبية من خلال أعضائه، بالإضافة إلى هيئة استشارية ثانية المنتدى الاستشاري للمعايير المحاسبية (SFAF) تم إنشاؤه في عام 2013 يتكون من 12 عضوا، واضعي المعايير الوطنية، منظمات إقليمية ذات المصلحة في المعلومة المالية هدف هذه المنظمات هو التعاون أكثر مع المجلس[3].

كما يهدف المجلس الى:[4]

- تقديم المشورة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بأوليات عمله؛
- إبلاغ مجلس معايير المحاسبة الدولية بمضامين وآثار المعايير المقترحة بالنسبة لمستخدمي ومعدي البيانات المالية؛
- تقديم المشورات الاخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو إلى الامناء.

إذن فإصلاح لجنة المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة هو أساس إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى وضع مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية عالية الجودة، يمكن تطبيقها في جميع

[1] بوشاكر جلول، سعيداني محمد السعيد مرجع سابق، ص، 192.

[2] Robert Obert, **pratique des norme IFRS** ,6 e édition, Dunod ,2017 p, 22.

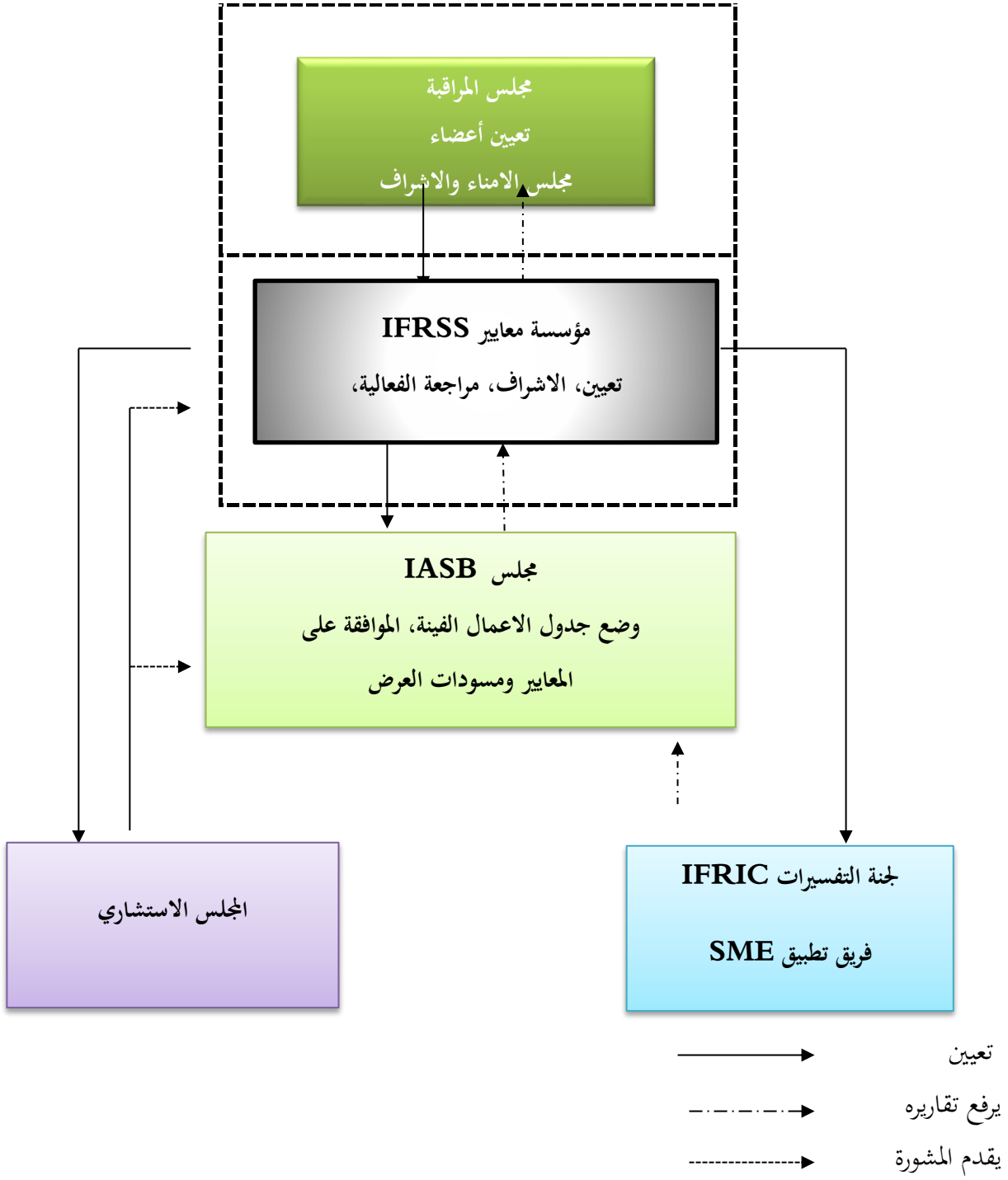
[3] *Robert Obert, Op Cit, p, 22.*

[4] *أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص،* 49.

أنحاء العالم بغرض الوصول إلى معلومات شفافة وقابلة للمقارنة من أجل مساعدة مستخدمي هذه المعلومات على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب

ويمكن توضيح هيكل مجلس المعايير المحاسبة الدولية في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية



المصدر: سعيداني محمد السعيد، **الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه علوم تسيير، جامعة غرداية، 2017-2018، ص، 47.

المطلب الثالث: التطور المستمر للمعايير المحاسبية الدولية

تميز المعايير المحاسبية الدولية بالمرونة وقابلية التعديل استنادا إلى التغيير في الظروف الاقتصادية، فوضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة تستجيب للمستجدات على ساحة الاعمال في البيئة الدولية وتواكب التغيرات والتطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها، فهي بعيدة عن الجمود شأنها في ذلك شأن مواضيع العلوم الانسانية الاخرى، وقد يحدث التغيير في المعايير المحاسبية الدولية بسبب ظهور معايير محاسبية محلية كالمعايير البريطانية والمعايير الامريكية تعالج بعض الامور المستجدة كما حصل الامر بالانخفاض في قيمة الأصول ومعالجة الشهرة باستبدال الاطفاء بالانخفاض استنادا إلى أسلوب إعادة التقييم حيث كان السبق في طرح هذين الموضوعين للمعايير المحاسبية الامريكية الصادرة عن مجلس المحاسبة الدولية الامريكية FASB، تبعها في ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في طرح هذين الموضوعين، ويمكن كذلك أن تسير في الامور في صورة عكسية، أي يكون السبق في تعديل أو طرح معايير جديدة، ثم يتبعها في ذلك مجالس المعايير المحاسبية الامريكية والبريطانية، أضف إلى ما تقدم تعدد وتطور مطالب أصحاب العلاقة بتعديل بعض الاجراءات والممارسات المحاسبية، وكذلك زيادة دور المنظرين في المحاسبة في جعل الجهود الحثيثة في النظرية المحاسبية هي أساس تعديل كثير من المعايير المحاسبية الدولية [1].

ويأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية الدولية أشكالا يمكن إدراجها فيما يلي[2]:

أولا: تعديل المعايير

حيث يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين، والامثلة على ذلك متعددة حيث تعديل معظم المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من 2005/01/01؛

ثانيا: إلغاء بعض البدائل المحاسبية

حيث يعتبر تعدد البدائل من أهم الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة، حيث يؤدي إلى اختلاف في الارقام والنتائج المحاسبية، ويسعى المنظرون وواضعي المعايير في مهنة المحاسبة جادين في إلى تقليل هذه البدائل لتوحيد طرق المعالجة وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية، ولعل من أمثلة هذا النوع من التعديلات تعديل المعيار IAS2 المتعلق بالمخزون بإلغاء أسلوب الوارد أخيرا الصادر أو لا من أساليب تقييم المخزون، وتعديل المعيار IAS22 قبل استبداله بالمعيار IFRS3 والمتعلقين باندماج الاعمال بإلغاء طريقة المصالح المشتركة من طرف المحاسبة عن اندماج الاعمال؛

---

[1] خالد جمال الجعارات، ***معايير التقارير المالية الدولية 2007***، إثراء للنشر والتوزيع، عمان الاردن، الطبعة الاولى، 2008، ص ص، 33-34.

[2] نفس المرجع السابق، ص ص، 34-36.

ثالثا: تعديل التعريفات

حيث تعتبر التعريفات في المعايير المحاسبية الدولية من أهم ما تنبني عليه المعايير، ومن أمثلة ذلك تعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة وأخرى في أكثر من معيار محاسبي؛

رابعا: إلغاء بعض الممارسات المحاسبية

كما حصل في التعديل الاخير للمعيار IAS36 من إلغاء الممارسات الواجب إتباعها لإجراء فحص من أسفل إلى أعلى وفحص من أعلى إلى أسفل في تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة؛

خامسا: دمج التفسيرات في المعايير

لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC التابعة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والتي فيما بعد تم تعديل تسميتها إلى لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC التي تختص في وضع تفسيرات لتوضيح كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وقد يتم التطرق في التفسيرات إلى ما يتوجب دمجها في المعيار أقوى من التفسير، ومن أمثلة ذلك دمج التفسير (SIC18) في المعيار المحاسبي IAS1 ودمج التفسير (SIC1) في المعيار المحاسبي IAS2 ودمج التفسيرات SIC6، SIC14، SIC23 في المعيار IAS16؛

سادسا: دمج بعض المعايير

لوجود عامل مشترك بينها مثل دمج المعيار المحاسبي IAS3 في المعيارين المحاسبين IAS27، IAS28، ودمج المعيار المحاسبي IAS 4 في المعيار المحاسبي IAS1؛

سابعا: سحب بعض المعايير

وذلك لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عالميا على تطبيقها كما حصل مع المعيار IAS15 المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار؛

ثامنا: إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة:

كما حصل مع المعيار IAS32 المتعلق باندماج الاعمال، حيث حل محله المعيار IFRS3 بنفس التسمية.

المطلب الرابع: متطلبات الاعتراف بمحاسبة القيمة العادلة والإفصاح عنها وفقا للمعايير المحاسبة الدولية

لقد اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بمحاسبة القيمة العادلة وكيفية الاستفادة منها لتقييم الأصول والاستثمارات الملموسة، غير الملموسة والمالية، وغيرها من البنود المحاسبية الأخرى حتى في حالة عدم إمكانية القياس بالقيمة العادلة لأي عنصر والاعتراف به في القوائم المالية والإفصاح عنه في التفسيرات والإيضاحات المرفقة للمعايير لمواكبة التطورات الاقتصادية، فقد تناولت العديد من هذه المعايير قياس القيمة العادلة،

ويمكن توضيح متطلبات الاعتراف بمحاسبة القيمة العادلة والإفصاح عنها كما يلي:

أولا: متطلبات الاعتراف بمحاسبة القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية IAS

تظهر متطلبات الاعتراف بمحاسبة القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في الجدول التالي:

جدول رقم (03) يوضح متطلبات الاعتراف بمحاسبة القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

رقم المعيار	عنوان المعيار	متطلبات الاعتراف بمحاسبة القيمة العادلة
02	المخزون	**الفقرة 09**: يجب أن يقاس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل
16	الممتلكات والتجهيزات والمعدات	**الفقرة 24**: قد يقتنى واحد أو أكثر من بنود العقارات والآلات والمعدات في مقابل أصل أو أصول غير نقدية، وتقاس تكلفة مثل هذا البند من بنود العقارات والآلات والمعدات بالقيمة العادلة ما لم تفتقر معاملة المبادلة إلى الجوهر التجاري للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بطريقة يمكن الاعتماد عليها، ويقاس البند الذي تم اقتناؤه بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع المنشاة أو تلغي إثبات الأصل المتنازل عنه في الحال. وإذا لم يقاس البند الذي بم اقتناؤه بالقيم العادلة فإن تكلفته تقاس بالمبلغ الدفتري للأصل المتنازل عنه **الفقرة 31**: بعد إثباته على أنه أصل، يجب أن يسجل البند من بنود العقارات والآلات والمعدات الذي يمكن قياسه بقيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بمبلغ إعادة التقييم، وهو عبارة عن قيمته العادلة في تاريخ إعادة تقييم مطروحا منه تراكم الاستهلاك اللاحق وتراكم خسائر انخفاض القيمة لاحقا، ويجب تنفيذ إعادة التقييمات بانتظام لضمان عدم اختلاف القيمة الدفترية عن المبلغ الذي سيحدد باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الميزانية. **الفقرة 36**: إذا أعيد تقييم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، فإنه يجب أن يعاد تقييم كامل فئة العقارات والآلات والمعدات التي ينتمي إليها هذا الأصل.
18	الايراد	**الفقرة 09**: يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو قابل للاستلام.
19	منافع الموظفين	**الفقرة 57**: تنطوي محاسبة المؤسسة عن خطط المنافع المحددة على الخطوات التالية: الجزء أ-(03): طرح القيمة العادلة لأي أصل من أصول الخطة من القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة (أنظر الفقرات 113-115). **الفقرة 113**: تطرح القيمة العادلة لأي أصل للخطة من القيمة الحالية لالتزام المنفعة المحددة عند تحديد العجز أز الفائض. **الفقرة 115**: حيث تشمل أصل الخطة على وثائق تأمين مؤهلة والتي تطابق تماما مبلغ وتوقيت بعض أو جميع المنافع واجبة السداد بموجب الخطة، فإن القيمة العادلة لوثائق التأمين هذه تعتبر هي القيمة الحالية المفترضة للالتزامات المتعلقة بها (تكون عرضة لأي تخفيض مطلوب عندما لا يكون من الممكن استرداد المبالغ تحت التحصيل، بموجب وثائق التحصيل بالكامل).
20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المستعدة الحكومية	**الفقرة 07**: يجب عدم إثبات المنح الحكومية، بما في ذلك المنح الحكومية غير النقدية بالقيمة العادلة. **الفقرة 24**: يجب عرض المنح الحكومية المتعلقة بالأصول، بما في ذلك المنح غير النقدية بالقيمة العادلة، في الميزانية إما بإدراج المنحة على أنها دخل مؤجل أو بطرح المنحة في الوصول إلى المبلغ الدفتري للأصل.
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	**الفقرة 23 (ج)**: يجب ترجمة البنود غير النقدية، التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية، باستخدام أسعار صرف في التاريخ الذي يتم فيه قياس القيمة العادلة.

26	المحاسبة والتقرير من قبل خطط منفعة التقاعد	**الفقرة 32**: يجب أن تسجل استثمارات خطة منفعة التقاعد بالقيمة العادلة .في حالة الأوراق المالية المتداولة، فإن القيمة العادلة تكون هي القيمة السوقية .وعندما يُحتفظ باستثمارات خطة لا يمكن إجراء تقدير للقيمة العادلة لها، فإنه يجب أن يتم الإفصاح عن سبب عدم استخدام القيمة العادلة.
32	الأدوات المالية: العرض	**الفقرة 08**: يجب تطبيق هذا المعيار على العقود لشراء أو بيع بند غير مالي، التي يمكن تسويتها بالصافي نقدا أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلة أدوات مالية، كما لو كانت العقود أدوات مالية، باستثناء العقود التي تم الدخول فيها ويستمر الاحتفاظ بها لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقا لمتطلبات المنشأة المتوقعة من الشراء أو البيع أو الاستخدام .وبالرغم من ذلك، يجب تطبيق هذا المعيار على تلك العقود التي تسلمها المنشأة على أنها تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. **الفقرة 16 و**: يجب على المؤسسة، المحاسبة عن إعادة تصنيف وفقا للفقرة ه كما يلي: (أ): يجب عليها إعادة تصنيف أداة حقوق الملكية على أنها التزام مالي من التاريخ الذي لم تعد فيه للأداة جميع السمات أو لم تعد فيه الاداة مستوفية للشروط الواردة في الفقرتين 16أ و 16ب أو الفقرتين 16 ج و 16د .ويجب أن يتم قياس الالتزام المالي بالقيمة العادلة للأداة في تاريخ إعادة التصنيف .ويجب على المنشأة إثبات أي فرق بين القيمة الدفترية لأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة للالتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف ضمن حقوق الملكية.
38	الأصول غير ملموسة	**الفقرة 35**: عندما يكون الأصل غير الملموس، الذي تم اقتناؤه ضمن عملية تجميع أعمال، قابلا للانفصال أو ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، فإنه توجد معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل – بطريقة يمكن الاعتماد عليها وفي حالة وجود نطاق من المخرجات المحتملة باحتمالات مختلفة للتقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، فإن درجة عدم التأكد تدخل في قياس القيمة العادلة للأصل. **الفقرة 44**: إذا تم اقتناء أصل غير ملموس عن طريق منحة حكومية، يمكن للمؤسسة أن تختار إثبات كلا من الأصل غير الملموس والمنحة مبدئيا بالقيمة العادلة **الفقرة 45**: قد يقتنى واحد أو أكثر من أصل غير الملموسة في مقابل أصل غير نقدي، فتقاس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة. **الفقرة 75**: بعد الاثبات المبدئي يجب أن يسجل الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة تقييمه مطرحا منه مجموع الاهتلاكات المتراكمة أو مجموع خسائر القيمة المتراكمة.
39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	**الفقرة 51**: في حالة التخلص من أصل مالي بكامله، ونتج عن ذلك أصل مالي أو التزام مالي جديد فيجب الاعتراف بهذا الأصل أو الالتزام الجديد بالقيمة العادلة. **الفقرة 69**: بعد الاعتراف الأولي، يجب قياس الموجودات المالية، بما فيها المشتقات بالقيمة العادلة، ما عدا القروض والذمم والاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق والأصول المالية التي يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية. **الفقرة 91**: توفر مقياس موثوق للقيمة العادلة لأصل، ولم يكن ذلك متوفرا سابقا، فإنه يجب إعادة قياس هذا الأصل بالقيمة العادلة. **الفقرة 93**: بعد الاعتراف الاولي، يجب قياس المطلوبات المحتفظ بها للمتاجرة أو الناتجة عن المشتقات لغير غايات التحوط بالقيمة العادلة.
40	العقارات الاستثمارية	**الفقرة 30**: يجب على المؤسسة أن تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة الوارد على سياستها المحاسبية، ويجب أن تطبق تلك السياسة على جميع عقاراتها الاستثمارية.

		الفقرة 55: إذا قامت المؤسسة سابقا بقياس عقار استثماري بالقيمة العادلة، فإنه يجب الاستمرار في قياس العقار بالقيمة العادلة إلى حين استبعاده، حتى ولو أصبحت معاملات السوق المماثلة أقل تكرارا، أو أصبحت أسعار السوق غير متاحة بسهولة. **الفقرة 60**: إذا تم تحويل عقار استثماري مسجل بالقيمة العادلة إلى عقار يشغله المالك أو مخزون فإن التكلفة المفترضة للعقار لأجل المحاسبة عنه يجب أن تكون بالقيمة العادلة في تاريخ التغيير في الاستخدام. **الفقرة 61**: إذا أصبح عقار يشغله المالك عقارا استثماريا سيتم تسجيله بالقيمة العادلة في تاريخ التغيير في الاستخدام.
41	الزراعة	**الفقرة 10**: أحد شروط إثبات المؤسسة لأصل حيوي أو منتج زراعي أن يكون من الممكن قياسه بالقيمة العادلة أو تكلفته بطريقة يمكن الاعتماد عليها. **الفقرة 12**: يجب قياس الأصل الحيوي عند الاعتراف الاولي في نهاية كل ميزانية بقيمته العادلة مطروحا تكاليف البيع. **الفقرة 13**: يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصول الحيوية للمؤسسة بقيمته العادلة مطروحا منه تكاليف البيع عند نقطة الحصاد.

المصدر: من إعداد الباحث الاعتماد على كل معيار من معايير المحاسبة الدولية.

ثانيا: متطلبات الإفصاح عن محاسبة القيمة العادلة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

تظهر متطلبات الإفصاح عن محاسبة القيمة العادلة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وفقا للجدول التالي:

جدول رقم (04) متطلبات الإفصاح عن محاسبة القيمة العادلة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

رقم المعيار	عنوان المعيار	متطلبات الاعتراف والإفصاح بمحاسبة القيمة العادلة
IFRS2	الدفع على أساس الاسهم	**الفقرة 10**: بالنسبة للمعاملات مع الموظفين وغيرهم الذين يقدمون خدمات مماثلة، يجب على المؤسسة أن تقيس القيمة العادلة للخدمات المتلقات بالرجوع إلى القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، أما عند تعذر تقدير القيمة العادلة للخدمات المتلقات بطريق يمكن الاعتماد عليها يجب أن تقاس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية تلك في تاريخ المنح. **الفقرة 16**: بالنسبة للمعاملات المقاسة بالقيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية يجب على المؤسسة أن تقيس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة في تاريخ القياس على أساس أسعار السوق عندما تكون متاحة. **الفقرة 30**: بالنسبة لمعاملات الدفع على أساس السهم تسوى نقدا، يجب على المؤسسة أن تقيس السلع والخدمات المقتناة والالتزامات التي تم تحملها بالقيمة العادلة للالتزام في نهاية الميزانية وفي تاريخ التسوية **الفقرة 46**: يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم كيف حُددت القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة، خلال الفترة.

IFRS03	تجميع الاعمال	**الفقرة 18**: يجب على المؤسسة المستحوذة أن تقيس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ.
IFRS04	عقود التأمين	**الفقرة 45**: عندما يغير المؤمن سياسته المحاسبية المتعلقة بالتزامات التامين فإنه يسمح له ولكنه ليس مطالب بإعادة تصنيف بعض أو جميع أصوله المالية بحيث يتم قياسها بالقيمة العادلة.
IFRS05	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة	**الفقرة 15**: يجب على المؤسسة أن تقيس الأصل غير المتداول (أو مجموعة الاستبعاد) المصنف على أنه محتفظ به للتوزيع على الملاك بمبلغه الدفتري أو قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف التوزيع، أيهما أقل.
IFRS07	الأدوات المالية: الإفصاحات	**الفقرة 06**: يجب على المؤسسة تجميع الأدوات المالية في فئات تتناسب مع طبيعة المعلومات المفصح عنها والأخذ بعين الاعتبار خصائص تلك الأدوات المالية **الفقرة 08**: يجب الإفصاح عن المبالغ الدفترية لكل من الأصول المالية والالتزامات المالية، كما هو محدد في المعيار الدولي للتقرير المالي 9 إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات: – الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مع إظهار بشكل منفصل تلك المحددة كذلك عند الاعتراف الاولي وتلك التي يتم قياسها بشكل إلزامي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 9؛ – الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة مع إظهار بشكل منفصل تلك المحددة كذلك عند الاعتراف الاولي وتلك التي يتم قياسها بشكل إلزامي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 9؛ – الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة؛ – الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة؛ – الأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل.
IFRS09	الأدوات المالية	**الفقرة 1.1.5**: يجب على المؤسسة عند الاعتراف الاولي، أن تقيس الأصل المالي أو الالتزام المالي بقيمته العادلة زائدا أو مطروحا منه في حالة أصل مالي أو التزام مالي ليس بالقيم العادلة من خلال الربح أو الخسارة تكاليف المعاملة المنسوبة بشكل مباشر **لفقرة 1.2.5**: بعد الاعتراف الاولي، يجب على المؤسسة أن تقيس الأصل المالي بما يلي: – بالتكلفة المطفأة؛ – بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل؛ – بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

IFRS10	القوائم المالية الموحدة	**الفقرة 88**: تدمج المؤسسة دخل ومصاريف الشركة التابعة في القوائم المالية الموحدة من تاريخ السيطرة عليها إلى تاريخ توقف المؤسسة عن السيطرة على الشركة التابعة لها، ويستند دخل ومصاريف الشركة التابعة إلى مبالغ الأصول والالتزامات المعترف بها في القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاستحواذ، فمثلا تعتمد مصاريف الاهتلاكات المعترف بها في الميزانية الموحدة بعد تاريخ الاستحواذ إلى القيمة العادلة للأصول القابلة للاهتلاك ذات العلاقة المعترف بها في القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاستحواذ.
IFRS12	الهدف	**الفقرة 21**: في الجزء ب يجب على المؤسسة أن تفصح لكل مشروع مشترك هام بالنسبة للمؤسسة المعدة للتقرير: – ما إذا كان الاستثمار في المشروع المشترك أو الشركة الزميلة يقاس باستخدام طريقة حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة؛ – عندما يحاسب عن المشروع المشترك أو المؤسسة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة لاستثماراتها في المشروع المشترك أو المؤسسة الزميلة، عندما يكون هناك سعر سوق معلن للاستثمار.
IFRS13	قياس القيمة العادلة	الفقرة 91: يجب على المؤسسة أن تفصح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم كل مما يلي: – للأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر في قائمة المركز المالي بعد الاعتراف الأولي: أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة لتطوير تلك القياسات؛ –عند قياسات القيمة العادلة المتكررة التي تستخدم مدخلات مهمة لا يمكن رصدها في المستوى الثالث: تأثير تلك القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الاخر للفترة.

المصدر: من إعداد الباحث الاعتماد على كل معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

المبحث الثالث: القياس على أساس القيمة العادلة

شهدت البيئة المحاسبية في العالم في الآونة الأخيرة تحديات كبيرة تتعلق أساسا باختيار أساليب القياس المحاسبي الأكثر ملاءمة وموثوقية المعلومات المالية لتلبية احتياجات مستخدميها بهدف اتخاذ القرارات الاستثمارية، ولعل أهم بدائل القياس الحديثة القيمة العادلة، التي جاءت نتيجة التطورات والانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية، إلا أنه وفي ظل غياب سوق مالي نشطة فإن القياس المحاسبي وفقا للقيمة العادلة يواجه العديد من الصعوبات، مما يستوجب اللجوء إلى نماذج قياس أخرى لتحديد القيمة العادلة، ولتمكين مستخدمي المعلومات المالية من تقييم المبالغ المنشورة في القوائم المالية.

وسيتم من خلال هذا المبحث التطرق إلى مفاهيم القياس المحاسبي، أسس ومعايير القياس المحاسبي، طرق قياس القيمة العادلة والتسلسل الهرمي للقيمة العادلة وإرشادات قياسها.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي أحد أهم وظائف المحاسبة في المؤسسة فهو يقوم بدور مهم في توفير المعلومات المحاسبية ذات مصداقية وموثوقية تعكس الوضعية الحقيقية والأداء المالي للمؤسسة وتفيد مستخدميها في اتخاذ قرارات مناسبة، حيث يقوم القياس المحاسبي على تحديد كل بند من بنود القوائم المالية ويرتكز على مجموعة من المفاهيم.

أولا: تعريف القياس المحاسبي

حتى يتم القيام بتعريف القياس المحاسبي، يجب التطرق أولا إلى تعريف القياس في حد ذاته والذي يمكن تعريفه من خلال ما يلي:

القياس هو التمثيل الرقمي للأحداث أو الأشياء تبعا لقواعد محددة، ولكي تتم عملية التمثيل هذه بأسلوب علمي يقتضي الأمر توافر شروط قواعد وإجراءات علمية. [1]

ويمكن تعريف القياس على أنه منح قيم نقدية للعناصر التي يتم الاعتراف بها والتقرير عنها في القوائم المالية [2]

كما عرفه Campell بما يلي: يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير طريقة مباشرة[3].

والتعريف العام لعملية القياس هو مقابلة أو مطابقة خصائص أو عناصر شيء ما من مجال معين بأحد خصائص أو عناصر مجال آخر[4].

---

[1] عبد الرحمن حميد الحميد، ***نظرية المحاسبة***، مكتبة فهد الوطنية للنشر، الرياض، الطبعة الأولى، 2009، ص، 44.

[2] خالد الجعارات، ***معايير التقارير المالية الدولية***، مرجع سابق، ص، 62.

[3] محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سابق، ص،130.

[4] عباس مهدي الشيرازي، ***نظرية المحاسبة***، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، الطبعة الأولى، 1990، ص،62.

أما القياس المحاسبي:

من الناحية التقليدية، يمكن تعريف القياس المحاسبي على أنه تحديد القيم العددية للأشياء أو الأحداث الخاصة بالمؤسسة، وتحدد هذه القيم بأسلوب يجعلها ملائمة للتجميع (مثلا مجموع الأصول) أو التجزئة في حالة ظروف معينة تتطلب ذلك. [1]

كذلك هو عملية قياس وتحديد وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات[2].

في حين أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي هو ذلك الصادر عن تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) وورد في نصه: يتمثل القياس المحاسبي في قرن الاعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء ملاحظات مالية أو جارية وبموجب قواعد محددة[3].

أما مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB فقد عرف القياس المحاسبي كما ورد في إطاره التصوري على أنه: عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الاعتراف والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتيجة وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة[4].

أما الشافعي فيعرف القياس المحاسبي على أنه "يتمثل في تحديد معظم العناصر الضرورية التي يجب توافرها في القياس المحاسبي مثل تحديد الشيء المراد قياسه طبقا لقواعد تحدد تلك الأشياء والعمليات التي تم قياسها والمقياس المستخدم وطريقة القياس "[5].

وبالتالي مما سبق، يمكن القول أن القياس المحاسبي هو استخدام أسلوب القياس العددي للأحداث الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية في شكل قيم نقدية التي تأخذها العناصر في القوائم المالية وفق أسلوب محدد للقياس.

ثانيا: الأركان الأساسية لعملية القياس المحاسبي

لعملية القياس المحاسبي مجموعة من الأسس، حيث يختلف إطار هذه العملية ونتائجها تبعا لاختلاف أغراض القياس والخواص محل القياس، ثم تبعا لتغير القواعد المستخدمة في عملية القياس والشخص القائم بهذه العملية. وبوجه عام تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان أساسية وهي[6]:

---

[1] الدون س.هنريكسن ترجمة كمال خليفة أبو زيد، ***النظرية المحاسبية***، ريتشارد د.إيرون للنشر، جامعة الإسكندرية، مصر، الطبعة الرابعة،2008، ص، 130.

[2] بن زافي لبنى، ***استخدام محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر*** –دراسة ميدانية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 5، العدد 01، جوان2020، ص،296.

[33] محمد مطر، ***نظرية المحاسبة***، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ،2014، ص، 143.

[4] رواء لطيف رحيل، عماد غفوري عبود، ***القياس والإفصاح بالقيمة العادلة وانعكاساتها على مخرجات النظام المحاسبي***، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 12 العدد 37، 2020، ص،500.

[5] بالرقي تجاني، ***دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية***، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة سطيف، 2006/2005، ص،92.

[6] محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سابق، ص، 131.

1-الخاصية محل القياس: إذا ما اعتبرنا أن المشروع 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، وقد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي كأن يكون محل القياس هو الطاقة الإنتاجية للمشروع أو معدل دوران مخزونه السلعي.

2-المقياس المناسب للخاصية محل القياس: نوع المقياس المستخدم في عملية القياس يتوقف على الخاصية محل القياس، فإذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس بالنسبة للمشروع الاقتصادي، فالمقياس المستخدم هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا أو عدد ساعات العمل المباشر.

3-وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، هنا لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب للعملية، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس، فمثلا لو كانت قيمة الربح محلا للقياس فبالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي أو نقدي، لابد من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، كالدينار أو الدولار.

4-الشخص القائم بعملية القياس: يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها خاصة في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، حيث يؤدي الشاخص القائم بعملية القياس المحاسبي دورا أساسيا ليس فقط في تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها بل في تحديد نتائجها.

المطلب الثاني: أسس ومعايير القياس المحاسبي:

هناك أسس ومعايير مختلفة تستخدمها المؤسسة في القياس المحاسبي يمكن توضيحهما من خلال ما يلي:

أولا: أسس القياس المحاسبي

تستخدم المؤسسة أسس محددة للقياس المحاسبي، وبشكل عام يستعمل عدد من الأسس المختلفة للقياس وضمن تشكيلات مختلفة من القوائم المالية وهذه الأسس تشمل:

1-التكلفة التاريخية: وتعني تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي في تاريخ الحصول عليها في تاريخ، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.[1]

[1] أحمد حلمي جمعة، ***نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)***، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى ،2010، ص، 62.

2-التكلفة الجارية: وتعني تسجيل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجيل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر. [1]

3-القيمة القابلة للتحقق: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي مقابل بيع الأصل بطريقة منتظمة، وتسجيل الالتزامات بقيم سدادها، أي المبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط، وهي السعر المقدر للبيع في سياق النشاط العادي مطروحا منه التكاليف المقدرة للإتمام والتكاليف الضرورية المقدرة لإكمال عملية البيع.[2]

4-القيمة الحالية: وتعني تسجيل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع وفي ضمن السياق العادي أن يولدها الأصل، وتسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج اليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط. [3]

5-القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل أو تسوية الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري وفي سوق نشط. [4]

6-القيمة القابلة للاسترداد: هي عبارة عن القيمة العادلة للأصل مطروحا منه تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستعمال أيهما أعلى. [5]

ثانيا: معايير القياس المحاسبي

هناك أربعة معايير رئيسية تقوم عليها عملية القياس المحاسبي وهي مرتبة كما يلي:

1-الموضوعية: وتعني أن عملية القياس المحاسبي لا تخضع لتقديرات شخصية، بمعنى أن الحقائق المعبر عنها تكون دون تحريف أو تحيز شخصي، وبالتالي فعملية القياس الموضوعي غير شخصي بغرض إقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها تخلو من أي تعبير شخصي أو تحيز، وتعني الموضوعية بمفهومها العام الابتعاد عن التحيز والأحكام الشخصية والمسبقة والتقديرات الجزافية وهي عكس الذاتية[6].

2-الملاءمة: ويعني هذا المعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس، وتكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس، وما

---

[1] جمعة حميدات، حسام خداش، محاسب دولي عربي قانوني معتمد، **المجمع الدولي العربي لمحاسبين القانونيين**، طبعة عام 2013، ص، 16.

[2] بن زافي لبنى، مرجع سابق، ص،297.

[3] احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص،62.

[4] بن زافي لبنى، مرجع سابق ص، 298.

[5] جمعة حميدات، حسام خداش، مرجع سابق، ص، 16.

[6] هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة، **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي –دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين –جالة الجزائر 2015**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية العدد 02، 2016، ص، 115.

طرأ عليه من تغييرات في مدة زمنية معينة، ويرى البعض أن هناك ملاءمة عامة للمعلومات المحاسبية تعني توفير لمختلف نماذج القرارات وليس لنموذج معين، وهناك ملاءمة خاصة تعني أن تكون المعلومات ملائمة لمنوع معين من القرارات[1].

3-القابلية للتحقق: يعني التحقق في عملية القياس اسناد المعلومات إلى مصدر موثوق، والذي يتمثل في مجموعة المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها قصد التحقق من مدى صحة هذه المعلومات، ومطابقتها للمصدر، إلا أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليشمل توافر المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات حيث يجعل منها مصدرا سليما لاتخاذ القرارات، حيث يمكن اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذه، بمعنى وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بغض النظر عن الشخص الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات [2].

4-القابلية للقياس الكمي: كثيرا ما يتطلب القياس المحاسبي استخدام موحد للقياس كشرط أساسي وأولي لقياس المركز المالي للمؤسسة وصافي دخلها . وتعد الوحدة النقدية أفضل مقياس لقياس مختلف الاحداث المالية، غير أن استخدام وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير كثيرا من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغير في القدرة الشرائية على مدار الوقت، من انخفاض في حالة التضخم أو ارتفاع في حالة الانكماش مما يستدعي تعديل البيانات المالية والتي تعتمد على الأسعار التاريخية استنادا إلى التغيرات في مستويات الأسعار[3].

المطلب الثالث: طرق قياس القيمة العادلة

يعتبر أسلوب القيمة العادلة في الاعتراف والقياس الأكثر إغراء للمهنيين وواضعي المعايير، بصفته يعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة، ويعتبر المقياس الأفضل والأكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات، بينما تستند مرجعية التكلفة التاريخية في التقرير عن البيانات المالية، إلى معلومات تكون موثوقة بداية، لكنها تصبح أقل موثوقية مع مرور الوقت، ولا تتوافر فيها خاصية الملاءمة لاتخاذ القرارات بعد فترة من وقوع الحدث، لأنها تكتفي بالإبلاغ عن التسجيل التاريخي للأصول و الالتزامات، دون أن تقدم معلومات حديثة عن قيمها الحاضرة[4].

ففي ظل تغير الأسواق وتقبلها فإن القياس المستند على القيمة العادلة يزودنا بكثير من الشفافية وذلك مقارنة بالقياس عن طريق لتكلفة التاريخية، حيث تهدف مقاييس القيمة العادلة إلى تحديد السعر الممكن تحصيله نتيجة

---

[1] رولا كاسر لايقة، ***القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار***، مذكر لنيل شهادة ماجستير، جامعة نشرين، سوريا ،2007، ص، 44.

[2] عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، ***مقدمة في أصول المحاسبة المالية***، دار الجامعة الجديدة للنشر ،2003، ص، 31.

[3] رواء لطيف رحيل، عماد غفوري عبود، مرجع سابق، ص، 501.

[4] محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سابق، ص، 8.

التنازل عن أصل أو دفع التزام في تاريخ القياس، ولقد تعددت طرق قياس القيمة العادلة ويمكن شرحها على غرار معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

أولا: معايير المحاسبة المالية الأمريكية

من بين معايير المحاسبة المالية الأمريكية نجد المعيار رقم 157 قياس القيمة العادلة " Faire value measurements" والذي يعتبر أكثر المعايير اهتماما بالقيمة العادلة والمتعلقة بقياسها حيث ومن خلال الفقرة 18 هناك ثلاث نماذج للتقييم يمكن استخدامها لقياس القيمة العادلة: [1]

1-نموذج السوق : يستخدم نموذج السوق الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن المعاملات السوقية التي تنطوي على أصول أو التزامات مماثلة أو قابلة للمقارنة، كما أن تقنيات التقييم المتوافقة مع نموذج السوق تشمل تسعير المصفوفة. وهو أسلوب رياضي مستخدم بشكل أساسي لتقييم سندات الدين دون الاعتماد فقط على الأسعار المدرجة للأوراق المالية المحددة، ولكن من خلال الاعتماد على علاقة الأوراق المالية بأوراق مالية مسعرة أخرى.

2-نموذج الدخل: يستخدم نموذج الدخل أساليب التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية على سبيل المثال، (التدفقات النقدية أو الأرباح إلى مبلغ حالي واحد). والقياس المعتمد على أساس الدخل يشير إلى التوقعات السوقية الحالية بشأن المبالغ المستقبلية. كما تشمل أساليب التقييم لهذا النموذج تتضمن أساليب القيمة الحالية؛ مثل نماذج تسعير الخيارات، مثل (معادلة بلاك –سلوكز –ميرتون –والنموذج ذو حدين)، وطريقة الأرباح متعددة الفترات التي تستعمل لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول الملموسة.

3-نموذج التكلفة: يقوم نموذج التكلفة على أساس المبلغ الحالي على أن يكون مطلوبا للاستبدال، حيث أن السعر من وجهة نظر المشارك في السوق (البائع) التي سيتم استلامها للأصل يتم تحديدها على أساس التكلفة للسوق مشارك (المشتري) للحصول على أصل بديل لمنفعة مماثلة، معدلة للتقادم. يشمل التقادم التدهور المادي، التقادم الوظيفي (التكنولوجي) والتقادم الاقتصادي (الخارجي) وهو أوسع من الاهتلاك لأغراض إعداد التقارير المالية (تخصيص التكلفة التاريخية) أو الأغراض الضريبية (بناءً على فترات الخدمة المحددة).

ثانيا: معايير المحاسبة الدولية

لقد اهتمت معايير المحاسبة الدولية بمحاسبة القيمة العادلة، وكيف يمكن الاستفادة منها لتقييم الأصول المادية وغير المادية، وغيرها من البنود المحاسبية كي تعطي للمعلومة المحاسبية خاصية الملاءمة حتى تتماشى والتطورات

[1] *Financial Accounting Standard Board (FASB) SFAS NO 157,**''Faire Value Measurements''**; September 2006, p7.*

الاقتصادية، وقد تبنت هذه المعايير على غرار المعايير المحاسبة المالية الأمريكية أساليب القياس المحاسبي بالقيمة العادلة التي ندرج بعضها فيما يلي:

1-المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS02: المخزون Inventories

هذا المعيار يتناول وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، وبشكل أساسي تحديد مبلغ التكلفة التي يجب أن يعترف بها كأصل تحت مسمى المخزون، والتي سيظهر ضمن الأصول في الميزانية، ويعترف بالمخزون كمصروف في جدول حسابات النتائج عندما يتم الاعتراف بالإيرادات المتعلقة ببيعه وذلك عند بيع ذلك المخزون[1].

يجب قياس المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، كما تشمل تكاليف المخزون جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي يتم تحملها بغرض وضع المخزون في مكانه الحالي أو حالته الراهنة[2].

والتكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون (يتم معالجتها ضمن المصاريف) وهي[3]:

-التلف الطبيعي ،أما التلف العادي فيعتبر جزء من تكلفة المخزون؛

- تكاليف التخزين إلا إذا تطلب الإنتاج عملية تخزين خاصة خلال مرور الإنتاج بعدة مراحل إنتاجية،

- المصاريف الإدارية غير المرتبطة بالإنتاج؛

- تكاليف البيع والتسويق؛

- فروقات العملة الأجنبية الناتجة عن التغير في سعر الصرف المتعلقة بشراء بضاعة او المواد الخام بعملة أجنبية وتسديد قيمتها لاحقا؛

- تكاليف الاقتراض أو التمويل فعند شراء المخزون بشروط السداد لأجل وبحيث تكون فترة السداد أطول من الفترة العادية للسداد وبحيث يتضمن السعر زيادة عن السعر العادي للشراء يعتبر الفرق بين سعر الشراء بموجب شروط البيع العادية والمبلغ المدفوع، مصروف فائدة يحمل على تأجيل الدفع.

-صافي القيمة التحصيلية (البيعية): هي سعر البيع المقدر في السياق العادي لدورة الإنتاج مطروحا منه التكلفة المقدرة للإنجاز والتكاليف الضرورية المقدرة للقيام بالبيع[4].

صافي القيمة البيعية = سعر البيع المتوقع – (التكاليف التقديرية للإتمام +تكاليف البيع) [5]

---

[1] محمد أبونصار، جمعة حميدات، ***معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، الطبعة الثالثة***، دار وائل للنشر، عمان الأردن، الطبعة الثالثة ،2016، ص، 66.

[2] طارق عبد العالي حماد، ***موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول***، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2016، ص، 165.

[3] محمد أبونصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص، 69.

[4] لخضر علاوي، ***معايير المحاسبة الدولية***، الصفحات الزرقاء ،2012، ص، 216.

[5] أحمد محمد بوشمالة، ***معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي***، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة العربية الأولى، 2010، ص، 161.

2-المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS11: عقود الإنشاء Construction Contrat

تعتبر عقود الإنشاء من النشاطات الرئيسية التي تتميز بطابع معين فيما يتعلق بتحقق الإيراد، حيث يتطلب الأمر المحاسبة عنها وفق قواعد وشروط خاصة، فمثل هذه العقود تتميز بطول الفترة الزمنية اللازمة لتنفيذها في الغالب . وبذلك فتتطلب المحاسبة عنها ضرورة الاعتراف بالإيراد لتلك العقود التي تزيد فترة تنفيذها سنة مالية واحدة في نهاية كل سنة مالية، ويعرف ذلك محاسبيا بالاعتراف بالإيراد خلال الإنتاج وفقا لنسبة الإنجاز[1].

حيث يتم قياس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي تم استلامه (أو القابل للاستلام)، وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بعوامل عدم التأكد، والتي تعتمد على مجموعة من الأحداث المستقبلية، فبعض التقديرات غالبا ما تتغير كلما وقعت بعض الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد[2].

وبموجب المعيار المحاسبي رقم 11 يجب أن يتضمن إيراد العقد[3]:

- قيمة الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد؛
- المطالبات (التعويضات) والحوافز المدفوعة نتيجة أوامر التغيرات في اعمال العقد:
- إذا كان من المحتمل أن ينتج عن هذه التغيرات إيراد، وإذا كان بالإمكان قياسها بصورة موثوقة، وبالتالي فإن الحوافز وأوامر التغيرات في أعمال العقد لا يعتبر تخفيضا لتكاليف العقد أو إيرادات أخرى، وإنما تعتبر جزء من إيرادات العقد.

علما بأن هذا المعيار ألغي وأصبح جزء من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" اعتبارا من 2018/01/01[4].

3-المعيار المحاسبي الدولي رقم 16: المتعلق بالعقارات والآلات والمعدات

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للعقارات والآلات والمعدات، بحيث يستطيع مستخدمو القوائم المالية تمييز المعلومات المتعلقة باستثمار المنشاة في عقاراتها وآلاتها ومعداتها والتغيرات في مثل هذا الاستثمار، والموضوعات الرئيسية في المحاسبة عن العقارات والآلات والمعدات هي إثبات الأصول، وتحديد مبالغها الدفترية، وما سيتم إثباته من أعباء الاهتلاك وخسائر الانخفاض في القيمة المتعلقة بها[5].

---

[1] *خالد الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى 2008، ص، 479.*

[2] *لخضر علاوي، مرجع سابق، ص، 311.*

[3] *محمد أبونصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص، 183.*

[4] محمد أبونصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص، 845.

[5] المعايير الدولية للتقرير المالي، **الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين**، إصدار2020، ص، 799.

فقد بين المعيار عند استخدام أسلوب المعاجلة البديلة المسموح بها للمحاسبة عن العقارات والآلات والمعدات وهي إعادة التقييم ويمكن تحديد القيمة العادلة من خلال الآتي: [1]

– القيمة السوقية: التي عادة ما يتم تحديدها بمعرفة مقيمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهمة؛

– القيمة الاستبدالية بعد الاهتلاك: عندما لا يكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة لهذه الأصول لأنها نادرا ما تباع.

ونطاق عمل المعيار يطبق في المحاسبة عن الأصول الثابتة إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة إلا أن المعيار استثنى بعض الحالات التي لا يطبق عليها المعيار وهي: [2]

– الأصول غير المتداولة المصنفة على أن الهدف منها إعادة البيع؛

– الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي؛

– الموارد غير المتجددة المماثلة.

4–المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS17 المتعلق بعقود الإيجار

يعتمد هذا المعيار القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في حالة عقد الإيجار التمويلي بالنسبة للمؤجر والمستأجر، وفي حالة عقد الإيجار التشغيلي بالنسبة لمعاملات البيع وإعادة الاستئجار، وتوجز المعاملات الخاصة بعقد الإيجار فيما يلي:[3]

أ–المستأجر: بالنسبة للمستأجر إذا كان العقد عقد إيجار تمويلي يتم حساب القيمة العادلة للأصل المستأجر أو القيمة الحالية للأصل للحد الأدنى من دفعات الإيجار أيهما أقل ولتحديد القيمة الحالية يعتمد معدل الخصم المناسب ضمنيا في عقد الإيجار التمويلي؛

ب–المؤجر: بالنسبة للمؤجر يتم القياس المحاسبي للذمم بالقيمة العادلة للأصل المؤجر أو القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار أيهما أقل، على المؤجرين الاعتراف بالربح أو الخسارة (الفرق بين القيمة العادلة للأصل وتكلفة الأصل المؤجر) في داخل الفترة حسب السياسات المتبعة في المشروع للمبيعات مباشرة؛

---

[1] رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه المعايير المحاسبية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد 2، 2009، ص ص، 25-26.

[2] جمانة حنظل التميمي، عليه صالح ناصر، **أهمية القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة /دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 2 ،2015، ص، 164.

[3] بن أودينة بوحفص، مرجع سابق، ص ص، 90-91.

ج–معاملات البيع وإعادة الاستئجار: ويعتبر أحد المعاملات الشائعة حيث يقوم مالك الأصل ببيعه لأحد الممولين والذي يقوم بدوره بتأجير الأصل للمالك الأصلي كما ينبغي إجراء تحليل ما إذا كانت إعادة الاستئجار هو عقد تمويلي أو عقد تشغيلي فإذا كان العقد عقد إيجار تشغيلي وكانت المعاملة بالقيمة العادلة يتم الاعتراف مباشرة بالخسائر والأرباح من التصرف.

ووفقا لما ورد في الفقرة رقم 10 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 وكذلك الفقرة 6 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول: فتحدد القيمة العادلة للأصل بالقيمة الحالية ففي المعيار رقم 17 تتحدد قيمة المستأجر في بداية فترة الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار التي ستتم مقابل الاستفادة من خدمات الأصل المستأجر، أما وفقا للمعيار رقم 36 فتحدد القيمة الحالية والتي أطلق عليها القيمة في الاستخدام بالقيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الاستخدام المستمر للأصل وعند التخلص منه في نهاية عمره الاقتصادي ، وهناك العديد من العوامل التي تتعلق بالقيمة الحالية يجب أخذها بعين الاعتبار وهي: [1]

أ–تحديد معدل الفائدة: وهل يؤخذ بمعدل الفائدة السائد في السوق او معدل الفائدة للاقتراض الإضافي؛

ب–تحديد فترة الخصم: وهذا يعتمد على الفترة التي سيتم تقديرها للإيجار أو عمر الأصل المستأجر؛

ج–تقدير التدفقات النقدية: ويتم ذلك بناء على التوقعات لأصول مماثلة أو بناء على أسس معينة تتعلق بكيفية استخدام الأصل من قبل المؤسسة المستأجرة.

علما أن هذا المعيار حل محله معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 16 "عقود الإيجار" الذي يبدأ سريان مفعوله اعتبارا من 2019/1/1[2].

5–المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 IAS الأدوات المالية: العرض

تضمن هذا المعيار بعض أسس قياس القيمة العادلة كما يلي: [3]

–إذا كانت الأداة المالية المتداولة في سوق نشطة وذات سيولة فإن سعر السوق المعروض للإدارة هو أفضل دليل على القيمة العادلة؛

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

– القيمة السوقية الجارية لأداة مالية مشابهة جوهريا للأداة المراد تقييمها؛

---

[1] حديدي آدم، **أثر تطبيق كحاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية –دراسة ميدانية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، 2015، ص، 93.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص، 858.

[3] *يوسف أحمد العوض، **القياس المحاسبي لأساس القيمة العادلة وأثره في جودة التقارير المالية –دراسة حالة سوق الخرطوم للأوراق المالية 2015**، رسالة. ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان ،2015، ص، ص43-44.*

-تحديد خصم التدفقات النقدية باستخدام خصم مساو لمعدل الفائدة السائد في سوق لأدوات مالية لها – بشكل جوهري-نفس الشروط والخصائص؛

- استخدام نماذج تسعير الخيارات؛

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

- عند عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية لأي سبب، فإنه يتم تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات حول الخصائص الأساسية للأدوات المالية المرد تقييمها، بما في ذلك الشروط والاحكام ذات الأهمية التي قد تؤثر على مبلغ التدفقات المستقبلية ودرجة عدم التأكد منها، وذلك لمساعدتهم على عمل تقديراتهم الخاصة بتحديد القيمة العادلة.

6-المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 36 الانخفاض في قيمة الأصول:

ينطبق هذا المعيار على جميع الأصول المالية وغير المالية التي لا يوجد معيار دولي آخر يحدد كيفية الاعتراف وقياس خسارة التدني لها، وبناء على ما سبق، يطبق الاعتراف بخسارة التدني وقياسها على الأصول التالية[1]:

-الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة؛

- الممتلكات والمصانع والمعدات (الأراضي، والمباني، والآلات، والمعدات)؛

-الممتلكات الاستثمارية المسجلة بسعر التكلفة؛

-الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة.

وقد ورد في هذا المعيار على أنه يجب على الإدارة أن تقيم في تاريخ كل ميزانية عامة هل هناك أي دليل على أن أصلا ثابتا من الممكن أن يكون قد انخفضت قيمته، كما أشار إلى قياس خسارة انخفاض القيمة على أساس المبلغ القابل للاسترداد أي الفرق بين القيمة الدفترية والمبلغ القابل للاسترداد والمبلغ القابل للاسترداد يمثل سعر البيع الصافي للأصل أو القيمة الاستعمالية أيهما أقل، وأن القيمة الاستعمالية تمثل التدفقات المستقبلية التي سيتم الحصول عليها من الأصل والمخصومة إلى القيمة الحالية باستخدام المعدل المحدد في السوق وذلك قبل الضريبة، والتي تعكس التقييم الجاري للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاص بالأصل[2].

ووفقا لما ورد في الفقرة 25 من هذا المعيار فإن القيمة العادلة للأصل عند وجود اتفاقية بيع ملزمة يكون السعر المذكور في الاتفاقية ناقصا تكاليف التخلص من الأصل ،وذلك لأن السعر يكون ملزما ومقيدا ولا يمكن الاستغناء

[1] أبو ناصر محمد، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص،506.

[2] جمانة حنظل التميمي، عليه صالح ناصر، مرجع سابق، ص، 165.

عنه لصالح أي سعر آخر حتى لو كان أكثر واقعية، لأنه لا يكون السعر المقيد في مثل هذه الحالة دائما يدل على القيمة السوقية مثلا ،وأيضا وفقا لما ورد في الفقرة 26 من المعيار فإن القيمة العادلة للأصل تتحدد بالسعر السوقي للأصل ناقصا مصاريف التخلص من الأصل ،ويكون ذلك عند وجود سوق نشط للأصل، ويمكن أن يكون السعر السوقي أحد سعرين[1]:

أ-سعر المزاودة إذا كان متوفرا؛

ب-السعر السائد في اغلب العمليات الحالية عند عدم توفر السعر الأول.

7-المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 38 الأصول غير الملموسة:

تحديدا لأسس الوصول إلى القمة العادلة في إظهار هذه الأصول عند الاعتراف المبدئي وعلى النحو التالي[2]:

-الأسعار المدرجة في سوق نشط هي أفضل مقياس للقيمة العادلة، وعادة ما يكون هذا السعر هو سعر العرض الحالي؛

-قد يوفر سعر أحدث عملية مماثلة أساسا يمكن عليه تقدير القيمة العادلة، بشرط عدم حدوث تغير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ العملية وتاريخ تقييم الأصل؛

-القيم الممكن احتسابها من خلال استخدام أساليب القياس التي طورتها مشاريع معينة تشارك بانتظام في شراء الموجودات غير الملموسة وبيعها، وتشمل هذه الأساليب —حيث يكون ذلك مناسبا-تطبيق عناصر متعددة تعكس تأثير مؤشرات معينة على عمليات السوق الحالية مثل ربحية الأصل أو خصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من الأصل.

8-المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس

يعتبر هذا المعيار نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي، والذي يتجه أكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والإثبات المحاسبي، وذلك بهدف تعزيز خاصة الملاءمة للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية[3].

أما فيما يخص أسس القيمة العادلة وفقا لهذا المعيار فهي كالآتي[4]:

---

[1] *حديدي آدم، مرجع سابق، ص، 94.*

[2] *رضا إبراهيم صالح، مرجع سابق، ص، 27.*

[3] *رفيقة صغرواي وآخرون، **إشكالية تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء المعايير المحاسبية الدولية والنظام المالي المحاسبي**، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 02، العدد 02، 2018، ص،89.*

[4] *ايناس حسن كاظم، **القيمة العادلة وتأثيرها في تطبيقات المحاسبة الإبداعية للقطاع المصرفي التجاري العراقي**، دراسة تطبيقية لمصرف الشرق الأوسط التجاري ومصرف المنصور، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية جامعة واسط العدد 24 ،2016، ص،6.*

في حلة وجود سوق نشط للأصل المالي يجب اتباع الأسس التالية:

1-أن أفضل مؤشر لقياس القيمة العادلة يأتي من سعر السوق المدرج في سوق مالي نشط، وتعد الأداة المالية مسعرة في السوق النشط إذا كانت الأسعار المتداولة متاحة بسهولة وبشكل منتظم من التبادلات وتجار أو وسطاء وتعكس الأسعار المعروضة معاملات السوق الحالية وبانتظام؛

2-يجب المراعاة بأنه هناك سعران يستعملان لقياس القيمة العادلة هو سعر العرض ويستعمل لقياس القيمة العادلة عند شراء أصل او الاحتفاظ بالالتزام؛

3-عندما لا يكون هناك سعر محدد لآخر معاملة للأداة المالية بالسوق (كأنه يعد اخر معاملة بيع تعير عن بيع جبري بسعر منخفض أو عن تصفية الزامية) يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعدل هذا السعر ليمثل القيمة العادلة.

أما في حالة عدم وجود سوق نشطة في هذه الحالة تلجأ الوحدة الاقتصادية إلى استخدام طرق التقييم لقياس القيمة وفق ما يأتي:

1-مقارنة قيمة الأداة المالية مع القيمة العادلة لأداة مالية أخرى متماثلة بشكل جوهري للأداة محل التقييم؛

2-تحليل التدفقات النقدية المخصومة يمكن أن توفر قيمة عادلة؛

3-نماذج التسعير لتقييم الخيارات.

9-المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 IAS الاستثمارات العقارية

تشمل الممتلكات (أرض أو مبنى أو جزء من مبنى أو كلاهما) تقتنى بواسطة المالك أو بواسطة المستأجر استئجارا تمويليا للحصول على عوائد إيجار أو لتحسين رأس المال أو كلاهما[1].

تضمن المعيار أسس تحديد القيمة العادلة لهذه الممتلكات على النحو التالي[2]:

يعتبر السعر السوقي أفضل محدد للقيمة العادلة، ويعبر السعر السوقي هنا عن السعر الأكثر احتمالا والممكن الحصول عليه على نحو معقول من السوق، يمثل أفضل سعر قد يحصل عليه في ظل ظروف السوق العادية دون أي تضخم أو تخفيض في ظل ظروف خاصة

أ-إذا لم يوجد سوق تنشيط الممتلكات مشابهة في الموقع والحالة والشروط التعاقدية دليل للقيمة العادلة؛

ب-في حالة عدم توفر أسعار جارية في السوق، فيمكن تقدير القيمة العادلة من خلال الحصول على معلومات مختلفة، تتضمن:

---

[1] *خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص، 87.*

[2] *هواري معراج، حديدي آدم، **دور القياس والإفصاح بالقيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية** مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية العدد الاقتصادي 18، 2014، ص ص،254-255.*

– الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع، بحيث تعدل هذه الأسعار لتعكس الفروقات الناتجة عن اختلالات بين الأصل المراد تقديره وهذه الممتلكات؛

–الأسعار الأخيرة في السوق أقل نشاطا مع تعديل هذه الأسعار لتعكس التغيرات في الأحوال الاقتصادية بين تاريخ هذه الأسعار وتاريخ التقييم الحالي؛

–خصم التدفقات النقدية المستقبلية بموجب عقود إيجار قائمة حاليا وبالرجوع لبيانات خارجية كإيجار الممتلكات المماثلة في نفس المنطقة.

فإذا كانت القيم المستخرجة من هذه المصادر إلى قيم عادلة مختلفة ماديا، يجب دراسة أسباب الاختلاف للوصول إلى قيم عادلة أكثر موثوقية.

10–المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 IAS الزراعة Agriculture

جاء هذا المعيار ليتبنى القيمة العادلة في محاسبة الأنشطة الزراعية، ويقصد بالنشاط الزراعي هنا إدارة المؤسسة للتحول البيولوجي أو النباتات الحية (الموجودات البيولوجية) والتي تتمثل في عمليات التكاثر والحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعيا أو كميا[1].

كما أشار إلى أنه يجب على المؤسسة قياس الأصول البيولوجية (المحاصيل الزراعية) على أساس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة، ويجب تضمين أي تغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف عند نقطة البيع المقدرة للأصل ضمن صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نشأ فيها التغيير[2].

تضمن المعيار أسس تحديد القيمة العادلة[3]:

–يعتبر آخر معاملة في السوق النشط أفضل محددا للقيمة العادلة؛

–إذا كان هناك سوق نشط تستخدم الأساليب التالية مع مراعاة مراجعة فروقات القيم المستخرجة:

– سعر آخر معاملة في السوق النشط شريطة استقرار الظروف الاقتصادية؛

–أسعار السوق للأصول المماثلة مع تعديل لإظهار الفرق؛

–الأسعار السائدة لوحدة الأصل البيولوجي او المنتجات البيولوجية، مثل سعر الكلغ الواحد للماشية الحية أو سعر كلغ القمح؛

---

[1] *محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص، 629.*

[2] *صباح حسن مجبل، خضير مجيد علاوي، **إمكانية تطوير تأكيدات مراقب الحسابات تجاه تقديرات القيمة العادلة في ظروف عدم التأكد (دراسة استطلاعية)**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط ،العدد 18، 2015 ،ص،9.*

[3] *مخلوفي نعيمة، **مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2016، ص،87.*

-القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة من الأصل مخصومة بسعر السوق المالي قبل الضريبة لتقدير القيمة الحالية.

ثالثا: القياس المحاسبي بالقيمة العادلة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

لقد اهتمت معايير الإبلاغ المالي الدولية بالقيمة العادلة، وتبنت القياس المحاسبي بالقيمة العادلة التي ندرج أساليبها في بعض المعايير الآتية:

1-معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 1 IFRS تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة

يجب تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في قياس جميع الأصول والالتزامات المعترف بها، ويمكن أن يتضمن ذلك تحول المؤسسة من طريقة محاسبية معينة متبعة في القوائم المالية إلى طريقة أخرى مقبولة في معايير الإبلاغ المالي الدولية، ومن الأمثلة على ذلك يمكن للمؤسسة اتباع نموذج إعادة التقييم عند قياس قيمة الأصول طويلة الأجل بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 16 واعتبار القيمة العادلة في التاريخ الانتقالي هي تكلفة جديدة لهذه الأصول ويمكن إعادة تقييم الأصول بالتكلفة المعدلة بمؤشر أسعار عام، مثل الرقم القياسي للعقارات [1].

وفقا لهذا المعيار فإن القيم العادلة للممتلكات والموجودات والأجهزة هي القيمة الظنية أو المحتملة، وقد عرفت القيمة الظنية بأنها القيمة المستخدمة كبديل للتكلفة أو التكلفة القابلة للاهتلاك في تاريخ معين[2].

2-معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 3 IFRS المتعلق باندماج الأعمال

صدر هذا المعيار في جانفي 2008 وأصبح ساري المفعول اعتبارا من بداية 2009 والذي حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم22، وقد تضمن تعديلات هامة تعزز الاتجاه العام لواضعي المعايير لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتبني مفهوم القيمة العادلة من خلال إلغاء طريقة توحيد المصالح واعتماد طريقة الحيازة (طريقة الشراء) في المحاسبة عند اندماج الأعمال[3].

كما يهدف هذا المعيار إلى تعزيز ملاءمة وموثوقية وقابلية مقارنة المعلومات التي تقدمها المؤسسة في بياناتها المالية عن اندماج الأعمال وتأثيراتها، عن طريق وضع واعتماد مبادئ ومتطلبات حول كيفية قيامها[4].

ومن هذه المتطلبات في جانب القياس ما يلي:[5]

أ-يتطلب المعيار أن تتم المحاسبة عن كافة اندماجات منشآت الأعمال بطريقة الحيازة أو التملك؛

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص، 645.

[2] حديدي آدم، مرجع سابق، ص،95.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص، 661.

[4] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص، 390.

[5] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق ص، ص،663-665.

ب-يجب أن تقيس المؤسسة الدامجة (المشترية) تكلفة اندماج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للأصول المعطاة (نقدية مدفوعة أو أي أصول أخرى) والالتزامات التي تم تحميلها والتكاليف المتعلقة بالتملك وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة لتفعيل عملية الاندماج مثل المصاريف القانونية، أتعاب المحاسبين، المصاريف الإدارية والعمومية. ..إلخ؛

ج-يجب على المؤسسة المشترية (الدامجة) الاعتراف بشكل منفصل في تاريخ الاندماج بالأصول والالتزامات المحددة، والالتزامات المحتملة المتعلقة بالمؤسسة المشترات (المندمجة) التي تم نقلها (من المؤسسة المشتراة إلى المؤسسة إلى المؤسسة المشترية) عند عملية الاندماج؛

د-يمكن الاعتراف بالأصول والالتزامات المحتملة المتملكة من قبل المؤسسة المشترية بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء وبنسبة 100 % وتشارك الأقلية في التغيير بالقيمة العادلة؛

هـ-يجب تخصيص تكلفة الشراء على الأصول والالتزامات الممتلكة بالقيمة العادلة لكافة الأصول والالتزامات عدا الأصول المصنفة كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب المعيار رقم 5 والتي يجب قياسها بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع المقدرة؛

و-الشهرة: يعترف المشتري (الدامج) بالشهرة كأصل في تاريخ الاقتناء وتقاس مبدئيا بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة، وإذا كانت تكلفة الشراء أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة فإن هناك شهرة سالبة والتي تسمى حديثا "الشراء بأسعار منخفضة " والتي يجب أن تعالج كدخل مباشر في قائمة الدخل وذلك بالتحقق من القيم العادلة للأصول والالتزامات المتملكة؛

ز – يجب على المؤسسة المشترية قياس أي حصة غير مسيطرة (حقوق الأقلية) في المؤسسة المشتراة، بإحدى الطريقتين التالتين:

- على أساس القيمة العادلة (القيمة السوقية لأسهم الأقلية) وتسمى أحيانا طريقة الشهرة الكاملة

-على أساس الحصة النسبية للحقوق غير المسيطر عليها في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة في المؤسس المشتراة.

3-معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 9

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ التقرير المالي للأصول المالية والخصوم المالية التي يترتب عليها تقديم معلومات ملائمة لمستخدمي التقارير المالية لتقدير مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية[1].

[1] عماد حرش جاسم التميمي وآخرون، ***أثر نظام المعلومات على العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وخصائص المعلومات المحاسبية، دراسة عن الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية***، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد 12، العدد 1 ،2020، ص، 34.

ووفقا لهذا المعيار يتم قياس الأصول المالية بشكل أولي بالقيمة العادلة المضافة في حالة عدم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو تكلفة العمليات، أما في حالة التقييم اللاحق للأدوات المالية الذي يتم في نهاية كل فترة مالية، فإنه يتم تقسيم الأصول المالية إلى صنفين[1]:

1-أصول تقاس بالتكلفة المطفأة، وهي القيمة الصافية بعد العلاوة أو الخصم، وتستخدم طريقة التكلفة المطفأة لقياس أدوات الدين ضمن حالات معينة حددها المعيار، وما دون ذلك فيتم قياس أدوات الدين بالقيمة العادلة من خلال الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر؛

2-أصول تقاس بالقيمة العادلة، حيث تقاس باقي الأدوات المالية (الملكية، المشتقات، والدين) بالقيمة العادلة، ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر السنوية.

ومن ثم، فإن المعيار لا يتطلب تصنيف الأدوات المالية متاحة للبيع أو محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق كما كان مطبق في المعيار المحاسبي الدولي رقم 39

يتضمن هذا المعيار[2]:

-يتم قياس جميع الصكوك المالية بالقيمة العادلة زائد أو ناقص؛

-تقسم الأصول المالية الموجودة حاليا في التصنيفين: القيمة المهتلكة أو المطفأة والقيمة العادلة،

- لا يغير نموذج المحاسبة الأساسية للخصوم المالية وفق المعيارIAS39؛

- يلغي أو يقلل من درجة كبيرة قياس أو عدم تناسق الاعتراف التي تنشأ إلا من قياس الأصول أو الخصوم أو الاعتراف بالمكاسب والخسائر بشأنها على أسس مختلفة؛

- يتطلب المكاسب والخسائر الناجمة عن الالتزامات المالية المعينة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح او الخسائر تقسيمها إلى مقدار التغير في القيمة.

4-معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 13 قياس القيم العادلة

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في 12 ماي 2011 بإصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13 الخاص بقياس القيمة العادلة وكان تتويجا لمشروع التقارب مع مجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB، حيث بدأ المشروع عام 2005 بهدف إنشاء مجموعة واحدة من معايير المحاسبة الدولية لقياس القيمة العادلة ذات جودة عالية،

[1] *جميل حسن النجار، مرجع سابق، ص، 471.*

[2] *أحمد طرطار، منصر عبد العالي، **مدى تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 2016/02، ص، 95.*

هذا المعيار قدم توجيه واضح وثابت لقياس القيمة العادلة وعالج التقييم في حالة عدم التأكد في الأسواق غير النشطة[1].

يقدم هذا المعيار ثلاث مناهج في تحديد القيمة العادلة هي (منهج السوق ومنهج التكلفة ومنهج الدخل)، ويعتبر قياس القيمة العادلة مخصصا لأصل أو التزام محدد، وتبعا لذلك، يتعين على المؤسسة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام في حالة ما رغب المشاركون في السوق أخذ تلك الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس وتشمل الخصائص على سبيل المثال (حالة الأصل وموقعه، القيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه إن وجدت)[2].

وبموجب هذا المعيار قياس القيمة العادلة تفرض بأن عمليات بيع الأصل أو تحويل الالتزام التي تقاس القيمة العادلة من خلالها تحدث في[3]:

أ – السوق الرئيسي أو الأولي لأصل أو الالتزام وهو السوق الذي يتم التعامل فيه بالأنشطة الخاصة بالأصول والالتزامات بحجم عال، والقيمة العادلة تمثل السعر في السوق سواء كانت قيمة المشاهدة والمعلنة بشكل مباشر أو تقديرها باستخدام وسائل التقييم الأخرى؛

ب–في ظل غياب سوق أولي، السوق الأفضل وهو أكثر سوق مواتي أو ملائم لتحديد قيمة الأصول أو الالتزام. هو السوق الذي يعظم القيمة العادلة والتي يمكن أن تستلم من عملية بيع الأصل أو يخفض المبلغ الذي يمكن أن يدفع إلى أدنى قيمة لسداد الالتزام مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف إجراء العملية وتكاليف التحويل.

قد يكون الأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة مما يلي[4]:

–الأصل أو الالتزام المستقل (على سبيل المثال أداة مالية أو أصل غير مالي)؛

–مجموعة أصول أو مجموعة التزامات أو مجموعة أصول والتزامات (على سبيل المثال وحدة توليد النقد أو مؤسسة أعمال)؛

–سواء كان الأصل مستقلا أو التزام مستقلا، فإن مجموعة من الأصول أو مجموعة من الالتزامات أو مجموعة من الأصول والالتزامات تعتمد لأغراض الاعتراف والإفصاح على وحدة الحساب الخاصة بها، ويتم تحديد وحدة

---

[1] صفا مهدي راجي، ***قياس القيمة العادلة للموجودات الثابتة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS13 دراسة تطبيقية على الشركة العامة للصناعات الصوفية***، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، 2019، ص، 148.

[2] بوبكر رزيقات، شعباني مجيد، ***تعدد بدائل القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة وأثرها على الأزمة المالية العالمية (2007–2008)*** مجلة اقتصاديات المال والأعمال العدد السابع ،2018، ص، 128.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص، 826.

[4] بوبكر رزيقات، شعباني مجيد، مرجع سابق، ص،129.

الحساب للأصل أو الالتزام وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي يقتضي أو يسمح بقياس القيمة العادلة باستثناء ما هو وارد في هذا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

5-معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 16 عقود الإيجار

يعتبر هذا المعيار من أحدث المعايير والمهمة والذي يتناول متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المتعلقة بعقود الإيجار لدى المستأجرين والمؤجرين، وقد أحدث هذا المعيار تحولا كبيرا في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية لدى المستأجرين حيث تم بموجبه رسملة هذه العقود التي تزيد عن 12 شهرا كأصول والاعتراف بالالتزامات مقابلها، وأنهى المعير الجدل الطويل في الفكر المحاسبي حول اختفاء القوائم المالية لعقود الإيجار التشغيلي وإخفاء الالتزامات المتعلقة بتلك العقود، وقد حل هذا المعيار محل المعيار IAS17 ويبدأ سريان هذا المعيار اعتبارا من 2019/1/1 مع السماح بالتطبيق المبكر[1].

6-معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 17 عقود التأمين

يحدد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 17 مبادئ الاعتراف والقياس والعرض لعقود التأمين التي تقع ضمن نطاق المعيار. الهدف من المعيار الدولي للتقارير المالية 17 هو التأكد من أن المؤسسة تقدم المعلومات ذات الصلة التي تعطي رؤية عادلة لهذه العقود. ستستخدم هذه المعلومات كأساس لمستخدمي القوائم المالية لتقييم تأثير عقود التأمين على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة.

أصدر هذا المعيار في 2017، ويبدأ سريان هذا المعيار للسنوات المالية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2021. يُسمح بالتطبيق المبكر إلى الحد الذي تم فيه تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 15، "الإيرادات من العقود مع العملاء " والمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 " الأدوات المالية"، يجب على المؤسسة تطبيق المعيار بأثر رجعي ما لم يكن ذلك غير ممكن عمليا. إذا كان الأمر كذلك، فقد تختار المنشآت تطبيق نهج معدل بأثر رجعي أو طريقة القيمة العادلة[2].

المطلب الرابع: التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وإرشادات قياسها

تتنوع أساليب القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة وفقا لمستويات التسلسل الهرمي المتاحة، كما هناك بعض الإرشادات لقياسها

أولا: التسلسل الهرمي للقيمة العادلة

يسعى معيار الإبلاغ المالي رقم 13 إلى زيادة الاتساق وقابلية المقارنة في مقاييس القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة من خلال التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، حيث يصنف التسلسل الهرمي المدخلات المستخدمة في

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، ص، 858.

[2] https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/part-i-ifrs/broad-topics/ifrs-17-insurance-contracts du 25/02/2021 a 09.30

تقنيات التقييم إلى ثلاث مستويات، حيث يعطي الأولوية القصوى للأسعار المتداولة –غير المعدلة – في الأسواق النشطة للموجودات والمطلوبات المتماثلة ويعطي أدنى أولوية للمدخلات غير القابلة للرصد، والسوق النشط حسب هذا المعيار هي السوق التي يتم فيها العمليات المتعلقة بالأصول والالتزامات بشكل متكرر وبحجم تعامل مناسب بحيث توفر معلومات عن السعر على أساس مستمر[1].

وتشمل هذه المستويات ما يلي:

1-مدخلات المستوى الأول

تعتبر مدخلات المستوى الأول الدليل الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ويجب استخدامها متى توفرت. تتكون هذه المدخلات من أسعار مدرجة في أسواق النشطة لموجودات أو التزامات متطابقة، ويجب أن يكون السوق النشط هو السوق الرئيسي للأصل أو الالتزام، في حالة عدم وجود سوق رئيسي، فإن السوق الأكثر فائدة للأصل أو الالتزام حيث يكون للكيان الذي يعد التقرير القدرة على الدخول في معاملة للأصل أو الالتزام في السعر في ذلك السوق في تاريخ القياس، السعر المدرج في سوق نشط هو الدليل الأكثر موثوقية للقيمة العادلة[2].

ويجب استخدامه بدون تعديل إلا في الحالات التالية[3]:

– عندما تمتلك المؤسسة حصة كبيرة من الأصول أو الالتزامات المماثلة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة ويوجد سعر معلن ومتاح في سوق نشطة ولكن لا يمكن الوصول إليه بسهولة لكل من تلك الأصول والالتزامات (بشكل منفرد) أي أنه في ظل العدد الكبير من الأصول والالتزامات المماثلة المملوكة من قبل المؤسسة، فإنه من الصعب الحصول على معلومات التسعير لكل أصل أو التزام منفرد في تاريخ القياس. وفي تلك الحالة، فإنه يجوز للمؤسسة، كوسيلة عملية، أن تقيس القيمة العادلة باستخدام أسلوب تسعير بديل لا تعتمد فقط على الأسعار المعلنة مثل مصفوفة التسعير. إلا أنه ينتج عن استخدام أسلوب تسعير بديل قياس للقيمة العادلة يصنف ضمن مستوى أدنى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

– عندما لا يمثل السعر المعلن في سوق نشطة القيمة العادلة في تاريخ القياس .وقد يكون هذه الحالة عند وقوع أحداث مهمة بعد إغلاق السوق ولكن قبل تاريخ القياس .ويتعين على المؤسسة وضع وتطبيق سياسة بشكل ثابت لتحديد تلك الأحداث التي قد تؤثر على قياسات القيمة العادلة .ولكنفي حالة ما إذا تم تعديل السعر المعلن لأجل معلومات جديدة، فإنه ينتج عن التعديل قياس قيمة عادلة يُصنف ضمن مستوى أدنى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

---

[1] *محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص، 828.*

[2] *Erwin Bakker,,et auther, **Interpretation and Application of ,IFRS Standards**,WILEY,2017 ,United State,p,764.*

[3] المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية، رقم ،13 الفقرة ،79.

– عند قياس القيمة العادلة لالتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمؤسسة باستخدام السعر المعلن لبند مطابق المتداول على أنه أصل في السوق النشط، وهذا السعر يلزم تعديل عن طريق عوامل خاصة بالبند أو الأصل.

2-مدخلات المستوى الثاني

إن مدخلات المستوى الثاني هي المدخلات الأخرى بخلاف مدخلات المستوى الأول والتي يمكن ملاحظتها أو معرفتها للأصل أو الالتزام إما بشكل مباشر أو غير مباشر، وتتضمن مدخلات هذا المستوى ما يلي[1]:

- أسعار الأصول أو الالتزامات المعلنة في سوق مماثل للأسعار في أسواق نشطة؛
- أسعار الأصول أو الالتزامات المماثلة للأصل المعني للأصول أو الالتزامات في أسواق غير نشطة؛
- الأسعار الأخرى غير المعلنة للأصول او الالتزامات والتي يمكن الوصول إليها عن طريق وسائل متها سعر الفائدة، ومعدل العائد.

3-مدخلات المستوى الثالث

تعتبر مدخلات المستوى 3 مدخلات غير مرئية، وهي ضرورية عندما يكون السوق في نشاط أقل إن وجد للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس. يجب أن تعكس المدخلات من المستوى الثالث افتراضات الإدارة الخاصة التي يضعها أحد المشاركين في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام بما في ذلك الافتراضات حول المخاطر،كما يجب استخدام أفضل المعلومات المتاحة في هذه الظروف لتطوير المدخلات غير قابلة للملاحظة، حيث يجب أن تتضمن هذه المعلومات البيانات الداخلية للمؤسسة المبلغ عنها، ويجب عليها أن تعدل هذه البيانات إذا كانت المعلومات المتاحة بين المشاركين يستخدمون بيانات مختلفة ،وليس مطلوبا منها للحصول على هذه المعلومات أن تبذل جهدا مكثفا [2].

ثانيا: إرشادات قياس القيمة العادلة

تضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 بعض الإرشادات لعملية قياس القيمة العادلة تتمثل فيما يلي[3]:

– على المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام المراد القيمة الحالية له، كما يأخذها المشاركون في السوق في عملية تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس مثل شروط وموقع الأصل أو الالتزامات، وأي محددات تتعلق بعملية بيع الأصل أو استعمال الأصل؛

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص،829.

[2] *Erwin Bakker,,et auther, **Interpretation and Application of ,IFRS Standards**,WILEY,2017 ,United State,p,766.*

[3] *محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص،830.*

– يفترض في عملية قياس القيمة الحالية أن العملية تتم بشكل طبيعي ومنتظم وفي ظل ظروف السوق بتاريخ إجراء عملية التقييم؛

– يفترض بعملية قياس القيمة الحالية أن القياس يتم من خلال السوق الرئيسي للأصل أو سوق مماثل له؛

– يؤخذ بعين الاعتبار عند قياس القيمة الحالية للأصول غير المالية الاستعمال العالي والأفضل للأصل؛

يفترض بعملية قياس القيمة الحالية للالتزامات المالية وغير المالية أدوات حقوق الملكية أن عملية نقل الأداة المالية تتم بين المشاركين في تاريخ إجراء القياس من دون تسوية أو عطاء في عملية التسوية.

المبحث الرابع: القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

قامت الجزائر بداية من سنة 2010 ومواكبة للتطورات الاقتصادية الحاصلة على الصعيد العالمي بالتحول من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي، المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، سعيا منها إلى تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية، وتجاوز نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، ومسايرة التغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية العالمية، ومن خلال هذا المبحث سنتناول أهم ما جاء في النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بمحاسبة القيمة العادلة، ومشاكل تطبيقها.

المطلب الأول: تقديم عام للنظام المحاسبي الماليSCF

عرفت المحاسبة في الجزائر تغيرا كبيرا في إطار النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمخطط الوطني المحاسبي وقد مس هذا التغيير كلا من الإطار المفاهيمي، مدونة الحسابات، القوائم المالية وملحقاتها.

أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي

جاء في القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي في مادته الثالثة "المحاسبة المالية "كما يلي: "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية "[1]

ثانيا: مجال التطبيق

حدد قانون النظام المحاسبي المالي مجال تطبيق المحاسبة وفقا للمادتين 02 و04 حيث نص على إلزامية كل شخص طبيعي أو معنوي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسكها هم[2]:

-الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري،

- التعاونيات،

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنيون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة،

-وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني.

ثالثا: أهداف النظام المحاسبي المالي

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق عدة أهداف منها ما يلي:[3]

- ترقية النظام المحاسبي المالي حتى يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية،

---

[1] *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، المؤرخة في 25 نوفمبر 2007، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03، ص،03.*

[2] *نفس المرجع السابق، المواد 02،04، ص، 03.*

[3] *كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، جامعة الشلف،2009، ص ص 292-293.*

-الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام،

- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة،

- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الأجنبية باعتبار أن نظام (IFRS/IAS) هو نظام دولي يلائم كل الكيانات الدولية التي تخضع لها،

بالإضافة إلى ما يلي[1]:

- العمل على تحقيق الراشدية من خلال الوصول إلى الشفافية في معالجة ومسك والرقابة وعرض المعلومات وهذا ما تنص عليه المادة 10 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية العدد 47، والتي تنص على: "أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛

- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية؛

- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛

- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛

- المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق؛

- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية؛

- توفير ترقية للتعليم المحاسبي والتسيير ترتكز على قواعد مشتركة؛

- يسمح بالتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛

- يتوافق النظام الجديد كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بتخفيض تكاليف تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

رابعا: مضمون النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي وفقا لما جاء في نص المواد من 06 إلى 08 من القانون 07-11 ما يلي[2]:

[1] حاج قويدر قورين، تأهيل قطاع السوق المالي كمدخل لتدعيم تنافسية الاقتصاد الجزائري بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF) ،ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي الرابع حول :التنافسية والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خرج قطاع المحروقات في الدول العربية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير ،جامعة الشلف ، أيام 08 و09 نوفمبر 2010 ،ص ص 8-9

[2] *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص، 4.*

1-الإطار التصوري: يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل،

يقوم الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على فرضيتين أساسيتين هما[1]:

- **محاسبة التعهد:** يتم تسجيل التعاملات والأحداث عند الالتزام بها وليس عند حدوث التدفق النقدي، كما يتم إثباتها في القوائم المالية للسنوات التي تخصها

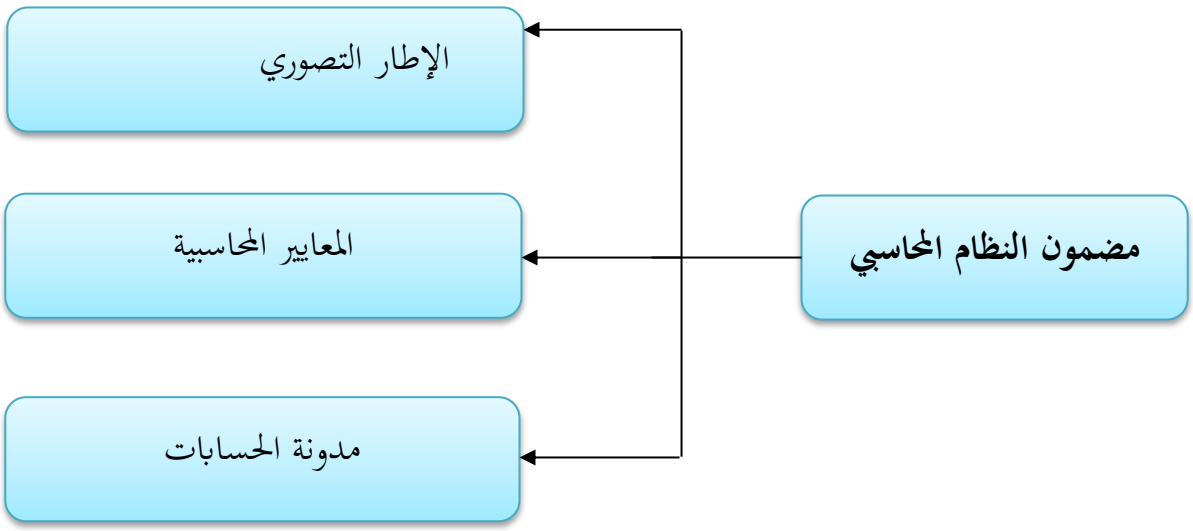
- **استمرارية الاستغلال:** يتم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها، وستبقى كذلك في المستقبل المنظور بناءا على أسعار السوق، ويفترض كذلك أن المؤسسة ليس لديها نية ولا حاجة لذلك للتصفية أو إنهاء أنشطتها.

2-المعايير المحاسبية: تحدد المعايير المحاسبية قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأموال الخاصة والنواتج والأعباء، محتوى القوائم المالية وكيفية عرضها، كما تحدد المعايير المحاسبية طريق التنظيم،

3-مدونة حسابات تسمح بإعداد القوائم المالية: تسجل العمليات الناتجة عن نشاطات المؤسسة في حسابات تحدد مدونتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (02): مضمون النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الباحث

[1] *OULD AMER Smail , **La normalisation comptable en Algérie: Présentation du nouveau système comptable et financier**, Revue des Sciences Économiques et de Gestion ,N°10 ,2010 , P31.*

خامسا: مميزات وخصائص النظام المحاسبي المالي

يتميز هذا النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة[1]:

– اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي، والذي يسمح للمحسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة؛

– إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لا سيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد الكشوف المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي، بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات؛

– التكفل باحتياجات المستثمرين، الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار؛

– تمكين المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

وعليه فقد تم تبني النظام المحاسبي المالي بفعل دور الممارسات المحاسبية تماشيا مع الظروف الاقتصادية الجديدة، وإعداد قوائم مالية تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة.

فيما يتميز النظام المحاسبي المالي عن الممارسات المحاسبية السابقة بما يلي[2]:

- أولوية الحقيقة الاقتصادية عن الطبيعة القانونية؛
- طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم مثل القيمة العادلة؛
- مفاهيم جديدة للأعباء والنواتج او الإيرادات تغير طرق الاهتلاك والمؤونات مثلا؛
- إضفاء الصبغة المالية على المحاسبة وهذا ما يظهر خاصة في مخرجات النظام بشكل تقديم القوائم المالية؛
- إدراج الاستثمارات المالية ضمن التثبيتات بينما كانت في السابق ضمن الحقوق؛
- التخلي عن قاعدة عدم المساس بالميزانية الافتتاحية؛

كما هناك بعض الميزات للنظام المحاسبي المالي نذكر منها[3]:

- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية؛

---

[1] تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، نوفمبر 2009، ص، 2.

[2] بن ربيع حنيفة، ***الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS/ IAS***، كليك للنشر، الجزائر، 2010 الجزء الأول، ص، ص، 23-24.

[3] حديدي آدم، ***مرجع سابق***، ص، 226.

- العمل على إرساخ الحكم الراشد في المؤسسات – حوكمة المؤسسات-؛
- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- نشر معلومات كافية وصحيحة، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- المساهمة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق المالي؛
- المساهمة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية.

سادسا: المبادئ المحاسبية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي

يقوم النظام المحاسبي المالي على عدة مبادئ محاسبية تتمثل في[1]:

1-مبدأ التكلفة التاريخية: يقر مبدأ التكلفة التاريخية بتسجيل الاحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها أو إنتاجها؛

2-مبدأ عدم المقاصة: ينبغي عدم القيم بمقاصة مختلف عناصر الأصول والخصوم، إلا إذا كانت هذه المقاصة بموجب قانون أو اتفاقية؛

3-مبدأ مداومة الطرق المحاسبية: يوجد هذا المبدأ الحفاظ على المداومة على المنهج المحاسبي من سنة مالية إلى أخرى؛

4-مبدأ استقلالية الذمة المالية: يعتبر هذا المبدأ أن المؤسسة وحدة اقتصادية وقانونية قائمة بذاتها عن الذمة المالية لملاكها؛

5-مبدأ الأهمية النسبية: ويعني هذا أن القوائم المالية التي تعتمد لاتخاذ القرارات يجب أن تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية، أي حذف المعلومات أو عدم الإفصاح عنها بشكل غير صحيح يؤثر سلبا على القرارات المتخذة بناء عليها؛

6-مبدأ السنوية: تقوم المحاسبة على أساس دورة كاملة عادة ما تكون سنة، إلا إذا كانت هناك حالات استثنائية؛

7-مبدأ استقلالية الدورات: حيث تعتبر كل دورة مستقلة عن أخرى في تحمل الأعباء وتحصيل المنتجات؛

---

[1] بن قطيب على، حطاب دلال، ***أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية –دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 01 والنظام المحاسبي المالي***، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 04، العدد 01، 2019، ص ص 6-7.

8–مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية أو السابقة: يعني هذا المبدأ مراعاة استقلالية الدورات المالية من خلال احترام الدورة المالية المقفلة وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية الحالية، هذا لمصداقية المحاسبة؛

9–مبدأ الوحدة النقدية: وهذا المبدأ يفرض على جميع المؤسسات داخل الإقليم الوطني تقديم القوائم المالية بالعملة الوطنية، وقد حدد النظام المحاسبي المالي الأحداث التي تقع بالعمة الصعبة.

المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

مواكبة للإصلاحات الاقتصادية وتماشيا مع الانفتاح على الاقتصادي العالمي، وعلى غرار العديد من دول العالم، باشرت الجزائر بإحداث إصلاحات على مستوى النظام المحاسبي، وسعيا منها إلى تقريب ممارساتها المحاسبية إلى الممارسات الدولية، لجأ المشرع الجزائري إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية من خلال القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي الماليSCF.

أولا: أسباب الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

نظرا لما يحمله المخطط المحاسبي الوطني السابق من جملة من النقائص وعيوب كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية واهمها[1]:

1–الأسباب المحاسبية: من الأسباب المحاسبية نجد:

– إصلاح النظام المحاسبي المالي الجزائري جاء نتيجة للتغيرات التي حدثت على الساحة الاقتصادية للبلاد، كالتوجه نحو اقتصاد السوق والشراكة الأوروبية والمفاوضات من أجل الانضمام للمنظمة العالمية التجارية؛

– المحاسبة التقنية تقوم بجمع المعلومات وتبويبها وتحليلها في شكل جداول شاملة، كالترجمة للأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية، فيجب أن تكون هذه الأداة في مستوى هذه الترجمة؛

– إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية، ورأس المال الأجنبي وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر؛

– الحاجة إلى معلومات محاسبية تأخذ بعين الاعتبار عدة معطيات منها طرق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، توفير المعلومات غير المالية مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج وعلاقات المؤسسة وتحديد نتائج المؤسسة وتوزيع الأرباح، وتوفير المعلومات التقديرية لإعطاء بعد مستقبلي لنشاط المؤسسة؛

– إيجاد إطار محاسبي يتميز بمجموعة من الأدوات المهيكلة في شكل مبادئ أساسية مرتبطة مع بعضها البعض، حتى يسمح بالتوحيد والتنسيق المحاسبي، ضمان درجة عالية من الشفافية، تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية

[1] قورين حاج قويدر، ***تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات (IAS02) ضمن النظام المحاسبي المالي، (SCF)***، *مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال المجلد رقم 01 العدد 01، 2015، ص ص، 34-35.*

2-الأسباب المالية: من الأسباب المالية نجد:

- الاصلاحات تأتي استجابة لحاجيات متعاملين جدد، مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية مع فتح مجال الاستثمار الأجنبي، وهم حاليا على رأس قائمة مستعملي القوائم المالية؛

- إيجاد أداة مكيفة مع الواقع الجديد للمؤسسة الجزائرية للمحافظة على ارتباطات الجديدة وتلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعومات المالية؛

- الحاجة إلى معلومات محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية وعلى مستوى المتعامل معها؛

- توحيد القوائم المالية ونوعيتها إذ يتم إعدادها لتقديمها للمستثمرين والمقرضين ومختلف الأطراف المستخدمة لها، من أجل إعطاء الثقة في التعامل لهؤلاء المتعاملين؛

- إعداد معايير محاسبية مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بهدف إعداد تقارير متجانسة.

ثانيا: الحاجة إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية

أصبح المخطط المحاسبي الوطني السابق في ظل التوجهات الاقتصادية الجديدة لا يستجيب لمتطلبات المهنيين والمستثمرين وذلك للأسباب مختلفة يمكن إبرازها من خلال جانبين[1]:

1-الأسباب الخارجية

- يعتبر تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوربي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛

- ظهرت، في عدة بلدان، احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة، من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛

- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجا إلى الأسواق المالية الدولية؛

- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛

- يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية؛

[1] جمال لعشيشي، ***محاسبة المؤسسة والجباية وفق للنظام المحاسبي المالي الجديد***، الصفحات الزقاء، الجزائر، 2010، ص ص، 10-11.

– يستلزم التفتح الاقتصادي، استعمال معلومات صحيحة، وموثقة، وموحدة، ومعدة وفق معايير محاسبية دولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

2–الأسباب الداخلية

– تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري، من طرف فعال إلى دور منظم؛

– أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلد؛

– يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم قد تم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة؛

– أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية؛

– بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس، أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبد "الحيطة والحذر " بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ "الصورة الوفية "؛

– يفتقر النظام السابق للإطار المفاهيمي الذي من شأنه أن يقلل من البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الإشكالية أو التساؤل.

ثالثا: الغاية من تبني المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر

يمكن حصر غايات تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية فيما يلي[1]:

– يقرب الاختيار الدولي الممارسة المحاسبية بالممارسة العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ ملائمة مع الاقتصاد المرجعي؛

– التمكين من تحضير معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية،

– محاولة تطوير بورصة الجزائر وذات كفاءة عالية من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وقوائم مالية تمتاز بالشفافية والوضوح؛

– إمكانية الحصول على معلومات مالية محاسبية تعكس صورة صادقة عن الوضع المالي للمؤسسة الجزائرية بما يحقق الشفافية في تقديم المعلومات التي تعتبر الأساس الذي يعتمد عليه المستثمرون في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية الصائبة؛

[1] *عبد القادر دبون، محمد الهاشمي حجاج، **أهمية المعلومات المالية والمحاسبية وأثرها على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الأصلاح المحاسبي**، مداخلة في المؤتمر الدولي حول: الأصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011 ص، 7-8.*

– الإعلان يكون أكثر وضوحا عن المبادئ والقواعد التي توجه التقييد المحاسبي للعمليات وتقييمه وتحضير القوائم المالية، الأمر الذي يسمح بالتقليل من اخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد وتسهيل مراجعة الحسابات؛

– محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية؛

– مواءمة النظام المحاسبي مع المستجدات الاقتصادية التي تحدث في العالم، وترجمتها محاسبيا، بغية ضمان احتواء القوائم المالية لكل العمليات التي من الممكن أن تحدث في مجال ملاحظة المحاسبة، وبالتالي ضمان مصداقية وموثوقية المعلومات التي تتضمنها، خدمة لمختلف الأطراف التي تهمها هذه المعلومات.

رابعا: النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من حيث التحديث

يمكن تلخيص ما طرأ على كل من النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من تحديثات من خلال الجدول الموالي[1]:

الجدول رقم (05): النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

رقم المعيار	اسم المعيار	سنة الإصدار	سنة آخر تعديل	النظام المحاسبي المالي
IAS 01	عرض القوائم المالية	1975	2014	1.التعليمة رقم2 الصادرة بتاريخ 2009/10/29 والمتضمنة للملاحظات المنهجية المتعلقة بالتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، حيث وضحت طريقة معالجة جميع عناصر الكشوفات المالية. 2. عدة آراء تكميلية وتفسيرية صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة وبعض الهيئات المختصة الأخرى، في صورة لجنة توحيد الممارسات المحاسبية
IAS 07	قائمة التدفقات النقدية	1975	2016	
IAS 12	المحاسبة عن ضريبة الدخل	1979	2016	
IAS 16	المحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات	1982	2014	
IAS 19	المحاسبة عن منافع التعاقد	1983	2014	
IAS 27	القوائم المالية الموحدة والانفرادية	1989	2014	
IFRS 01	تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى	2004	2013	
IFRS 03	اندماج الأعمال	2004	2019	

[1] *محمد فراس، بالرقي تيجاني، **تقييم النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الدولية –رؤية تحليلية نقدية**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 01، 2020، ص، 626.*

IFRS 07	الأدوات المالية: الإفصاحات	2007	2013	والنزاعات المهنية التي أصدرت بتاريخ 2019/10/08 رأيا حول التقييم والاعتراف وعرض القروض والمصروفات ذات الصلة
IFRS 09	الأدوات المالية	2014	2018	
IFRS 10	البيانات المالية الموحدة	2013	-	
IFRS 11	الترتيبات التعاقدية	2013	-	
IFRS 12	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	2013	-	
IFRS 13	القياس القيمة العادلة	2013	-	
IFRS 14	حسابات المؤجلة النظامية	2016	-	
IFRS 15	إيرادات النشاطات العادية من العقود مع العملاء	2018	-	
IFRS 16	عقود الإيجار	2019	-	
IFRS 17	عقود التأمين	2019	-	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على محمد فراس، بالرقي تيجاني، تقييم النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الدولية –رؤية تحليلية نقدية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 01، 2020، ص، 626.

من خلال الجدول أعلاه تبين أن هناك تعديلات مست معايير المحاسبة الدولية بعد سنة 2010، أي بعد دخول النظام المحاسبي المالية حيز التنفيذ، حيث عدل مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ سنة 2011 عشرة تعديلات، وأصدر ثمانية معايير محاسبية جديدة، إضافة إلى إلغاء معايير أخرى، تماشيا مع التغيرات الاقتصادية والمالية الدولية، في حين بقي النظام المحاسبي المالي في الجزائر على حاله دون أي تغيير، حيث اقتصرت التحديثات على بعض التوضيحات، والآراء التكميلية والتفسيرية فقط.

المطلب الثالث: واقع محاسبة القيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي

لقد تبنى النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة والذي اصطلح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية " حيث أشار لها ضمن القسم الثاني من الباب الأول " قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات"، وعرفها على أنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية "[1]

[1] *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص، 87.*

أولا: محاسبة القيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي

لقد عرفت المادة السادسة من النظام رقم 09-08 المؤرخ في 2009/12/29 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي لأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل أو انقضاء خصم ما، بين أطراف على اطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية[1].

ومن خلال هذا التعريف نلاحظ أن القانون الجزائري أعطى تعريفا للقيمة العادلة لا يختلف عن التعريف المقدم من طرف المعايير المحاسبية الدولية، حيث تشير التعاريف إلى المبلغ الذي تتم به عملية تبادل الأصل او الخصم المنتهية بين أطراف متمثلة في البائع والمشتري حيث تكون لهم الدراية الكافية بظروف المعاملة وفق شروط المنافسة الاعتيادية.

كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى أحد الأسس التي يرتكز عليها مفهوم القيمة الحقيقية وهي السوق النشطة والتي يجب أن تتوافر على الشروط التالية[2]:

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في السوق؛
- يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون؛
- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور.

وحسب هذا النظام ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة، على اتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة لبعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى[3]: القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)، قيمة الإنجاز، القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة)،

وفي الجدول الموالي عرض لتعريف المصطلحات التي سمح النظام المحاسبي المالي الاستناد إليها بإجراء مراجعة التقييم:

الجدول رقم (06): تعريف مصطلحات التي سمح بها النظام المحاسبي المالي استنادا لها بإجراء مراجعة التقييم

المصطلحات	التعريف
القيمة الحقيقية	" المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"
قيمة الإنجاز	"مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج إرادي "
القيمة المحينة	"التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي "

[1] *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، المؤرخة في 25 فيفري 2010، النظام رقم 09-08 المتضمن قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، المادة 06، ص،20.*

[2] *نفس المرجع السابق ص، 87.*

[3] *نفس المرجع السابق، ص، 6.*

قيمة المنفعة	"القيمة المحينة لتدفقات أموال الخزينة المقبلة المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصول وخروجها عند نهاية مدة منفعتها "
قيمة السوق	"المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من أجل بيع سند توظيف في سوق نشطة أو المبلغ الواجب دفعه من أجل اقتنائه "

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها

ثانيا: العناصر التي رخص النظام المحاسبي المالي قياسها وفقا للقيمة العادلة

وتتمثل العناصر التي رخص بها النظام المحاسبي المالي قياسها وفقا للقيمة العادلة فيما يلي:

1-التثبيتات العينية والمعنوية

أهم ما جاء به المشرع الجزائري من خلال القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة فيما يخص التثبيتات العينية والمعنوية ما يلي[1]:

وفقا للفقرة 1.121 التثبيت العيني هو" أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية ".

ووفقا للفقرة 2.121 التثبيت المعنوي هو" أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة، والعلامات، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال، والإعفاءات، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري ".

وحسب الفقرة20.121 و 21.121 من نفس الجريدة الرسمية يرخص للمؤسسة أن تدرج في حسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات الذي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه، أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منه مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.

حيث تتم عمليات إعادة التقييم بانتظام كافي حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.

القيمة الحقيقية للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون.

والقيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج هي أيضا قيمتها في السوق، وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (منشأة متخصصة) فإنها تقوم بكلفة تعويضها الصافية من الاهتلاك.

[1] *الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009، نفس المرجع السابق، ص، 8.*

أ–الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة:

وفقا للفقرة رقم 16.121 يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا (أراضي، بناية أو جزء من بناية) مملوكا لتقاضي إيجار و /أو تثمين رأس المال فهو بذلك غير موجه إلى الاستعمال في إنتاج او تقديم سلع او خدمات او أغراض إدارية، وغير موجهة للبيع في إطار النشاط العادي.

حيث يتم تسجيل العقارات في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتات عينية إما بتكلفتها التاريخية بمعنى التكلفة مطروحا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة، وإما على أساس القيمة الحقيقية (القيمة العادلة)

في حالة ما إذا تعذر على المؤسسة تحديد القيمة العادلة تحديدا ذا مصداقية لأي عقار موظف تم اختيار القيمة العادلة لقياسه، فإن هذا العقار يدرج في الحسابات على أساس التكلفة التاريخية، على أن تقدم معلومات عن ذلك في الملاحق تخص وصف العقار وأسباب عدم تطبيق القيمة العادلة.

كما تسجل الخسائر والأرباح الناتجة عن تغير القيمة العادلة للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها.

كذلك يجب أن تعكس القيمة الحقيقية الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية.

ب–الحالة الخاصة بالأصل البيولوجي:

وفقا للفقرة 19.121 يتم تقييم الأصل البيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي نهاية كل سنة مالية بقيمته الحقيقية (العادلة)، حيث يطرح منها المصاريف المقدرة عند نقطة البيع، إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته بالقيمة العادلة بصورة صادقة، وفي مثل هذه الحالة يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بالتكلفة التاريخية أي منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة.

والخسارة والربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية (العادلة) المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.

2-الأصول المالية غير الجارية (تثبيتات مالية) سندات وحسابات دائنة

وفقا لما جاء به المشرع الجزائري في تقييم التثبيتات المالية بالقيمة العادلة كما يلي[1]:

حسب الفقرة 1.122 يتم إدراج الأصول المملوكة من قبل أي مؤسسة من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها في إحدى الفئات الأربعة التالية:

[1] نفس المرجع السابق ص، 11.

– سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة، خاصة انها تسمح لها بممارسة نفوذا على الشركة المصدرة للسندات ومراقبتها؛

– السندات المثبتة لنشاط المحفظة لكي توفر للمؤسسة في المدى الطويل بقدر أو آخر مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها؛

– السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقات، أو ينوي الاحتفاظ بها؛

– القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي القيام ببيعها في الأجل القصير، الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد على اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

وحسب الفقرة 5.122 تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها ضمن الغرض الوحيد هو التنازل عنها لاحقا، وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، ويتم تقييمها عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص:

– بالنسبة إلى السندات التي يتم تسعيرها بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية؛

– بالنسبة إلى السندات التي يتم تسعيرها، بقيمتها التفاوضية المحتملة، يمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.

حسب الفقرة 9.122 تذكر في الملحق المعلومات التي تخص طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات، وكذلك طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة إلى التوظيفات المالية المدرجة في الحسابات بقيمة السوق.

3-المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

يمكن التعريج لما جاء به المشرع الجزائري في تقييم المخزونات كما يلي[1]:

وفقا للفقرة 1.123 تمثل المخزونات أصولا تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري، كذلك التي هي قيد الإنتاج، مواد أولية ولوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج او تقديم خدمات، كما تكون المخزونات في إطار عملية تقديم خدمات هي تكلفة الخدمات التي لم تقم المؤسسة بعد باحتساب المنتوجات المناسبة له؛

[1] نفس المرجع السابق، ص، 12.

حسب الفقرة 2.123 تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزون إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها المتمثلة في تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، المصاريف العامة، المصاريف المالية، والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزونات.

تحسب هذه التكاليف إما على أساس التكاليف الحقيقية، وإما على أساس تكاليف محددة مسبقا (التكاليف الموحدة القياسية) التي مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية.

يتم تقييم السلع عند خروجها من المخزن او عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (FIFO) وإما بمتوسط التكلفة المرجحة.

4-الحالة الخاصة بالمنتوجات الزراعية

حسب الفقرة 7.123 [1]يتم تقييم المنتوجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية (العادلة) منقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، تثبت أي خسارة أو ربح متأتيين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها أي منها.

5-الإعانات

تطرق المشرع الجزائري إلى تقييم الإعانات كما يلي[2]:

وفقا للفقرة 1.124 عرف المشرع الجزائري الإعانات على أنها " عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو التي سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل امتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا"

وحسب الفقرة 5.124 لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا توفر ضمان معقول بأن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات، وبأن الإعانات سيتم استلامها.

6-مؤونات المخاطروالأعباء

عرف المشرع الجزائري مؤونات المخاطر والأعباء في الفقرة 1.125 [3]على أنها " خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد " وتدرج في الحسابات في الحالات الآتية:

---

[1] *نفس المرجع السابق، ص،13.*

[2] *نفس المرجع السابق ص، 13.*

[3] *نفس المرجع السابق، ص، 14.*

- عندما تكون للمؤسسة التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلزام تقديرا موثوقا منه.

يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الالزام المعني.

7-القروض والخصوم المالية الأخرى

عرج النظام المحاسبي المالي إلى تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى كما يلي[1]:

حسب الفقرة 1.126 يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي القيمة الحقيقية (العادلة) للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف المستحقة عند تنفيذها.

وبعد الاقتناء، تقوم الخصوم المالية من غير الخصوم تلك التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهتلكة، باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية (العادلة).

والتكلفة المهتلكة لأي خصم مالي هي المبلغ الذي تم به تقييم الخصم المالي عند إدراجه الأصلي في الحسابات منقوصا من التسديدات الرئيسية، مضافا إلى (أو منقوصا) من الاهتلاك المجمع لكل فارق بين المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه.

8-تقييم الأعباء والمنتوجات المالية

ما جاء به المشرع الجزائري فيما يتعلق بتقييم الأعباء والمنتوجات المالية ما يلي[2]:

حسب الفقرة 1.127 تؤخذ الأعباء والمتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها. والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية (العادلة) بعد طرح المنتوج المالي او التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل. الفارق بين القيمة الإسمية للمقابل والقيمة الحقيقية (العادلة) للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه او الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكمنتجات مالية في حسابات البائع.

[1] نفس المرجع السابق، ص، 14.
[2] نفس المرج السابق، ص، 15.

9-عقود الإيجار–التمويل

ما جاء به المشرع الجزائري فيما يتعلق بتقييم عقود الإيجار –التمويل ما يلي[1]:

عرف المشرع الجزائري الإيجار حسب الفقرة 1.135 على أنه " عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفوعات عديدة ". وإيجار التمويل هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل سبه كلي مخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد او عدم تحويلها.

وحسب الفقرة 2.135 يدرج في الحسابات كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الوقاع الاقتصادي على الجانب القانوني كما يلي:

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

ب–عند المؤجر: الصانع أو الموزع للملك المستأجر يدرج الدين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية (العادلة) للملك طبقا للمبادئ التي تعتمدها المؤسسة بالنسبة لمبيعاتها النافذة، وعليه فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية.

المطلب الرابع: معوقات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

بهدف إيجاد توافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، ورغبة في معالجة مشاكل القياس المحاسبي، وضعت قواعد للتقييم وفق القيمة العادلة في النظام المعمول به، إلا أنها تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية واجهه العديد من العوائق والصعوبات نلخصها فيما يلي:

– صعوبة تحديد القيمة العادلة (الحقيقية) بالنسبة للأصول الثابتة المادية والمعنوية حيث أن تحديد القيمة الحقيقية يتطلب وجود أسواق نشطة في ظل المنافسة العادية مع حيازة كل البائع والمشتري على المعلومات الكافية عن المعاملة بينهما، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق هذه الأصول في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمتها؛ [2]

– رغم الأهمية الكبيرة والجهود الكثيرة المبذولة لتطوير سوق الأوراق المالية في الجزائر إلا أنه نجده يتميز بقلة أو عدم تنوع وتعدد الأوراق المالية وهذا ما يعيق تقييم جميع الأدوات المالية بالقيمة العادلة ونظرا لحداثته فإن المعلومات المتاحة

[1] *نفس المرجع السابق ص، 19.*

[2] *قوادري محمد، **إشكالية تدقيق التقديرات المحاسبية باستخدام القيمة العادلة، دراسة حالة البيئة المحاسبية الجزائرية**، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 06، عدد02، 2020، ص، 348.*

عن الأدوات المالية المتداولة تبقى قليلة، و لا تفي باحتياجات المتعاملين، إذ تقتصر على التقارير والقوائم المالية التي تعرضها الشركات المسجلة في البورصة، لذلك فإن نظام المعلومات الذي يتيحه سوق الأوراق المالية في الجزائر يبقى ضعيف ويتطلب الكثير من العمل والجهد حتى يعمل على الإيفاء بكل متطلبات السوق[1]؛

– تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي حيث يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيها كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية[2]؛

– غياب العنصر البشري المؤهل لتطبيق القيمة العادلة خاصة وأن بيئة المحاسبة لا تزال غير جاهزة لتبني أسس ومبادئ القياس بالقيمة العادلة فهذه العوامل تعيق التطبيق السليم للقيمة العادلة من المؤسسات الجزائرية وتزيد من صعوبة تطبيقها؛ [3]

– عدم التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية حيث تواجه الكثير من الدول خاصة النامية منها سوء التطبيق للمعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى وجود عدم توافق في بعض الأحيان بين تعليمات هيئات الرقابة الحكومية مع المعالجات المحاسبية الواردة في المعايير المحاسبية؛ [4]

– غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية، حيث أن التقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة في الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها؛ [5]

---

[1] روتال عبد القادر، ***معوقات وسبل تفعيل تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، دراسة استطلاعية لعينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر***، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد 01، 2021، ص، 556.

[2] محمد زرقون، فارس بن يدير، ***واقع محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة ميدانية لفئتين، فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبي***ن، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية عدد 04، 2016، ص، 7.

[3] عياد السعدي، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية ومعوقات تطبيقها (دراسة على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين والخبراء المحاسبين)**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، مجلد 09، العدد 01، 2018، ص، 260.

[4] قريشي كنزة، **توجه النظام المحاسبي المالي نحو القيمة العادلة: بين متطلبات القياس وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 19، العدد 01، 2019، ص،50.

[5] بلعور سليمان، بن أودينة بوحفص، **صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية**، مجلة الواحات والدراسات، المجلد 10، العدد 02، 2017، ص، 737.

بالإضافة إلى بعض المعوقات ومشاكل تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية نلخصها فيما يلي: [1]

- صعوبة تخلي المهنيين على أساس التكلفة التاريخية لسهولة تطبيقها والتعود عليه؛
- تعارض مفهوم القيمة العادلة مع أهم المبادئ الراسخة في ذهن المهنيين كالحيطة والحذر، التكلفة التاريخية،
- مشاكل وأخطاء ترجمة المصطلحات الأجنبية الواردة في المعايير الدولية إلى اللغة الوطنية وعدم فهمها بالمعنى الصحيح الوارد في المعايير الأصلية؛
- التأخر في إصدار المذكرات المنهجية المفسرة لكيفية التقييم بالقيمة العادلة وطرق الوصول إليها؛
- غياب الحوكمة في المؤسسات ونقص الشفافية والإفصاح؛
- غياب ضوابط أخلاقيات مهنة المحاسبة؛
- تراجع مستوى الاستثمار الأجنبي في الجزائر ومن أهم الإشكاليات التي تواجه هؤلاء المستثمرين للقيام بالأعمال في الجزائر تكمن في ضعف المنظومة البنكية وصعوبة الحصول على التمويل المصرفي خصوصا للأجانب بسبب الشروط الموضوعة لذلك، بالإضافة إلى غياب المستثمرين الأجانب في المعلومات التي تصدرها المؤسسات الوطنية بسبب عدم إفصاحها الشامل عن وضعيتها وأدائها المالي وهذا يعود لعدم التزامها بالمعايير المحاسبية الدولية.

استنادا لما سبق وفي ظل التحولات الاقتصادية الوطنية والعالمية، تحتاج البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية إلى العديد من التغيرات في الأساليب الخاصة بالممارسات المحاسبية المؤسسات الاقتصادية كونها تعمل في بيئة غير مستقرة، تتميز بصعوبة تحديد القيمة العادلة بسبب عدم وجود سوق مالي نشطة، بالإضافة إلى غياب العنصر البشري المؤهل لتطبيقها، وتعارض تطبيقها مع القانون الجبائي.

[1] باهية زعيم، عبد الغني دادن، **واقع ومعوقات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي –دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول النامية (الجزائر، مصر، السعودية، الأردن)** مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، العدد السابع، السنة السابعة، 2016، ص، ص، 91-93.

خلاصة الفصل الأول:

لقد ازداد الاهتمام بمحاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي من خلال ظهوره في العديد من المعايير المحاسبة الدولية، ومعايير إعداد التقارير المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وفي معايير المحاسبة المالية لمجلس المحاسبة المالية الامريكية، من خلال تعدد المعايير التي تناولت مفهوم القيمة العادلة، حيث بينت مدخلات القيمة العادلة ومستوياتها، وكذا الإفصاحات اللازمة للقيمة العادلة، وتبعا لذلك تم إصدار معيارين محاسبيين يختصان في محاسبة القيمة العادلة متطابقين في مضمونها هما المعيار IFRS 13 والمعيار FAS 157 لتوضيح متطلبات القياس بالقيمة العادلة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقياسها، غير أن النظام المحاسبي المالي تبنى مفهوم القيمة العادلة من خلال مصطلح القيمة الحقيقية من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، والذي لا يختلف عن التعريف المقدم من طرف المعايير المحاسبية الدولية، حيث تشير التعاريف إلى المبلغ الذي تتم به عملية تبادل الأصل او الخصم المنتهية بين أطراف متمثلة في البائع والمشتري حيث تكون لهم الدراية الكافية بظروف المعاملة وفق شروط المنافسة الاعتيادية.

وفي الأخير يمكن الإشارة إلا أن العديد من الدراسات أكدت أن لتطبيق القيمة العادلة مزايا تتمثل أساسا كونها تعكس واقع المؤسسة الحقيقي، كما يشوبها بعض العيوب، بالإضافة إلى أن عملية تحديد وقياس القيمة العادلة تتخللها العديد من المعوقات والصعوبات، خاصة في ظل غياب سوق مالي نشطة وتعقد إجراءات قياسها.

الفصل الثاني

الإطار العام لإعداد القوائم المالية

تمهيد

تقوم المحاسبة على نظام معلومات يعتمد على إدخال بيانات يتم معالجتها على أساس مجموعة من المبادئ المحاسبية لتتحول إلى معلومات مالية معروضة في شكل قوائم مالية تعكس الصورة الحقيقية لأداء المؤسسة وتكون مفيدة في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة تجاه مختلف مستخدميها، ولها قدرة مستقبلية على التنبؤ، وفي هذا الصدد عملت لجنة المعايير المحاسبة الدولية، وبغرض تنظيم وتوحيد الممارسات المحاسبية على وضع طرق وأساليب إعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير محددة، قصد تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات ذات جودة عالية من خلال وضع الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الصادر عنها

وتم تقسيم الفصل الثاني إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية
- المبحث الثاني: عرض القوائم المالية
- المبحث الثالث: جودة القوائم المالية

المبحث الرابع: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المالية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية

عملت لجنة معايير المحاسبة الدولية على توحيد وتنظيم الممارسات المحاسبية، وتضييق الاختلاف في طرق إعداد وعرض القوائم المالية من خلال إصدار معايير محاسبية وإجراءات تتوافق وإعداد القوائم مالية وعرضها.

وسيتم من خلال هذا المبحث تناول ما يتعلق بالإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، ماهية القوائم المالية، الأطراف المستخدمة للقوائم المالية واحتياجاتهم، الفروض المحاسبية والمبادئ الأساسية لإعداد القوائم المالية

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية:

يمثل الإطار المفاهيمي مرجعا يمكن الاعتماد عليه وما يحيوه من مبادئ، وخصائص لحل المشاكل المحاسبية فهو بمثابة المرشد لعملية تسجيل الأحداث والعمليات وكيفية قياسها.

أولا: طبيعة الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية

في العام 1989 قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، وتم تعديل هذا الإطار في سنة 2001 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، كما تم إجراء تعديلات على هذا الإطار سنة 2010، فقد تم إعادة هيكلة الإطار المفاهيمي السابق ولم تكتمل حتى الآن التغيرات المنوي إجراؤها على الإطار المفاهيمي، حيث سيتم إضافة جزء للإطار المفاهيمي بعنوان "المنشأة معدة التقرير". يشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حاليا وفي عملية معالجة أي موضوع من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في المعايير المحاسبية الدولية الحالية[1].

الإطار المفاهيمي ليس معيارا، ولا يمكن بأي حال من الأحوال أن تحل محل معيار الإبلاغ المالي الدولي الذي قد يختلف به، ولا يتضمن الإطار المفاهيمي أحكاما معيارية للتقييم ولا المعلومات التي يتعين تقديمها[2]. والإطار المفاهيمي السليم يجب أن يساعد في تطوير وإصدار مجموعة متناسقة من المعايير والممارسات التي تستند إلى أساس واحد، كما أن الإطار المفاهيمي يجب أن يزيد من فهم القوائم المالية وكذلك يزيد من الثقة فيها ويؤدي إلى تعزيز إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات المماثلة. فالأحداث المتماثلة يجب أن يتم المحاسبة عنها بطريقة واحدة. فالإطار المفاهيمي يقدم حلولا عملية للمشاكل الجديدة التي قد تظهر نتيجة التطور الاقتصادي المستمر[3].

ويتكون الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية المعدل عام 2010 من فصول وأجزاء أربعة هي[4]:

---

[1] محمد أبونصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص2.

[2] Odile Barbe-Dandon&Laurent Didelot, **Maitriser les IFRS**, Groupe revue Fiduciaire, Paris ,3eme édition ,2007. P, 23.

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص28.

[4] محمد أبونصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص3.

1-أهداف التقارير المالية المعدة للأغراض العامة؛

2-المنشاة معدة التقرير " لم يصدر بعد وهو قيد الإنجاز حتى نهاية 2012"؛

3-الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة؛

4-إطار عام 1989: الأجزاء التي بقيت كما هي من الإطار المفاهيمي لعام 1989.

ثانيا: عناصر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية

حاول إطار العمل المفاهيمي تطوير مبادئ أو معايير نوعية عامة، تسمح بالاختيار العقلاني الرشيد بين الطرق البديلة للتقرير المالي، حيث ركز المشروع على كيفية تحقيق هذه الأهداف العامة، فهو بمثابة مجموعة من الأهداف والأسس المترابطة، وبالتالي تحديد الأهداف وغايات المحاسبة المالية، في حين تشكل الأسس المفاهيم الأساسية التي تساعد على تحقيق هذه الأهداف، وتهدف هذه المفاهيم إلى توفير استرشادات لما يلي[1]:

- اختيار العمليات والأحداث والظروف التي تتم معالجتها محاسبيا،
- تحديد كيفية قياس العمليات والأحداث والظروف المختارة،
- تحديد كيفية تلخيص نتائج الأحداث والعمليات والظروف والأحداث المختارة.

هذا وقد نص مجلس معايير المحاسبة المالية، على أنه ينوي جعل مشروع الإطار المفاهيمي ليس مجرد حزمة من الحلول للمشاكل، بل أساس لتحديد ومناقشة القضايا وطرح الأسئلة المناسبة، واقتراح سبل البحث، وقد أدى الإطار المفاهيمي إلى إصدار سبع قوائم لمفاهيم المحاسبة المالية هي:

- قائمة المفاهيم رقم (1) بعنوان **" أهداف التقرير المالي للمشروعات الأعمال"**
- قائمة المفاهيم رقم (2) بعنوان **" الخصائص النوعية للمعلومات المالية "**
- قائمة المفاهيم رقم (3) بعنوان **"عناصر القوائم المالية لمشروعات الاعمال"**
- قائمة المفاهيم رقم (4) بعنوان **"أهداف القوائم المالية للمنظمات غير التجارية"**
- قائمة المفاهيم رقم (5) بعنوان **"الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمشروعات الاعمال"**
- قائمة المفاهيم رقم (6) بعنوان **"عناصر القوائم المالية "**
- قائمة المفاهيم رقم (7) بعنوان" **استخدام معلومات التدفقات النقدية والقيمة الحالية في القياس المحاسبي**".

[1] *ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب خالد علي كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2012، ص، 80.*

ثالثا: مستويات الإطار المفاهيمي للمحاسبة

هناك ثلاث مستويات أساسية للإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية وهي[1]:

المستوى الأول: وتظهر الأهداف حيث تبين ما هي أغراض القوائم المالية، والأطراف التي تقدم من أجلها هذه القوائم، وما هي المعلومات الواجب أن تتضمنها هذه القوائم والقصور الخاص بهذه القوائم.

المستوى الثاني: تظهر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وكذلك تعريف العناصر الخاصة بالقوائم المالية، وفي هذا المستوى تتحدد الخصائص الأساسية الواجب توافرها لتصبح المعلومات المحاسبية مفيدة لمتخذي القرارات. كذلك يتحدد في هذا المستوى العناصر التي تحتويها القوائم المالية وكيفية قياس هذه العناصر.

المستوى الثالث: يحدد هذا المستوى أسس القياس والاعتراف بعناصر القوائم المالية، والتي تستخدم لإصدار المعايير المحاسبية، والاعتراف والقياس يتضمن فروض ومبادئ وقيود تميز بيئة التقارير المحاسبية.

في الأخير يمكن القول أن قائمتي المفاهيم رقم (1) ورقم (2) هما الأهداف التي ترشد الممارسات، وتدلان على مدى فائدة الأهداف في صنع القرارات النوعية بشأن ما يتم التقرير عنه، فقائمة المفاهيم رقم (1) تحدد الهدف الأساسي لعملية التقرير بأنه الفائدة (Usefulness)، أما قائمة المفاهيم رقم(2) فتبين كيف يمكن أن تكون القوائم المالية مفيدة من الناحية النوعية، وتبين قائمة المفاهيم رقم (5) أن كلا من قائمتي المفاهيم رقم (1) ورقم (2) توفران الإرشادات التي تمكن المحاسبين من الاعتراف بالمعلومات المحاسبية وقياسها، إضافة إلى أن قائمة المفاهيم رقم (5) تبين قابلية القياس، وتنص على البند يجب أن يقابل تعريف العنصر المبين في قائمة المفاهيم رقم (6) ليمكن قياسه. وتوفر قائمة المفاهيم رقم (7) إطار عمل لاستخدام التدفقات النقدية والقيمة الحالية كأساس للقياس المحاسبي. [2]

ويمكن توضيح مكونات الإطار المفاهيمي للمحاسبة في الشكل التالي:

[1] *كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص ص، 28-30.*

[2] *ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص ص، 80-81.*

الشكل رقم (03) مكونات الإطار المفاهيمي للمحاسبة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على كمال الدين مصطفى الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص، 29.

المطلب الثاني: ماهية القوائم المالية

للإلمام بماهية القوائم المالية سيتم تناول تعريفها، والتطرق إلى التقارير المالية وأهميتها، وأخيرا أهداف القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

أولا: تعريف القوائم المالية

هناك العديد من التعريف للقوائم المالية تختلف فقط من حيث الألفاظ المستخدمة فهي تحمل نفس العناصر المكونة لها، من هذه التعريف نذكر:

عرفت القوائم المالية على أنها "المنتج النهائي للمحاسبة يتمثل في مجموعة من القوائم أو التقارير المالية، التي تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف معينة داخل وخارج المؤسسة قصد اتخاذ قرارات معينة."[1]

كما عرفت على أنها المرآة التي تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة، تتميز هذه الصورة بالاختصار، الدقة والوضوح، وهذا ما يسمح لمستخدميها باتخاذ القرارات المناسبة حول مستقبل المؤسسة وعلاقتهم بها على كل المستويات[2].

في حين تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلة، هذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل وفصول ومجاميع، ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بين[3]:

- المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل؛
- التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله.

أما حسب المجلس الوطني للمحاسبة على أنها تعكس وضعية أصول ونشاط المؤسسة على شكل بيانات رقيمة، ومنظمة، مقدمة أساسا على شكل جداول وملاحظات[4].

كما عرفت القوائم المالية على أنها مستندات المؤسسة التي تستخدمها للتقرير عن نتائج أنشطتها على مجموعات المستخدمين المختلفة. والتي تتضمن المديرين، والمستثمرين، والدائنين، والهيئات التنظيمية، وفي المقابل هذه المجموعات تستخدم معلومات هذه القوائم لاتخاذ قرارات متنوعة[5].

---

[1] عبد الستار الكبيسي، ***الشامل في المحاسبة***، درا وائل، عمان الأردن، الطبعة الثانية، 2010، ص، 481.

[2] فوزي الحاج أحمد، رحيمة العيفة، سارة بوضياف، ***المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية***، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد 06 العدد 01، 2021، ص، 44.

[3] قرار مؤرخ في 26 ماي 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، بتاريخ 2009/03/25، ص، 22.

[4] *Avis de la commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionneIIe,Modeles d'etats financiers; conseil national de la comptabilité (CNC), Ministère des finances, p,3.*

[5] والتر هاريسون، وآخرون، ***المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية للتقرير المالي***، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الطبعة التاسعة، 2018، ص، 12.

من التعاريف أعلاه نستنتج أن القوائم المالية تنتج عن عملية إدخال البيانات والمعلومات ذات الطابع المحاسبي ومعالجتها لإعطاء صورة حقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة تعرض في شكل جداول وملحقات تستخدمها أطراف معينة لاتخاذ القرارات المناسبة.

ثانيا: مفهوم التقارير المالية

تقدم التقارير المالية كافة المعلومات المالية التي تطلب بواسطة الجهات الرسمية والحكومية، أو أن إدارة الشركة ترغب الإفصاح عنها اختياريا، فهي تشمل العديد من الأشكال مثل خطاب رئيس مجلس إدارة الشركة الموجه للمساهمين والمستثمرين المحتملين وغيرهم، وتنبؤات الإدارة بخصوص نشاط الشركة الحالي والمستقبلي، وكذلك أثر نشاط الشركة على البيئة المحيطة ومشاركتها في حل مشاكل المجتمع مثل تخفيض البطالة ومكافحة التلوث وغيرها. كما تحتوي على المعلومات التي تنشر عن الشركات بالإصدارات المتخصصة والتنبؤات الخاصة بمحللي القوائم المالية بالنسبة للأرباح المحاسبية وأسعار الأسهم وكذلك المعلومات عن أسعار الفائدة وغيرها[1].

ثالثا: الفرق بين القوائم المالية والتقارير المالية

من التقارير المختلفة التي تصدرها الشركة لحملة أسهمها قد يكون التقرير السنوي الأكثر أهمية فيها، فيقدم نوعان من المعلومات، أولا، يوجد قسم مقالي، وعادة يقدم كخطاب من الرئيس، والذي يصف نتائج تشغيل الشركة خلال السنة الماضية، ويناقش بعد ذلك التطورات الجديدة التي ستؤثر على العمليات المستقبلية. ثانيا يقدم التقرير السنوي أربع قوائم أساسية وهي قائمة الميزانية، قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة، وقائمة التدفقات النقدية، تعطي هذه القوائم صورة محاسبية لعمليات الشركة، وموقفها المالي. وتقدم البيانات التفصيلية لأحدث سنتين، أو ثلاث سنوات، وذلك مع ملخصات تاريخية لإحصائيات التشغيل الرئيسية لآخر خمسة أو عشر سنوات. حيث تكون المادة المقاسة، والكمية متساوية الأهمية، فتذكر القوائم المالية ما حدث بالفعل للأصول، والأرباح، وحصص الأرباح خلال بضع سنوات، بينما تحاول القوائم المالية أن توضح لماذا تحولت الأشياء إلى الطريقة التي حدثت بها[2].

إذ تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات الاقتصادية، الإطار العام الأوسع الذي يضم القوائم المالية والمعلومات غير المالية التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم، كما تحتوي هذه التقارير على تقرير مجلس الإدارة والمدقق الخارجي للحسابات بالإضافة إلى توضيحات وتفصيلات مكملة للقوائم المالية وبالتالي فالتقارير المالية أشمل من القوائم المالية، فهي تضم بالإضافة إلى القوائم المالية كل من الجداول المرفقة والمذكرات والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، التقارير المؤقتة، تقارير مجلس الإدارة، تقرير محافظ الحسابات، قوائم تنبؤات الإدارة، بالإضافة إلى التقارير الخارجية[3].

---

[1] كمال الدين الدهراوي، ***تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار***، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص ص، 13-14.

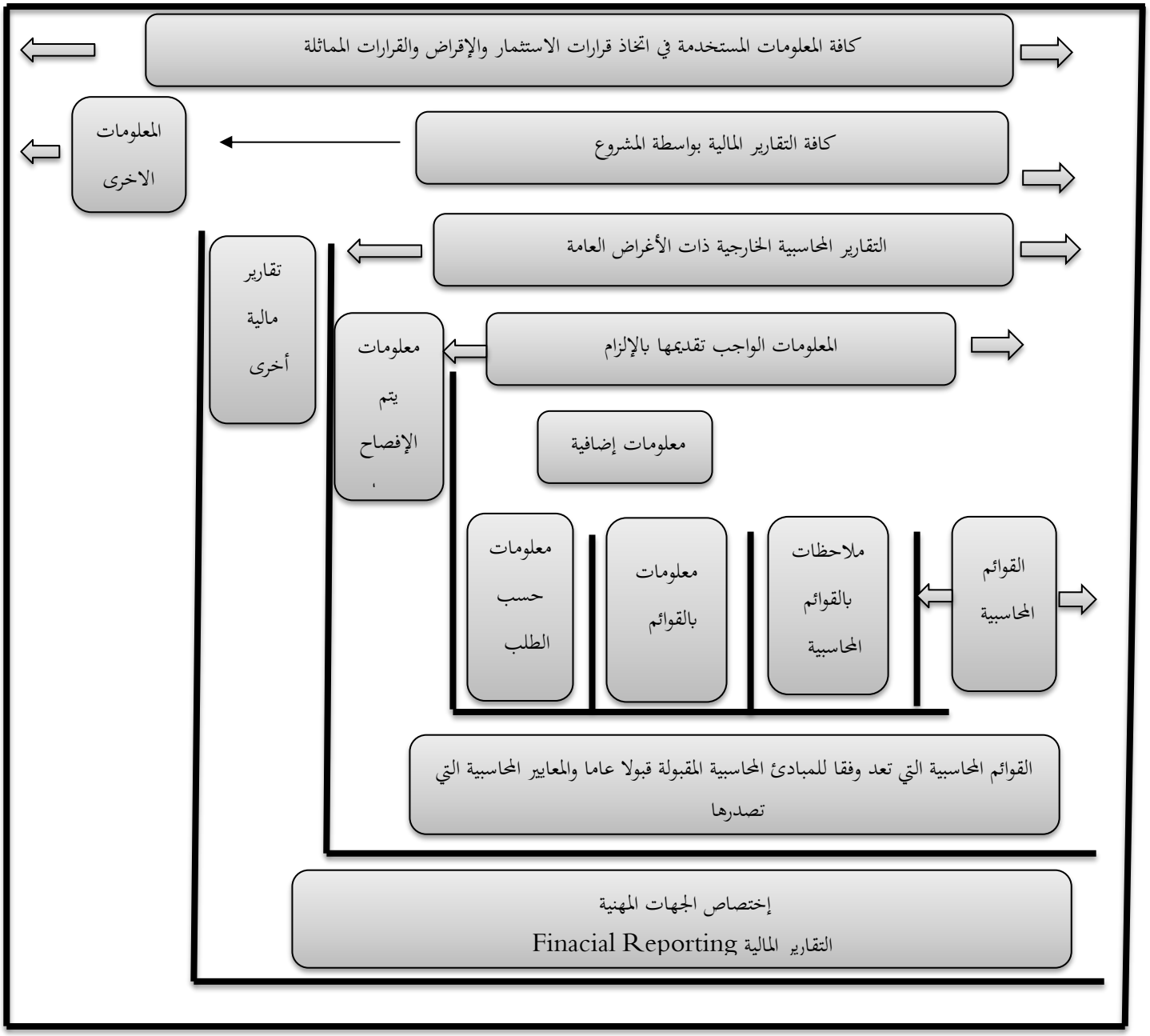
[2] أوجين بريجهام، ميشيل إيرهاردت، ترجمة: سرور علي إبراهيم سرور، ***الإدارة المالية النظرية والتطبيق العملي***، الكتاب الأول، دار مريخ للنشر، 2019، ص، 175.

[3] جرد نور الدين، ***أثر الإفصاح الإلكتروني عن القوائم المالية على تدعيم جودة المعلومات المالية –دراسة استطلاعية***، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 06 عدد 02، 2020، ص،53.

مما سبق يتبين أن القوائم المالية جزء من التقارير المالية التي تقوم بإعدادها الشركة استجابة لاحتياجات مستخدميها من المعلومات، إلا أنه ومع ازدياد احتياجاتهم من المعلومات أصبح من الضروري تدعيمهم بمعلومات إضافية من خلال التقارير الإضافية أو الوصفية.

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (04) القوائم المالية والتقارير المالية



المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص،15.

حيث يوضح الشكل أعلاه بعض المعلومات المالية يتم تقديمها من خلال التقارير المالية وليس القوائم المالية فقط،

رابعا: أهمية التقارير المالية

تهدف التقارير المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية والتي تكون مفيدة لمدى واسع من المستخدمين، حيث تنبع أهمية التقارير المالية من أهمية المعلومات التي تحتويها، فهي تعد من أهم مصادر المعلومات التي توفرها مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة، تبرز أهمية التقارير المالية في ثلاث عناصر أساسية[1]:

1-أداة اتصال: تكمن مهمة ودور التقارير المالية في هذا المجال-الاتصال-في توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستخدمي المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والمستثمرين فيها، كما تعتبر وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين والعملاء والبنوك.

2- وسيلة لتقييم الأداء: تعرض القوائم المالية البيانات المالية المستمدة من السجلات خلال فترة معينة وتحمل هذه القوائم أنواعا مختلفة من البيانات حسب احتياجات مستخدميها، وتقدم هذه البيانات إلى جهات مختلفة خارج المؤسسة وداخلها، حيث يعتمدون عليها في بناء قرارتهم المختلفة وذلك لما تحمله من ملخص لنتائج نشاط المؤسسة خلال السنة، يمكنهم من معرفة مواطن القوة والضعف في المؤسسة وكذا طريقة تسيير الأموال داخل المؤسسة، فهي تساعد على تقييم أداء الإدارة وكفاءتها وتستعمل في الحكم على المركز المالي للمؤسسة، ومدى تقدمها في تحقيق للأهداف من خلال استخدامها للموارد.

3-وسيلة في اتخاذ القرارات: تساعد القوائم المالية الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل حيث تستعمل من الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة مع المؤسسة.

كذلك من خلال استخدامات القوائم المالية يمكن إبراز أهميتها من خلال عدة مستويات[2]:

أ-على مستوى الفرد:

- الحصول على معلومات لتقييم أداء الإدارة وإخلاء مسؤولياتها؛
- الحصول على معلومات للتنبؤ بدرجة الربحية والمخاطر المتعلقة بالاستثمار؛
- التمكن من المفاضلة بين الفرص الاستثمارية المتاحة، وتقدير التوازن بين درجة الربحية والمخاطر؛
- الحصول على معلومات تمكن من التعرف على القنوات الاستثمارية الملائمة لتوجيه المدخرات.

---

[1] عياد السعدي، ***تقييم جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التقييم بالقيمة العادلة***، دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 02، 2019، ص،127.

[2] ناصر محمد علي المجهلي، ***خصائص المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية)***، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة،2009، ص ص، 78-79.

ب–على مستوى السوق المالية:

- حماية المستثمرين وإشاعة الثقة بينهم؛
- تخفيض أثر المعلومات الضارة أو المضاربات التي قد تؤدي إلى تسعير خاطئ للأوراق المالية مما يؤدي في النهاية إلى التخصيص غير الكفء للموارد المتاحة؛
- خلق مجالات الابتكار لأدوات الاستثمار القادرة على جذب مدخرات الاستثمار.

ج–على مستوى المجتمع:

- توجيه الموارد والقرارات الاقتصادية المتعلقة بحسن توزيعاتها بين القطاعات المرغوبة الاستثمار فيها اقتصاديا واجتماعيا؛
- القضاء على أية مضاربات قد تؤدي إلى عدم التوازن الاقتصادي والاجتماعي، بمعنى نقل الثروة من فئة إلى فئة أخرى دون مبرر اقتصادي؛
- عدالة توزيع العائد والمخاطر بين المتعاملين في السوق المالي؛
- تحقيق الأهداف الاقتصادية للمجتمع بشكل عام.

خامسا: أهداف القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة

أهداف القوائم المالية ما هي إلا تلبية احتياجات مستخدميها (المسيرين، المساهمين، البنوك، المصالح الجبائية، الهيئات الوطنية الإحصائية، الأجراء، العملاء، الموردين. .)

ولقد حدد الإطار النظري لمجلس المحاسبة الدولية الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها فيما يلي[1]:

- تهدف إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمؤسسة، وذلك بغرض إفادة العديد من الفئات التي تستخدمها في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛
- تلبي القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين؛
- تظهر القوائم المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها، ويهدف المستخدمون الذين يرغبون في تقييم كفاءة الإدارة ومحاسبتها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية؛
- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين لاتخاذ القرارات المناسبة؛

[1] هني محمد فؤاد، ***طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية –دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري***، رسالة ماجستير، جامعة الشلف، الجزائر، 2013/2012، ص17.

– تساعد المهتمين بالمؤسسة بتقدير مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة من توزيعات الأرباح أو الفوائد أو التحصيلات من المبيعات واسترداد الأوراق المالية أو القروض؛

– تقدم معلومات لازمة عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والحقوق المرتبطة بها؛

– تقدم معلومات عن المكاسب ومكوناتها، وعن التدفقات النقدية مبوبة حسب أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل؛

– كما تظهر القوائم المالية كذلك نتائج الوكالة الإدارية، أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت لها. وهؤلاء المستخدمون الذين يرغبون في تقييم الوكالة الإدارية إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية تضم على سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المؤسسة أو إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى مكانها[1].

المطلب الثالث: الأطراف المستخدمة للقوائم المالية واحتياجاتهم

تلجأ فئات متعددة كمستخدمين للقوائم المالية التي تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة حسب ما تحتاجه كل فئة.

أولا: الأطراف المستخدمة للقوائم المالية

حددت هذه الفئات المستخدمة للقوائم المالية كما يلي[2]:

1–المستثمرون الحاليون والمحتملون: يستخدمون المعلومات المالية لاتخاذ القرارات بشراء الأسهم أو استمرارية الاحتفاظ بها أو بيعها، ويهم هؤلاء المستثمرين التعرف على مدى تقدم المنشاة وقياس نتيجة اعمالها من ربح أو خسارة، وكذلك مقارنة هذه النتائج مع المنشآت الأخرى المماثلة؛

2–الموظفون: يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية؛

3–الموردون والدائنون التجاريون: تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعد في تقدير ما إذا كانت المنشاة ستكون عميل جيد قادر على تسديد ديونه؛

4–العملاء: يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع المنشاة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها؛

---

[1] طارق عبد العال حماد، ***التقارير المالية، أسس الإعداد والعرض والتحاليل***، الدار الجامعية، 2002، الإسكندرية، مصر، ص، 91.

[2] بن يخلف كمال، ***دور معايير المحاسبة الدولية في معالجة أثر التضخم بالقوائم المالية –دراسة حالة شركة كوسيدار المحاجر***، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015-2016، ص، 57.

5-المقرضون: يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة المنشأة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب وفي تقدير عدم تجاوز المنشأة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية؛

6-الحكومة ودوائرها المختلفة والجهات المنظمة لأعمال المنشآت: تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام المنشأة بالقوانين ذات الصلة مثل قانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على المنشأة وتحديد مدى قدرة المنشأة على تسديد هذه الضرائب، ومدى المساهمة العامة للمنشأة في الاقتصاد الوطني؛

7-الجمهور: يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

كما يمكن تقسيم مستخدمي القوائم المالية إلى قسمين رئيسيين[1]:

- **القسم الأول:** ويشمل المستخدمين ذوي المصلحة المباشرة في المشروع، وهؤلاء المستخدمين يشملون الملاك الحاليين والمستقبلين، وكذا الدائنين والموردين وإدارة المشروع والسلطات الضريبية والعاملين وكذا المستهلكين

- **القسم الثاني:** ويشمل المستخدمين ذوي المصلحة غير المباشرة لأن مهمتهم مساعدة أو حماية الأطراف الذين لهم مصلحة مباشرة لأسباب عديدة مثل عدم خبرتهم في مجال المحاسبة أو لعدم توفر الوقت لديهم لإدارة استثماراتهم، ويشمل هذا القسم من المستخدمين المحللين الماليين، بورصة الأوراق المالية، مصدري المعايير، الناشرين للمعلومات المالية، اتحادات العمال وغيرهم.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (07) المستخدمون للقوائم المالية واحتياجاتهم

المستخدمون	احتياجات المستخدمين
المستخدمون ذو المصلحة المباشرة: 1-المساهمون (الحاليون والمحتملون) 2-الدائنون (قصيرة وطويلة الأجل) 3-المديرون 4-العاملون 5-المتستهلكون 6-الموردون 7-المنافسون	(1) القياس الشامل للأداء: أ-مقاييس مطلقة ب-بالمقارنة مع الأهداف والمعايير ج-بالمقارنة مع شركات أخرى (2) تقييم أداء الإدارة: أ-الأرباح والكفاءة في استخدام الموارد ب-المسؤولية القانونية

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص، 14.

المستخدمون ذو المصلحة غير المباشرة: 1-محللي القوائم المالية 2-إتحادات العمال 3-الوكالات والهيئات الحكومية 4-الجهات المعنية وصدري المعايير	(3) التوقعات المستقبلية: أ-الأرباح ب-التوزيعات والفوائد ج-الاستثمارات د-التوظيف (4) الحكم على امركز المالي: أ-تقييم اليسر المالي ب-تقييم درجة السيولة ج-تحديد درجة المخاطرة وعدم التأكد (5) تخصيص الموارد (6) تقييم الديون وحقوق الملكية (7) تقييم الالتزام باللوائح والقوانين (8) تقييم مساهمة المشروع الاجتماعية وخدمة البيئة والاقتصاد الوطني.

المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص، 16.

ثانيا: طبيعة المعلومات التي يحتاجها المستخدمون الخارجيون

من المهم التعرف على طبيعة المعلومات التي تحتاجها الأطراف الخارجية، خاصة المستثمرون والمقرضون، والتي تسعى المحاسبة المالية توفيرها لهم بشكل مباشر أو غير مباشر، حيث يهتم المستخدمون الخارجيون بالنقاط الثلاثة التالية[1]:

1-التدفقات النقدية، التي يتوقعون الحصول عليها مستقبلا في شكل:

أ-توزيعات أرباح نقدية تقمها الشركة لملاكها، أي المستثمرين؛

ب-تدفقات نقدية تمثل استرداد لأموال المستثمرين في الشركة (بيع الأسهم في الأسواق المالية في حالة شركات المساهمة).

2-معرفة القدرة الربحية للمؤسسة: أي قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في الفترات السابقة وفي الفترة الحالية والتنبؤ للفترة التالية، وهذه المعلومات بدورها تساعد في تقييم التدفقات النقدية للنقطتين السابقتين:

أ-توزيعات أرباح المساهمين وسداد الفوائد المستحقة للمقرضين عن قروضهم الممنوحة للشركة؛

ب-تقييم مدى تمكن المستثمرين من استرداد أموالهم المستثمرة في الشركة وكذا استرداد المقرضين لأموالهم.

[1] رضوان حنان حلوان وآخرون، ***أسس المحاسبة المالية***، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص، ص، 28-29.

3-تقييم الوضع المالي للشركة، لمراعاة ثلاثة اعتبارات رئيسية مترابطة وهي:

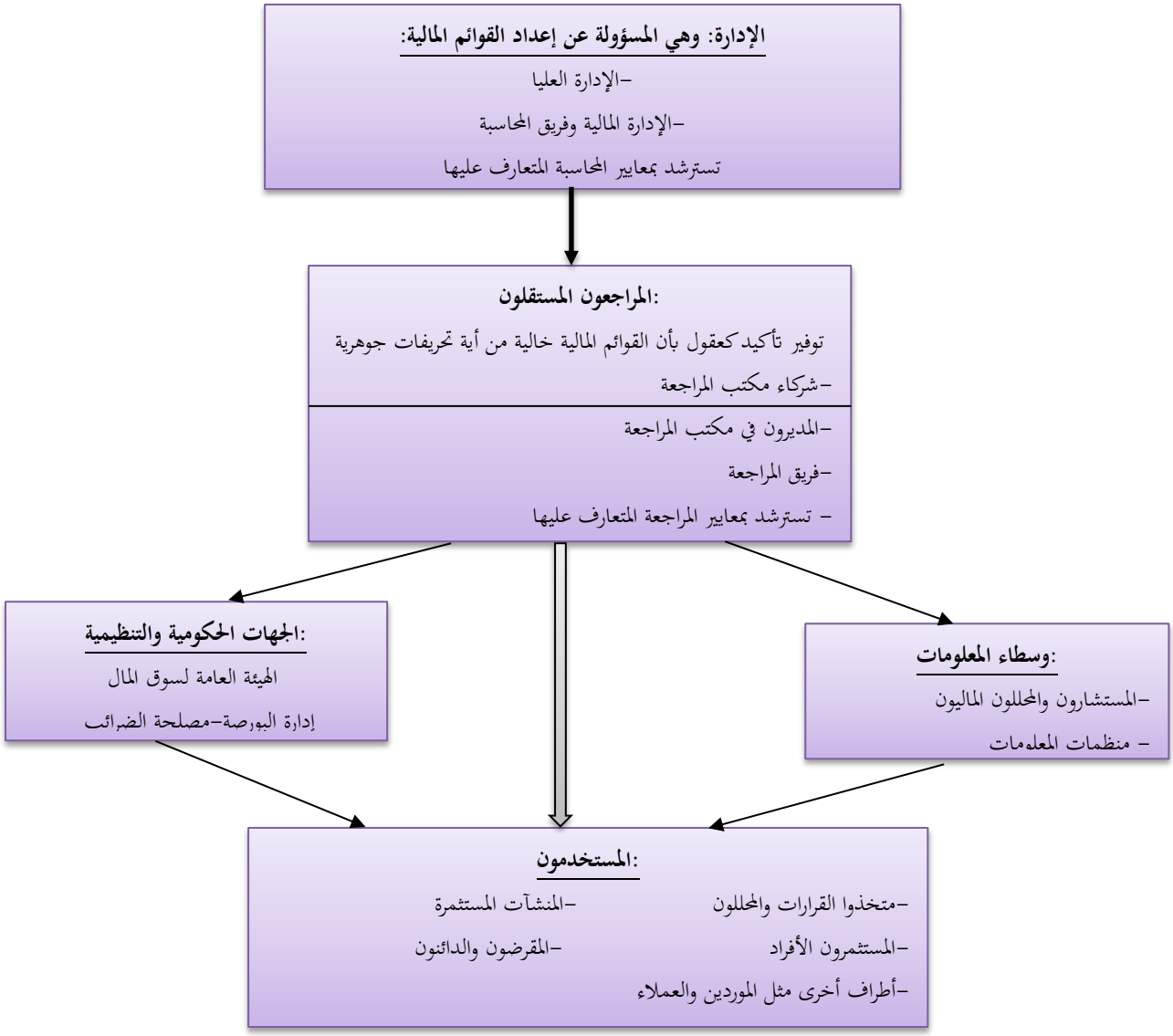
أ-السيولة: ويقصد بها قدرة المؤسسة على مواجهة وسداد التزاماتها وديونها المستحقة في الأجل القصير؛

ب-اليسر المالي: ويتعلق بالأجل الطويل، ويشير إلى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية مستقبلية لمواجهة التزاماتها وديونها القروض طويلة الأجل، أي التقييم بأن المؤسسة لا توجه "عسرا ماليا " قد يضطرها إلى إيقاف نشاطها وإفلاسها؛

ج-الربحية: هي قدرة المؤسسة على توليد موارد اقتصادية إضافية، ويتم اكتسابها نتيجة مزاولة أنشطتها، وتتمثل في الربحية في إنتاج سلع وخدمات ثم بيعها بسعر يزيد عن تكلفة الموارد المستهلكة في تلك الأنشطة.

كما يبين الشكل التالي الأطراف المرتبطة بالمعلومات الواردة في التقارير المالية:

الشكل (05) الأطراف المرتبطة بالمعلومات الواردة في القوائم المالية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على طارق عبد العال، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمارومنح الائتمان، نظرة حالية ومستقبلية**، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص،40.

المطلب الرابع: الفروض المحاسبية والمبادئ الأساسية لإعداد القوائم المالية

سبق لنا وتطرقنا إلى أن الهدف من إعداد القوائم المالية، يتمثل في إعطاء معلومة حول الوضعية المالية للمؤسسة، حيث أن قيمة هذه الوضعية يعتمد مباشرة على عناصر الأصول والخصوم مجتمعة وهي عناصر الميزانية، أما تحديد أداء المؤسسة فيتم اعتمادا على عناصر حساب النتيجة المتمثلة في الإيرادات والمصاريف.

أولا: فرضيات إعداد القوائم المالية

تنص معايير المحاسبة الدولية على ضرورة توفر فروض أساسية عند إعداد القوائم المالية والتي تشكل أساس المحاسبة المالية:

1-فرضية الوحدة الاقتصادية: من الفروض المحاسبية الأساسية أن النشاط الاقتصادي رده إلى وحدة مسؤولة معينة، بمعنى انه يمكن الفصل بين النشاط الخاص بالمؤسسة وأعمال ملاكها، ونشاط المؤسسات الأخرى، فإذا لم توجد طريقة واضحة للفصل بين كل الأحداث الاقتصادية التي وقعت، فإنه لا يوجد أي أساس للمحاسبة؛ [1]

2-فرضية الدورية: ويتم بموجب هذه الفرضية تقسيم عمر المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية بقصد التعرف وبشكل دوري على نتائج أعمالها، وتزويد المستخدمين بهذه النتائج بانتظام سواء كان ذلك بإصدار قوائم سنوية أو نصف سنوية، أو غيرها. مما يجعل المستخدمين وأصحاب الصلة على دراية بصورة الأوضاع المالية في المؤسسة ونتائج أعمالها بشكل مستمر بدلا من الانتظار لفترة طويلة لمعرفة ذلك، حيث كلما انخفضت الفترة المالية التي يتم التقرير عنها كلما وجب على المحلل ان يتوقع بيانات أقل دقة في القوائم المالية المتوفرة؛ [2]

3-فرضية وحدة القياس: تسجل المؤسسة المعاملات النقدية القابلة للقياس فقط، حيث يجب الإبلاغ عن هذه المعاملات النقدية بعملة واحدة مستقرة؛ [3]

4-فرضية الاستمرارية: عند إعداد القوائم المالية يجب على المؤسسة إجراء تقييم القدرة على البقاء كمؤسسة مستمرة، ويجب عليها إعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة ما لم تكن هناك نية إما لتصفية المؤسسة أو التوقف عن المتاجرة أوليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أو ظرف قد تلقي شكوكا كبيرة في قدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة فإن عليها الإفصاح عن حالات عدم التأكد وعندما لا تقوم المؤسسة بإعداد القوائم المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة فيجب عليها الإفصاح عن هذه الحقيقة. عند تقييم ما إذا كانت فرضية استمرارية المؤسسة مناسبة تأخذ الإدارة في الحسبان كافة المعلومات المتوفرة في المستقبل والتي يجب أن تكون على الأقل 12 شهرا من تاريخ إعداد التقارير المالية[4].

---

[1] دونالد كيسو، جيري ويجانت ترجمة: أحمد حامد حجاج، سلطان المحمد السلطان، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009، ص، 76.

[2] مؤيد رضا خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية، مدخل نظري وتطبيقي**، درا السيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية 2009، ص، 23.

[3] William H, Webster, **Accounting for mangers**, Mc Graw-Hill Companies, New Yourk, 2004 ;P30.

[4] جمعة فلاح حميدات، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، IFRS EXPERT**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان،2019، ص، 41.

ثانيا: مبادئ إعداد القوائم المالية

يقوم إعداد القوائم المالية على عدة مبادئ أساسية هي:

1- مبدأ التكلفة التاريخية: وفقا لهذا المبدأ فإن عائدات بيع السلع والخدمات تتحقق فقط عندما يكون المشتري ملزما قانونا بدفع الثمن مقابل تسليم السلعة أو تقديم الخدمة، ويعتمد هذا المفهوم على الأحداث التاريخية للمعاملات التجارية، فوفقا لهذا المفهوم يتم تسجيل المعاملات في الدفاتر المحاسبية بسعر التكلفة أو سعر الشراء[1].

2- مبدأ تحقق الإيراد: من أهم شروط تحقيق الإيراد، أن يكون الإيراد هو عبارة عن تدفق مالي أو نقدي داخلي ويقابله تدفق سلعي أو خدمي خارجي، والقاعدة العامة لتحقيق الإيراد تشمل اكتساب الإيراد والقدرة على قياسه محاسبيا[2].

ويتحقق ذلك من خلال ما يلي:

أ- أساس الاستحقاق: لأجل تحقيق أهدافها فإن القوائم المالية تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي، وتحت هذا الأساس فإنه يعترف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث (وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها) ويجري تسجيلها في السجلات المحاسبية وتضمينها القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها، إن القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تخبر المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية بل تعلهم كذلك الالتزامات الخاصة بدفع النقدية في المستقبل، وعن الموارد التي تمثل نقدية سيتم استلامها في المستقبل [3]؛

ب-الأساس النقدي: يعترف الأساس النقدي بالإيرادات عند التحصيل النقدي ويعترف بالمصروفات عند الدفع النقدي. لا يوفر الأساس النقدي عادةً معلومات معقولة حول القدرة على الكسب للمؤسسة على المدى القصير. لذلك، الأساس النقدي غير مقبول عادة[4]؛

3- مبدأ العرض العادل وتطبيق المعايير المحاسبية: يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل للمركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، وفي حالات نادرة جدا قد تجد الإدارة أن تطبيق متطلبات أحد المعايير سوف يكون مضللا، ونجد أنه من الضروري مخالفة هذا المتطلب كي تستطيع ان تحقق إفصاحا عادلا، وفي هذه الحالة يجب على المنشأة الإفصاح كما يلي[5]:

---

[1] *M.E.THUKARAM ROA, **Accounting and Financial management for BCA & MCA**, New age International publishers, 2006, P9.*

[2] *سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص، 54.*

[3] *طارق عبد العالي حمادة، **موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2016، ص ص، 48-49.*

[4] *Charles H. Gibson, **Financial reporting and analysis**, 12th edition, cengage learning, south-Western, 2011, p 17.*

[5] *بن فرج زوينة، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2014/2013، ص، 63.*

أ-أن الإدارة قد توصلت إلى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل للمركز المالي للمنشأة، أداءها المالي وتدفقاتها النقدية؛

ب-أن الإدارة قد طبقت في كافة النواحي المادية للمعايير المحاسبية الدولية فيما عدا أنها خرجت عن معيار معين من أجل تحقيق إفصاح عادل؛

ج-تحديد المعيار الذي خالفته المنشأة وطبيعة هذه المخالفة بما في ذلك المعاملة التي يتطلبها ذلك المعيار مع ذكر السبب الذي يجعل هذه المعاملة مضللة.

4-القابلية للمقارنة: ويقصد بذلك جعل قراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية وذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية القياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية. وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وفي إعداد القوائم المالية والإفصاح عن أثر التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية للفترات السابقة[1]؛

5-المقاصة: لا يسمح بإجراء مقاصة بين الأصول والخصوم، ولا بين المصاريف والإيرادات ما لم تكن مسموح بها بموجب معيار محاسبي دولي (ينص المعيار IAS18 على سبيل المثال على حالات المقاصة بين المصاريف والإيرادات للأنشطة العادية)، الأرباح والخسائر الناتجة عن معاملات مماثلة غير جوهرية[2]؛

6-استمرارية النشاط: أن تعد القوائم المالية على أساس فرضية الاستمرار في النشاط. ففي حالة عدم استمرارية المؤسسة في نشاطها لا بد من تفسير الأسباب وشرح كيفية إعدادها لقوائمها المالية في هذه الحالة[3]؛

7-دورية التقرير: يجب على المؤسسة أن تعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية على الأقل سنويا، وعندما تغير نهاية فترة تقريرها وتعرض القوائم عن فترة أطول أو أقصر من سنة واحدة، فإنها مطالبة بالإفصاح، بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها القوائم المالية، عن سبب استخدام فترة أطول أو أقصر، وعن حقيقة أن المبالغ المعروضة في القوائم المالية ليست قابلة للمقارنة بشكل كامل[4].

ثالثا: الاعتبارات الواجب مراعاتها في إعداد القوائم المالية والشروط العامة للاعتراف بها

هناك عدة اعتبارات وشروط يجب مراعاتها في إعداد القوائم المالية للاعتراف بها:

1-الاعتبارات الواجب مراعاتها في إعداد القوائم المالية

حتى تحقق القوائم المالية الفائدة لمستخدميها، يجب ان يراعى في إعدادها مجموعة من الاعتبارات أهمها[5]:

---

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، ***المحاسبة الدولية ومعاييرها***، دمشق منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، 2012، ص، 358.

[2] Marc, GAIGA, **norme ias 01**, (l. p. financiers, Interprète), université NANCY 2, France, 2009, p, 04.

[3] لخضر علاوي، **مرجع سابق**، ص، 65.

[4] عادل جغنيط، ***أثر تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS12 من خلال الإفصاح، الاعتراف والقياس على جودة القوائم المالية*** " دراسة ميدانية لآراء عينة من المتخصصين في المحاسبة والجباية " مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 07، العدد 01، 2021، ص، 1026.

[5] فطوم احمدي، ***دور النظام المحاسبي المالي في الرفع من جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية –دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية***، أطروحة دكتوراه، جامعة البلدية 2، 2017/2016، ص، ص، 170-171.

-التحقق من توافر الشروط الشكلية لإعداد القوائم المالية، كالحرص مثلا على إظهار اسم المؤسسة وشكلها القانوني، والفترة لمالية التي تغطيها القوائم المالية؛

-الحرص على إعدادها بموجب المفاهيم والمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها، وعلى أن تكون مدققة وفقا لمفاهيم، ومبادئ، وأصول التدقيق المتعارف عليها؛

-أن يتم تصنيف وعرض المعلومات المحتوات في تلك القوائم على أسس منطقية تسهل مهمة المحلل المالي في اشتقاق المؤشرات الملائمة ومن ثم تفسير هذه المؤشرات؛

-أن يراعى في عملية دمج ينود هذه القوائم مبدا الأهمية النسبية، حيث يتم الإفصاح في بند منفصل عن كل معلومة تعتبر مادية أو جوهرية من جهة نظر مستخدمي هذه القوائم؛

-أن يتم عرض المعلومات في تلك القوائم، قابلة للمقارنة ويتطلب الأمر تعديل عناصر قائمتي الدخل والمركز المالي، بمقدار التغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد، وذلك خلال الفترات المالية التي يسودها معدلات مرتفعة من التضخم الاقتصادي؛

-التأكد من أن المعلومات التي تعرضها هذه القوائم تتمتع بالمواصفات الرئيسية الواجب توافرها فيها.

2-الشروط العامة للاعتراف بعناصر القوائم المالية

حتى يتم الاعتراف بعناصر القوائم المالية يستوجب عموما توفر شرطين أساسيين للاعتراف بها هما[1]:

أ-احتمال تحقق منافع اقتصادية مستقبلية: يستخدم مفهوم الاحتمال في معايير الاعتراف للإشارة إلى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند إلى أو من المؤسسة، كما أن هذا المفهوم منسجم مع حالة عدم التأكد التي تميز البيئة التي تعمل فيها المؤسسة، ويتم تقييم درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استنادا إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد البيانات المالية؛

ب-موثوقية القياس: إن المعيار الثاني للاعتراف ببند ما، هو أن يكون له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية، وفي كثير من الحالات يتوجب تقدير التكلفة أو القيمة، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ولكن عندما يتعذر إجراء تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في بيان المركز المالي أو بيان الدخل؛

بالتالي فإن البند الذي يفشل في وقت معين شروط الاعتراف به قد يحقق الشروط في وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة، كما أن البند الذي يمتلك الخصائص الأساسية للعنصر ولكنه يفشل في تحقيق معايير الاعتراف به قد يتطلب رغم ذلك الإفصاح عنه في الإيضاحات أو المواد التفسيرية أو الجداول المكملة.

[1] *أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص، 58.*

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية

تعد القوائم المالية التي تقوم المؤسسة الاقتصادية بإعدادها أحد الوسائل التي تفيد مستخدميها من خلال إظهار الوضعية المالية وتقييم الأداء المالي والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، حيث تتكون القوائم المالية من عدة عناصر يجب الإفصاح عنها تتكامل فيما بينها لإعطاء الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة وقياس أدائها، هذه العناصر تتكون أساسا من الأصول والخصوم، حقوق الملكية، الأعباء والنواتج، بالإضافة إلى تدفقات الخزينة والتغيرات في رؤوس الأموال يمكن تفصيلها فيما يلي:

المطلب الأول: قائمة المركز المالي (الميزانية)

تعتبر الميزانية وثيقة محاسبية من خلالها يتم إظهار ومعرفة الموارد المتحصل عليها من قبل المؤسسة، وكذلك معرفة استخدامات هذه الموارد في فترة معينة.

أولا: مفهوم قائمة المركز المالي (الميزانية)

هي تلك العناصر المتعلقة مباشرة بقياس المركز المالي الصافي وهي الأصول والالتزامات، وحقوق الملكية[1].

وتعرف الميزانية على أنها عبارة عن كشف تضم في أحد جوانبها مصادر التمويل وفي الجانب الثاني استخدامات هذه المصادر، ويسمى الجانب الأول بالخصوم والثاني بالأصول، كما يمكن تعريفها بأنها ملخص مبوب للأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة التي تظل مفتوحة بدفتر الأستاذ[2].

في حين عرفها النظام المحاسبي المالي في المادة 33 من المرسوم التنفيذي 08/156 المؤرخ بتاريخ 26 ماي 2008 كالتالي "تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم. يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية[3].

كما تحتوي الميزانية على عمودين، الأول للسنة الجارية والثاني للسنة الماضية (تحتوي على الأرصدة فقط)، وتتضمن العناصر المرتبطة بالوضعية المالية للمؤسسة[4].

كذلك يمكن الإشارة إلى أن الميزانية هي عبارة عن كشف وليس حسابا تبين ممتلكات المؤسسة من أصول معمرة ومتداولة وغيرها في الجهة الأخرى التزامات لصاحب المؤسسة وللغير، حيث تكون حسابات الأصول في جانب ومجموعة الالتزامات وحقوق الملكية في الجانب الآخر شرط تساوي الجانبين[5].

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، ***المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية***، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص، 475.

[2] وليد ناجي الحيالي، ***المحاسبة المتوسطة***، منشورات الأكاديمية العربية في الدانمارك، 2007، ص، 61.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم27، المؤرخة في 28ماي 2008، ص، 14.

[4] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008، ص ،28.

[5] زوينة مخلخل، يحياوي مفيدة، ***دور القوائم المالية ف ياتخاذ القرار التمويلي بشركات المساهمة الجزائرية–دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة***–مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 03، 2020، ص، 265.

وتحتوي قائمة الميزانية عادة على التبويبات الأساسية التالية:

1-الأصول: وتشمل عناصر الموارد التي يمكن مراقبتها والتي تسيرها لمؤسسة، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية، ونعني بمراقبة الأصول أي القدرة على الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول[1]، حيث أن المنفعة الاقتصادية المستقبلية هي أساس هذا الأصل للمساهمة في بشكل مباشر أو غير مباشر في التدفقات النقدية لصالح المؤسسة،[2] وحتى يوصف البند أنه أصل[3]:

– يجب أن يوفر الأصل منفعة اقتصادية مستقبلية محتملة تتمكن من توفير تدفقات نقدية صافية في المستقبل؛

– أن تكون المؤسسة قادرة على الحصول على المنافع من الأصل، وتمنع أو تقيد فرصة حصول المؤسسات الأخرى على تلك المنافع؛

– أن يكون الحدث الذي وفر للمؤسسة الحق في الحصول على منافع الأصل قد حدث فعلا.

وتتضمن الأصول ما يلي:

أ–الأصول الجارية (المتداولة): وتشمل النقدية والموارد الأخرى التي يتوقع أن يتم تحويلها إلى سيولة أو أن تباع أو تستخدم في النشاط خلال فترة سنة واحدة من تاريخ الميزانية أو الدورة التشغيلية للمؤسسة أيهما أطول، ويبوب الأصل على أنه متداول عندما تتوفر فيه الشروط التالية[4]:

– عندما يتوقع تحقق قيمته أو يكون محتفظا به قصد البيع أو الاستخدام خلال دورة التشغيل العادية للمؤسسة؛

– عندما يحتفظ به أساسا بهدف الاتجار؛

– يتوقع تحقيق قيمته خلال اثني عشر شهرا من تاريخ الميزانية؛

– إذا كان الأصل يتمثل في نقدية أو ما في حكمها ما لم يكن هناك قيود تمنع تبادله أو استخدامه في سداد التزام لمدة اثني عشر شهرا بعد تاريخ الميزانية.

ويتضمن الحد الأدنى للأصول المتداولة التي يجب أن تظهر في القائمة المركز المالي ما يلي:[5]

– النقدية والنقدية العادلة؛

---

[1] شعيب شنوف، ***المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF***، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016، ص، 23.

[2] *Wolfgang Dik& Franck Missonier Piera,* ***Comptabilité financière en IFRS****, Pearson Education, France,2006, P,3.*

[3] طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص، 128.

[4] موزارين عبد المجيد، ***متطلبات تعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة***، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2020-2021، ص، 36.

[5] خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء الأول**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص، 237.

– الاستثمارات قصيرة الأجل كالاستثمارات من خلال الربح أو الخسارة؛

–الحسابات المدينة التجارية وغير التجارية (المدينون وأوراق القبض وأي حقوق أخرى للشركة على الغير بما فيها المصروفات المدفوعة مقدما والإيرادات المستحقة وذمم الموظفين)؛

– المخزون؛

– الأصول المصنفة كمقتناة للبيع؛

– أي أصول أخرى تتطبق عليها الشروط السابقة.

ب–الأصول غير الجارية (غير المتداولة): وهي أصول لا يمكن تصنيفها ضمن الأصول المتداولة المعرفة سابقا، أو الأصول غير المعدة للاستهلاك أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادلة للمنشأة ويتم اقتناؤها للاستفادة من طاقتها الإنتاجية وتتضمن هذه الأصول ما يلي[1]:

–الاستثمارات طويلة الأجل وتشمل الأوراق المالية الممثلة للملكية والمديونية والأصول الملموسة غير المحددة الاستخدام؛

–الممتلكات، المنشآت والمعدات؛

–الممتلكات المستثمرة؛

–الأصول البيولوجية كالغابات والمواشي؛

–الأصول غير الملموسة كالشهرة وحقوق الامتياز.

2-الخصوم: هي الالتزامات الحالية الناشئة عن أحداث ماضية، والتي سيؤدي تسديدها إلى التضحية بجزء من الموارد المسطر عليها من الوحدة الاقتصادية.[2]

وتنقسم إلى حقوق الملكية وديون متوسطة وطويلة الأجل وديون قصيرة الاجل كما يلي:

أ–حساب رؤوس الأموال (الأموال الخاصة): وهي عبارة عن صافي الأصول المتبقية بعد استبعاد التزاماتها، أي الفرق بين الأصول والخصوم غير الجارية الخصوم الجارية وتتمثل في المساهمات المقدمة أو المدفوعة من طرف المساهمين والاحتياطات أو الأرباح المحتجزة، وتتكون الأموال الخاصة من العناصر التالية[3]:

---

[1] محمد فيصل مايده، **تأثير النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض القوائم المالية في المؤسسة**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2016، ص، 108.

[2] *محي الدين محمود عمر وآخرون، **أهمية لجان المراجعة كآلية لتعزيز موثوقية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية**، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، 2021، ص، 71.*

[3] *محمد فيصل مايده، جمال خنشور، **قياس قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، دراسة تحليلية، مجلة البحوث والدراسات، المجلد،14، العدد 23، 2017، ص، 318.*

- **رأس المال:** كما هو معلوم أن المؤسسات الاقتصادية ذات أشكال مختلفة منها الفردية، الجماعية (شركات الأموال والأشخاص)، لذلك فإن المعالجة المحاسبية للأموال في الدفاتر والقوائم المالية كل نوع يختلف عن الآخر؛

- **الاحتياطات:** يمكن دمج مبلغ الاحتياطات في رأس المال بقرار من المساهمين أو الشركاء، وتقيد الاحتياطات القانونية، النظامية، العادية، والاختيارية واليت تعتبر كأرباح من حيث المبدأ ضمن الأموال الخاصة، ما لم يصدر قرار مخالف من الهيئات المختصة؛

- **فرق إعادة التقييم:** ويدرج في هذا الحساب فوائض القيمة لإعادة التقييم الناتج من خلال الأصول التي هي موضع إعادة التقييم حسب الشروط القانونية؛

- **النتيجة المالية:** تدخل نتيجة السنة المالية ضمن حساب الأموال الخاصة مع التمييز بينها وبين النتيجة غير المخصصة في حين اتخاذ قرار بتوزيعها من طرف الهيئات الخاصة؛

- **الترحيل من جديد:** يدرج في هذا الحساب الجزء من النتيجة التي أجلت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار لاحق؛

- يتشكل هذا الجزء من رأس المال المؤسسة وكل الحسابات المرتبطة به والاحتياطات، فارق إعادة التقدير، الترحيل من جديد، نتيجة الدورة، إضافة إلى بعض النواتج والاعباء المؤجلة؛

ب–الديون متوسطة وطويلة الأجل: هي التزامات المؤسسة اتجاه الغير عادة ما تتجاوز السنة وتكون نتيجة الاقتراض من البنوك والمؤسسات المالية؛

ج–خصوم قصيرة الأجل: هي التزامات المؤسسة اتجاه الغير، تكون مقابل الموارد والخدمات المقدمة للمؤسسة والتي يجب تسديدها خلال فترة زمنية معينة، عادة ما لا تتجاوز السنة[1]. وتشمل على الدائنين وأوراق الدفع والمصاريف المستحقة والإيرادات المقدمة والأقساط المستحقة من الديون طويلة الأجل.[2]

ثانيا: طرق عرض قائمة المركز المالي

يتم عرضها على شكل قائمة أو على شكل ميزانية، ويمكن اتباع أحد المداخل التالية لعرض بنود قائمة المركز المالي[3]:

1–مدخل السيولة : وتعرض الأصول والالتزامات وحقوق الملكية وفق سيولتها أي الأكثر سيولة ثم الأقل ثم الأقل دون تصنيفها إلى متداولة وغير متداولة؛

---

[1] عبد الخالق أودينة، ***أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية–دراسة ميدانية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر***، أطروحة دكتوراه، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميلة، 2020-2021، ص، 55.

[2] وابل بن علي الوابل، ***أسس المحاسبة***، الجزء الأول، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، السعودية، 2001، ص، 5.

[3] خالد جمال الجعارات، ***المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية***، مرجع سابق، ص، 245.

2–مدخل المتداول – غير المتداول : عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة، ثم عرض الالتزامات وحقوق الملكية بعرض الالتزامات المتداولة ثم الالتزامات غير متداولة ثم حقوق الملكية؛

3–مدخل غير المتداول – المتداول : عرض الأصول غير المتداولة ثم الأصول المتداولة، ثم عرض الالتزامات بعرض حقوق الملكية الالتزامات غير المتداولة ثم الالتزامات متداولة؛

4–مدخل صافي الأصول : ويتم عرض الأصول كاملة وتطرح منها الالتزامات كاملة حيث تمثل القيمة المتبقية حقوق الملكية؛

5–مدخل التمويل طويل الاجل : يتم عرض الأصول الثابتة مضافا إليها الأصول المتداولة مطروحا منها الحسابات الدائنة قصيرة الاجل، حيث تتساوى مع الدين طويل الأجل مضافا إليه حقوق الملكية؛

6–مدخل رأس المال : يتم عرض الأصول المتداولة ويطرح منها الالتزامات المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل، حيث يتم إضافة الأصول غير المتداولة وطرح الالتزامات غير المتداولة للصول إلى صافي الأصول أو حقوق الملكية.

ثالثا: المعلومات الأخرى التي تعرض في الميزانية أو في الملحق

يجب على المؤسسة أن تفصح عن معلومات أخرى إما في صلب الميزانية أوفي الملحق تتمثل في تصنيفات أخرى للعناصر المعروضة، حيث يجب تجزئة العناصر إلى عناصر فرعية حينما يكون مناسب، وتتمثل هذه الافصاحات فيما يلي[1]:

- وصف طبيعة وغرض كل الاحتياطات؛
- الحصة التي تزيد عن سنة بالنسبة لحسابات المدينون والدائنون؛
- المبالغ واجبة الدفع والاستلام:

–الشركة الام؛

–للفروع؛

–للشركات المساهمة في المجمع؛

–الجهات الأخرى المرتبطة بالمساهمين، والمسيرين؛

–في إطار شركات رؤوس الأموال؛

–عدد الأسهم المسموح بها، الصادرة، غير محررة كليا؛

[1] *القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 3.220، ص، 23.*

-القيمة الإسمية للأسهم؛

-تطور عدد الأسهم من بداية الفترة المالية إلى نهايتها؛

-الأسهم في شكل احتياطات للإصدار في إطار عقود البيع؛

حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة تتعلق بالأسهم؛

-مبلغ الأرباح الموزعة، مبلغ حصص الامتياز غير مقيد محاسبيا.

رابعا: مزايا وعيوب قائمة المركز المالي

تتميز قائمة المركز المالي بالعديد من المزايا والإيجابيات، غير أنها لا تخلو من العيوب والنقائص يمكن إيضاحها في الجدول التالي:

جدول رقم (08) يوضح مزايا وعيوب قائمة المركز المالي

مزايا قائمة المركز المالي [1]	عيوب قائمة المركز المالي [2]
- معرفة المركز المالي (الوضعية المالية) للمؤسسة في تاريخ إعداد المركز المالي، أي ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات - تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة إلتزاماتها بحقوق ملكيتها ووفقا لما يعرف بنسبية التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق المؤسسة لالتزاماتها. - التعرف على قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسب التداول والسيولة. - التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي من خلال الأرباح المحتجزة أو التمويل الخارجي بالنسبة للالتزامات إلى رأس المال (حقوق الملكية) - القيم بعملية التحليل المالي - معرفة سياسات المؤسسة تجاه استثماراتها المالية.	- التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية، وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها - التقدير والحكم الشخصي لبعض العناصر مثل تقدير الديون المشكوك في تحصيلها والعمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل وقيمة المخزون الظاهرة في الميزانية - عدم شمولية الميزانية للعديد من العناصر ذات القيمة المالية للمؤسسة والتي يصعب قياسها بموضوعية وبشكل موثوق كقياس الموارد البشرية، - الكير من الأصول غير الملموسة لا تظهر في الميزانية لصعوبات في عملية القياس مثل السمعة، الشهرة والتفوق في الأبحاث

المصدر: من إعداد الباحث الاعتماد على المراجع المذكورة

[1] *خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص، 235.*

[2] *محمد أبونصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص، 30.*

المطلب الثاني: قائمة الدخل (حساب النتائج)

تهدف إلى بيان نتيجة أعمال المشروع من الربح أو الخسارة خلال فترة معينة عادة ما تكون سنة، ويبين هذا البيان نتيجة أعمال المشروع خلال السنة المالية كاملة وليس في لحظة زمنية معينة وينتج عنها إما صافي ربح أو خسارة ويشمل على حساب المتاجرة وحساب الأرباح الخسائر، ويمكن إعداده من خلال أرصدة حساباتها في ميزان المراجعة[1].

أولا: مفهوم قائمة الدخل

يعرف بجدول حساب النتيجة، الذي يتضمن الإيرادات والأعباء ويتكون من عنصرين مهمين، يمكن تقديمهما في جدول واحد جدول حسابات النتائج (الإيرادات والأعباء) أو بشكل منفصل (عناصر أخرى)، يمكن عرض جدول حسابات النتائج بطبيعتها أو حسب الوظيفة، لكن عندما تتبنى المؤسسة عرض الجدول حسب الوظيفة، يجب تقديم معلومات حسب النوع في الملاحق[2].

وهي قائمة يتم فيها مقابلة الإيرادات بالأعباء وفقا لمفهوم المقابلة، ويتم إعدادها للتعرف على نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وهناك ثلاث نتائج محتملة لنتيجة الأعمال على النحو التالي[3]:

- عدم تحقق أرباح أو خسائر أي عندما تتساوى الإيرادات مع الأعباء؛
- تحقيق أرباح عند زيادة الإيرادات مع الأعباء؛
- تحقيق خسائر عند زيادة الأعباء على الإيرادات؛

ويتم إقفال نتيجة الأعمال في حساب رأس المال وهو الحساب الرئيسي في الأموال الخاصة، ومن هنا تتضح العلاقة بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

إن الهدف من قائمة الدخل هو تزويد مستخدمي القوائم المالية بما يساعدهم على تقييم الأداء السابق للمؤسسة، التنبؤ بالتدفقات النقدية في المستقبل بقدر مناسب من الثقة، كما تساعدهم على التنبؤ بدرجة عدم التأكد، فالمعلومات عن العناصر المختلفة لقائمة الدخل (للإيرادات، والاعباء، الأرباح والخسائر) تبرز العلاقة بين هذه المكونات المختلفة، حيث تسمح هذه المكونات للمستخدم على سبيل المثال بتقدير أثر التغير في الطلب على منتوج المؤسسة على الإيرادات والأعباء وبالتالي على قائمة الدخل[4].

---

[1] فوزي الحاج أحمد، رحيمة العيفة، سارة بوضياف، مرجع سابق، ص، 46.

[2] El Housny Youssef, Alaoui Mhamedi , **Introduction aux normes comptables internationales IAS – IFRS**, Editions CAGEX GROUP, 1 er edition, 2014, P, 103.

[3] خالد جمال جعارات وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير التقارير الدولية IFRS ومعايير المحاسبة الدولية IAS**، ج1، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الشارقة، 2009، ص، 33.

[4] دونالد كيسو، جيري ويجانت، مرجع سابق، ص، 168.

ثانيا: عناصر قائمة الدخل

تتمثل عناصر قائمة الدخل فيما يلي:

1-النواتج: وهي زيادة المنفعة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة في شكل مداخيل أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم، التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة باستثناء الزيادة في الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين. [1]

2-الأعباء: وهي عكس النواتج أي انخفاض المنفعة الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية في شكل خروج أو انخفاض في قيم الأصول، أو حدوث التزامات تؤدي إلى نقص في الأموال الخاصة باستثناء تلك التوزيعات على المساهمين في رأس المالي[2].

3-المكاسب والخسائر[3]:

- بالنسبة للمكاسب: فهي الزيادة في صافي الأصول من العمليات العرضية أو الصورية للوحدة ومن جميع العمليات والأحداث والظروف الأخرى التي تؤثر على الوحدة خلال الفترة، باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات أو الاستثمارات من المساهمين؛

- **بالنسبة للخسائر:** فهي النقص في صافي الأصول نتيجة العمليات العرضية أو الصورية للوحدة وجميع العمليات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي تؤثر على الوحدة خلال الفترة باستثناء تلك الناتجة عن المصاريف أو التوزيعات على المساهمين؛

ثالثا: المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج

تتمثل المعلومات الواجب توفرها في جدول حسابات فيما يلي[4]:

- تحليل الأعباء بما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية كالهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- نواتج الأنشطة العادية؛
- النواتج المالية والاعباء المالية؛

---

[1] شناي عبد الكريم، ***تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية***، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص، 51

[2] سعيدي عبد الحليم، ***محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي –دراسة عينة من المؤسسات***-أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص، 219.

[3] بن يخلف كمال، مرجع سابق، ص، 89.

[4] F.Chebli, ***Systeme comptable financier***, Palais du livre, Blida , 2010, P, 75.

- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- المخصصات للاهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (نواتج واعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

رابعا: المعلومات الأخرى التي تعرض في حساب النتائج أوفي الملحق

وتتمثل هذه المعلومات فيما يلي[1]:

- تحليل نواتج الأنشطة العادية؛
- مبلغ الحصص في الأسهم مصوتا عليها أو مقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى شركات المساهمة؛
- وللمؤسسات أيضا إمكانية تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق، فتستعمل زيادة على حسابات الأعباء والنواتج حسب الطبيعة، مدونة حسابات حسب الوظيفة مكيفة مع خصوصيتها واحتياجاتها؛
- تقدم النواتج والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي يكون حجمها وطبيعتها وتأثيرها حيث من الضروري إبرازها من اجل توضيح نجاعة المؤسسة خلال الدورة، كما تقدم تحت فصول خصوصية في حساب النتائج (مثل تكلفة إعادة الهيكلة، تناقص استثنائي للمخزونات، التكاليف الناجمة عن التخلي جزئيا عن النشاط)؛
- تتأتى النتيجة غير العادية من نواتج واعباء ناجمة عن حوادث أو معاملات واضحة التمييز عن النشاط العادي للمؤسسة وتمثل طابعا استثنائيا (مثل نزع الملكية والكوارث الطبيعية غير المتوقعة)؛

خامسا: عرض جدول حساب النتائج

هناك طريقتين لعرض جدول حساب النتائج، طريقة الأعباء مصنفة حسب الطبيعة، وطريقة الأعباء مصنفة حسب الوظيفة[2]:

[1] *القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 2.230، ص، 25.*

[2] *Rachida Boursali, **les états financiers et PCN du SCF**, Edition Aloufia Talita , 2010,P, 40.*

1-الأعباء المصنفة حسب الطبيعة: أي تصنيف مصاريف جدول حساب النتائج حسب طبيعتها وتشمل مثلا المواد الأولية المستهلكة، مؤونات واهتلاكات، مصاريف المستخدمين، مصاريف الإشهار، مصاريف النقل.

2-الأعباء المصنفة حسب الوظيفة: وتتمثل في تصنيف الأعباء وفقا لوظيفتها في تكلفة المبيعات أو على سبيل المثال في تكلفة الأنشطة التجارية والإدارية. وفقا لهذه الطريقة، تعرض المؤسسة تكلفة مبيعاتها الشهرية بشكل منفصل عن المصاريف الأخرى. يمكن أن توفر هذه الطريقة معلومات أكثر صلة، وتشمل على سبيل المثال تكاليف الإنتاج، التكاليف التجارية والتكاليف الإدارية.

بالنسبة للمؤسسات التي تعتمد طريقة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها يجب عليها تقديم معلومات إضافية حول طبيعة هذه الأعباء.

سادسا: مزايا وعيوب حساب النتيجة

تحتوي قائمة حساب النتيجة على عدة مزايا ونظرا لما تحتويه النتيجة الصافية من عدة تقديرات مثل تقدير مؤونة الديون المشكوك في تحصيلها، وأعباء مؤونات الأصول المتداولة فإن النتيجة تمثل رقما تقديريا، ويمكن توضيح المزايا والعيوب الخاصة بها في الجدول التالي:

الجدول (09) مزايا وعيوب قائمة حساب النتيجة

مزايا قائمة حساب النتيجة [1]	عيوب قائمة حساب النتيجة[2]
- التعرف على نتيجة الأعمال سواء ربح أو خسارة من خلال قائمة الأرباح والخسائر. - التمييز بين الربح التشغيلي أو الخسارة والأرباح والخسائر الناتجة عن العمليات الاستثنائية. - التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي من خلال دور قائمة الدخل كمقياس لقياس الأداء. - معرفة عائد السهم، الذي يعتبر أساس اتخاذ القرارات الاستثمارية. - معرفة مدى إمكانية توزيع الأرباح على المساهمين. - التعرف على مبلغ الضريبة الوجبة الدفع. - التعرف على أنشطة المؤسسة ومجمل الأعباء التي قامت بصرفها.	- البنود التي لا يمكن قياسها بشكل موثوق غير شاملة بقائمة الدخل، ومن هذه البنود الأرباح والخسائر غير المحققة لبعض الاستثمارات المالية التي لا يتم تسجيلها في قائمة الدخل في حالة عدم التأكد بأن التغيرات في قيمتها سوف تتحقق - تتأثر مبلغ الدخل بالطرق المحاسبية المستخدمة، وهذا من خلال اتباع طريقة الاهتلاك للأصول الثابتة من مؤسسة إلى أخرى، مما يصعب إجراء المقارنة لمباشرة بين نتائج أعمال المؤسسات ببعضها البعض - مقاييس الدخل تتأثر بالحكم الشخصي مثل تقدير العمر الافتراضي للأصل الثابت بهدف تحديد معدل الاهتلاك

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع المذكورة

[1] *خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص، 250.*

[2] *محمد أبونصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص، ص، 45-46.*

المطلب الثالث: قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة)

يستخدم جدول تدفقات الخزينة من قبل المديرين والمحللين لفهم وتقييم أداء المؤسسة، ومعرفة قدرتها على الاستثمار في المستقبل، وعليه فالهدف الأساسي لهذا الجدول هو توفير معلومات حول إيرادات المؤسسة ومدفوعاتها النقدية الخاصة بالعمليات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

أولا: تعريف قائمة التدفقات النقدية

يعرف جدول تدفقات الخزينة على أنه عرض مالي للمؤسسة يوضح التدفقات النقدية (المقبوضات) الداخلة والخارجة (المدفوعات) والتغيير الصافي في النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية خلال الدورة المحاسبية، على أن يكون هناك توافق بين الرصيد النقدي لبداية الفترة والرصيد النقدي نهاية الفترة[1].

ويعرفها المعيار المحاسبي الدولي IAS01 على أنها هي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة وصنف التدفقات النقدية كتدفقات الأنشطة التشغيلية أو تدفقات الأنشطة الاستثمارية أو تدفقات الأنشطة التمويلية[2].

أما حسب النظام المحاسبي المالي " جدول سيولة الخزينة يقدم مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها (مصدرها)" [3]

ثانيا: مكونات قائمة التدفقات النقدية

تنقسم قائمة الدفقات النقدية إلى ثلاث أقسام مختلفة لكنها مترابطة فيما بينها:

1-تدفقات الخزينة من عمليات الاستغلال (الأنشطة التشغيلية): القسم الأول من الجدول يبين مختلف تدفقات الخزينة الناتجة عن عمليات الاستغلال بالمعنى الواسع فهو يفصح عن قدرة المؤسسة على توليد تدفقات الخزينة من خلال عمليات غير مترابطة لا بالنشاطات الاستثمارية ولا بالنشاطات التمويلية، وبالتالي يظهر خصائص المؤسسات ذات الأداء المالي التي تولد في هذا المستوى سيولة معتبرة، كما يمكن أن تبرز خصائص المؤسسات عديمة النجاعة المالية الناتجة عن عدم كفاية أو غياب السيولة المتولدة عن عمليات الاستغلال، وبصفة عامة تتضمن الآثار النقدية للعمليات التي تدخل في تحديد صافي الدخل[4].

---

[1] بشرى حسن محمد التوبي، ***أسس وإعداد القوائم المالية وعرض وتحليل القوائم المالية***، دار الحلاج للنشر، الطبعة الأولى، 2021، ص، 115.

[2] محمد أبونصار وجمعة حميدات، مرج سابق، ص، 55.

[3] القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص، 26.

[4] حسين يحي، ***تحليل الوضعية المالية للمؤسسة باستخدام قائمة التدفقات النقدية (دراسة تطبيقية لمؤسسة سوناطراك)***، مجلة المالية & الأسواق، المجلد 08، العدد 02، 2021، ص، 338.

وتتكون التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من[1]:

– التدفقات النقدية الداخلة (التحصيلات): وتتمثل في التحصيلات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات، والتحصيلات النقدية الناتجة عن منح حقوق الامتياز، والرسوم والعملات وغيرها من الإيرادات؛

– التدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات): وتتمثل في المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على سلع أو خدمات، المدفوعات النقدية للعاملين، والمدفوعات النقدية كضرائب والمدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الإيجار.

2–التدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية: ويقصد بها تلك التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الخاصة بالحصول على أصول طويلة الأجل وبيعها بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة حيث تتضمن المقبوضات والمدفوعات النقدية من الأنشطة المتعلقة ببيع وشراء الأوراق المالية، وبيع وشراء الأصول الثابتة، وأية أصول منتجة أخرى، وكذلك القروض المقدمة للغير والقروض المستحقة من الغير[2].

وتتكون التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية من[3]:

– التدفقات النقدية الداخلة (التحصيلات): وتتمثل في التحصيلات النقدية من التنازل عن الاستثمارات المادية، المعنوية والمالية

– التدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات): وتتمثل في المدفوعات النقدية الناتجة عن الحصول عن الأصول المادية، المعنوية، والمالية.

3–التدفقات النقدية للأنشطة التمويلية: وتشمل الحصول على الموارد من المالكين في مقابل الحصول على عائد على استثماراتهم، كما تشمل الحصول على الموارد من خلال الاقتراضات من قبل المقرضين وسداد المبالغ المقترضة، حيث تتكون التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية من[4]:

– التدفقات النقدية الداخلة: وتتمثل في العائدات الناتجة من إصدار أسهم رأس المال والعائدات من أدوات الدين والأذونات

– التدفقات النقدية الخارجة: وتتمثل في توزيع الأرباح على المساهمين، وتسديد مبالغ القروض، وشراء الأسهم

---

[1] شذى عبد الحسين جبر، سارة عبد الملك عبد الحميد، ***تحليل جودة سيولة المصارف باستخدام قائمة التدفقات النقدية***، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد 111، 2017، ص، 135.

[2] محمد زرقون، وآخرون، ***أهمية القائمة تدفقات الخزينة في تفعيل الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي***، مجلة البحوث والدراسات، المجلد 17، العدد(02)، 2020، ص، 170.

[3] حسن يحي، مرجع سابق، ص، 338.

[4] *Donald E.Kieso &Jerry J.Weygandt & Terry D.Warfield,* ***Inertmediate Accounting*** *17th Edition ,Wiley, 2019,P, 248.*

ويمكن توضيح التدفقات النقدية من خلال الجدول التالي:

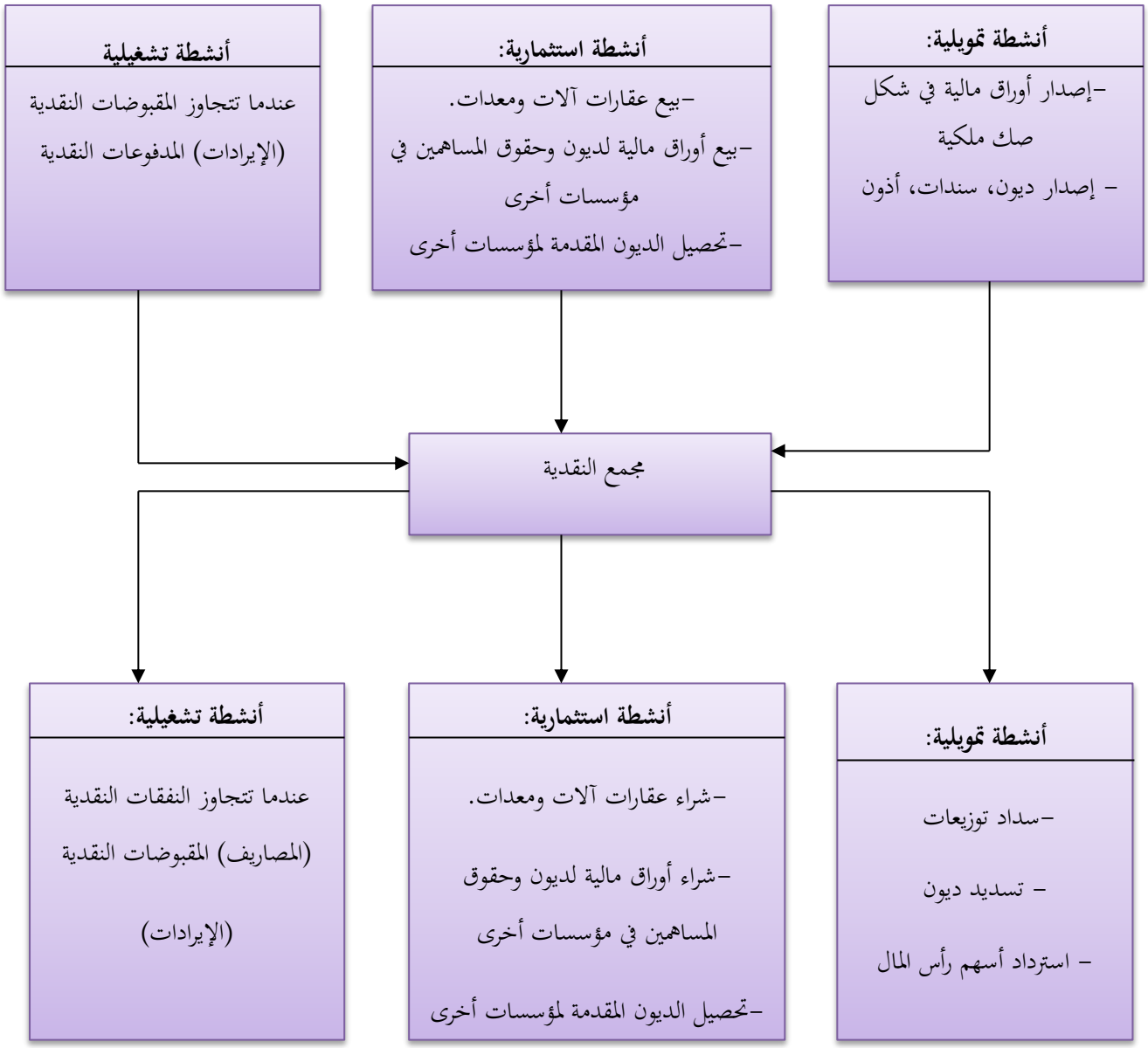
الجدول(10) مكونات الأنشطة الرئيسية لقائمة التدفقات النقدية

الأنشطة	التدفقات النقدية الداخلة(المحصلة)	التدفقات النقدية الخارجة(المسددة)
الأنشطة الاستغلالية	-مبيعات السلع والخدمات -الإتاوات، الحقوق، العمولات والإيرادات المختلفة -الفوائد الناتجة عن التوظيفات	-شراء السلع والخدمات -أجور ومصاريف العمال -الضرائب والرسوم -الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة
الأنشطة الاستثمارية	-التنازل عن التثبيتات (المادية، المعنوية، المالية) -الأوراق المالية غير المعادلة النقدية -استرداد أصل القروض والسلف	-حيازة التثبيتات (المادية، المعنوية، المالية) -الأوراق المالية غير المعادلة للنقدية -القروض والسلف
الأنشطة التمويلية	-التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم -االتحصيلات الناتجة عن إصدار سندات وأوراق الدفع طويلة الأجل	-المدفوعات الناتجة عن سداد توزيعات الأرباح وغيرها -سداد القروض -شراء الشركة لأسهم جديدة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قليل نبيل، **أهمية قائمة تدفقات الخزينة في تعزيز الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2012، ص107

ويمكن توضيح التدفقات النقدية الداخلة والخارجة مصنفة على أساس الأنشطة وفقا للشكل الموالي:

الشكل رقم(06) التدفقات النقدية الداخلة والخارجة مصنفة على أساس الأنشطة



Source: Donald E.Kieso &Jerry J.Weygandt & Terry D.Warfield, **Intermediate Accounting** 17th Edition, Wiley, 2019, P, 248.

ثالثا: إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية

لإعداد قائمة التدفقات النقدية لابد من توفر معلومات وبيانات لإعدادها، وهي: ميزانيتين مقارنتين، حسابات النتائج للسنة المالية الحالية، ومعلومات إضافية نستخرجها من الملحق، وتعد قائمة التدفقات النقدية بطريقتين: مباشرة وغير مباشرة، وكلتا الطريقتين تؤدي إلى نفس النتيجة، فقط يكون هناك اختلاف في عرض المعلومات

المحاسبية ضمن النشاط التشغيلي، بينما يكون الجزء الخاص بالتدفقات النقدية للأنشطة الاستثمارية والتمويلية هو نفسه[1].

رابعا: مراحل إعداد قائمة التدفقات النقدية

تتم عملية إعداد قائمة التدفقات النقدية بعدد من الخطوات المتتالية وهي:[2]

1- الخطوة الأولى : تحديد مقدار التغير في رصيد النقدية ومكافئاتها من خلال تحديد الفرق بين رصيد النقدية ومكافئاتها في أول وآخر الفترة المالية؛

ويتم تحليل هذا التغير من خلال عرض قائمة التدفقات النقدية للأنشطة الأساسية (التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية) من خلال الخطوات التالية:

2- الخطوة الثانية : استخراج صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية بموجب إحدى الطريقتين المتعارف عليهما (الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة)؛

3- الخطوة الثالثة: استخراج صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية عن طريق الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية والتدفقات النقدية الاستثمارية الخارجة؛

4- الخطوة الرابعة: استخراج صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية عن طريق الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية والتدفقات النقدية التمويلية الخارجة؛

5- الخطوة الخامسة: استخراج مقدار التغير في النقدية ومكافئاتها عن طريق عملية جمع صافي التدفقات النقدية لكل من الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية، حيث يتساوى مع مقدار التغير في النقدية ومكافئاتها المستخرج من الخطوة الأولى، وذلك للتأكد من صحة القيام بالخطوات السابقة.

ويتم عرض قائمة الدفقات النقدية وفق طريقتين، مباشرة وغير مباشرة:

- الطريقة المباشرة: تقوم هذه الطريقة والتي يوصي بها معيار المحاسبة الدولي IAS7 في الفقرة 19 منه، وكما يوصي بها المشرع الجزائري على تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (زبائن، موردون، ضرائب ....)قصد إبراز تدفق مالي صاف، ويتم إعداد قائمة التدفق النقدي وفقا لهذه الطريقة عند أي لحظة زمنية، وعند أي مستوى نشاط، وذلك من خلال حصر التدفقات النقدية المالية الداخلة والخارجة من خزينة المؤسسة، كل

---

[1] *لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري بقسنطينة، 2012، ص، 57.*

[2] *قاسم محسن الحبيطي، وزياد هاشم يحي، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، الدار النموذجية للطباعة والنشر، لبنان، 2011، ص، ص،198-199.*

حسب النشاط التابع له، ويتم إعداد هذا الجدول حسب هذه الطريقة وفق التسجيل المحاسبي للعملية مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة هذه العملية وأثرها على خزينة المؤسسة[1].

– الطريقة غير المباشرة: وفقا لهذه الطريقة يتم تحديد التدفق النقدي الصافي من الأنشطة التشغيلية، عن طريق إجراء تعديلات على صافي الربح المبين في جدول حساب النتائج، لأنه معد على أساس الاستحقاق وليس على الأساس النقدي، حيث يتطلب تسجيل الإيرادات من مبيعات آجلة لم تحصل نقدا، كما أن المصاريف التي تتحملها المؤسسة قد تتضمن مصاريف لم تسدد بعد، وعلى ذلك وفي ظل أساس الاستحقاق في المحاسبة، فإن صافي النتيجة لن يشير إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية وللوصول إلى صافي التدفق النقدي وفق الطريقة غير المباشرة نقوم بتعديل صافي النتيجة، ذلك بإضافة التكاليف غير النقدية إلى صافي الدخل كالاهتلاكات، وطرح البنود غير النقدية التي سبق إضافتها لصافي النتيجة، للوصول إلى صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية .حيث توده انتقادات إلى الطريقة غير المباشرة، نظرا لصعوبة في فهم كيفية الوصول إلى التدفقات النقدية من العمليات، بعكس الطريقة المباشرة التي تظهر المصادر المباشرة للمقبوضات والمدفوعات النقدية[2].

ويمكن توضيح أهم أوجه الاختلاف بين الطريقتين المباشرة وغير المباشرة في الجدول التالي:

الجدول رقم(11) الفرق بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة لعرض قائمة التدفقات النقدية

أوجه الاختلاف	الطريقة المباشرة	الطريقة غير المباشرة
العمليات التي يتم الإفصاح عنها	يتم التقرير عن الأقسام الرئيسية للتدفقات النقدية	يتم توضيح العلاقة بين البيانات المعدة على أساس نقدي
الهدف	إبراز المصادر الأساسية لتدفقات النقدية الداخلة من التشغيل وكذلك أوجه استخداماتها الأساسية	إبراز العلاقة بين صافي الربح والتدفقات النقدية في أنشطة الاستغلال
معالجة البيانات	تحويل أقسام الإيرادات والمصاريف إلى تدفقات نقدية، وذلك بأخذ كل مصروف أوإيراد رئيسي لوحده ومعالجته بالتغيرات في الأصول والخصوم المرتبطة به.	تحويل صافي الربح إلى تدفقات نقدية بالأخذ في الحسبان المصاريف غير النقدية والأرباح والخسائر المتعلقة بالاستثمار والتمويل وكذلك التغيرات في الأصول المتداولة والخصوم المتداولة.

المصدر: موزارين عبد المجيد، متطلبات تعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2021، ص46

[1] صيودة إيناس، ***أهمية التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأول "عرض القوائم المالية"***، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2018، ص، 127.

[2] الحسين مشقق، رابح طويرات، ***أثر وتحليل التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية وفق SCF والمعيار المحاسبي الدولي IAS07***، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، 2021، ص، 147.

خامسا: أهمية قائمة التدفقات النقدية

تتمثل الأهداف من عرض قائمة التدفقات النقدية فيما يلي[1]:

- تقديم معلومات حول الهيكل المالي للمؤسسة (تتضمن السيولة والقدرة على الوفاء بالديون)، وقدرة المؤسسة بالتأثير على مبالغ وتوقيت تدفقاتها النقدية بما يمكن من التكيف مع التغيرات في الظروف والفرص المختلفة،

- تقدم معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية لتقييم التغيرات في الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين في المؤسسة،

- تعزز قابلية المقارنة لنتائج الأنشطة التشغيلية بين المؤسسات المختلفة نظرا لتحديد آثار اختلاف السياسات المحاسبية المطبقة.

المطلب الرابع: قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول التغير في الأموال الخاصة) وملحق القوائم المالية

إلى جانب كل من الميزانية، جدول حساب النتائج، وجدول التدفقات النقدية نجد كذلك قائمة التغير في حقوق الملكية وملحق القوائم المالية.

أولا: قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول التغير في الأموال الخاصة)

يعتبر هذا الجدول حلقة الوصل بين الميزانية وجدول حسابات النتائج، حيث مع تعدد مصادر التغير في حقوق الملكية توجب تخصيص قائمة منفردة لإظهار أسباب هذا التغير ومصادره، ويتضمن هذا الجدول تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبدايتها، إضافة الى بنود الأرباح والخسائر التي هي جزء من الأموال الخاصة لا تظهر في الميزانية، كالتغير في رأس المال المدفوع، التغير في الأرباح المحتجزة،....[2]

حيث عرفها المشرع الجزائري على أنها جدول يشكل تحليلا للحركات التي أثرت كل بند من البنود التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال الدورة المالية[3].

في حين عرفها المعيار المحاسبي الدولي IAS 01 على أنها قائمة تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية قائمة الدخل الشامل[4].

---

[1] *محمد أبونصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص، 55.*

[2] *زاوي صورية، **أثر إدارة الأرباح على جدوة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 17، العدد 01، 2017، ص، 18.*

[3] *القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 1.250، ص، 26.*

[4] *خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص، 259.*

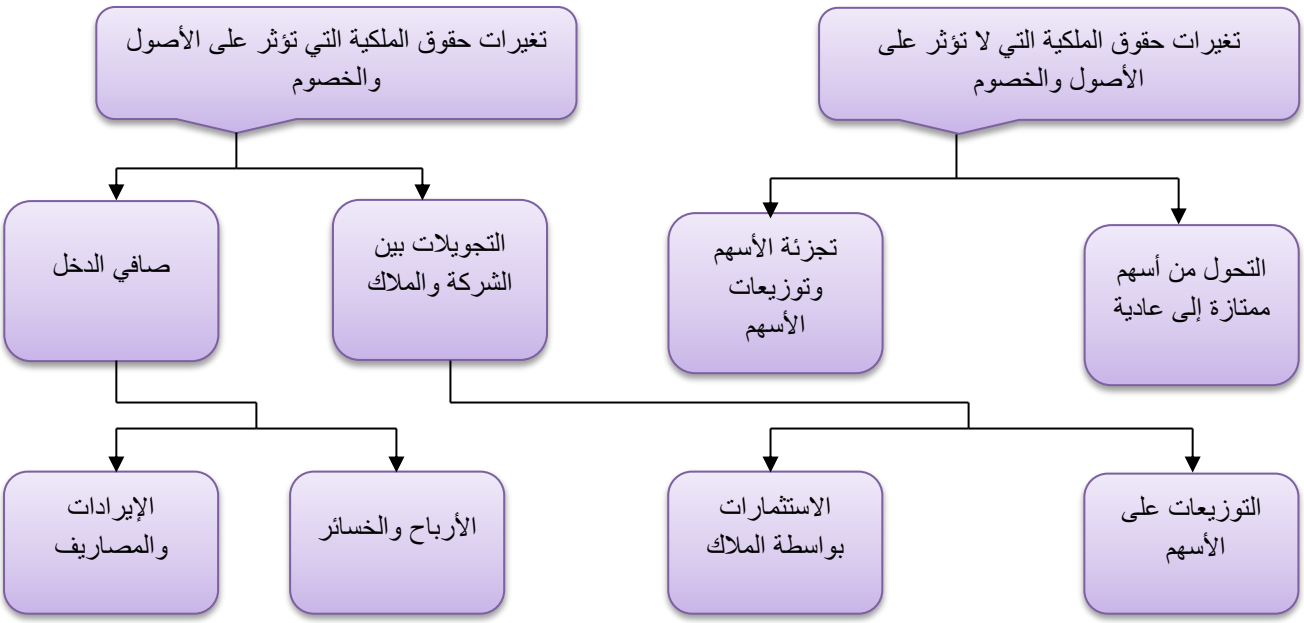
ثانيا: عرض قائمة التغير في الأموال الخاصة

كما تم الإشارة اليها أعلاه فهي جدول يتكون من أعمدة توضح التغير في عناصر الأموال الخاصة خلال دورتين ماليتين، يقدم المعلومات الدنيا المطلوبة المرتبطة بما يلي[1]:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- كل عنصر من عناصر النواتج والمصاريف، والأرباح والخسائر المقيدة مباشرة في الأموال الخاصة كما هو مطلوب وفقا لمعايير أخرى، بالإضافة إلى مجموع هذه العناصر؛
- الأثر التراكمي للتغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المحاسبية الهامة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 08؛
- كما يجب أن تعرض في القائمة أوفي الملحق معلومات الأخرى تتمثل في:
- عملية الرسملة، والتوزيعات على حقوق الملكية؛
- رصيد النتائج المرحل غير الموزع في بداية الفترة وفي تاريخ الإقفال بالإضافة إلى التغير خلال السنة؛
- مقارنة بين القيمة المحاسبية في بداية الفترة وفي نهاية الفترة لكل عنصر من عناصر رأس المال، علاوة الإصدار، الاحتياطات بالإشارة إلى أي تغير مستقل.

كما يمكن توضيح مصادر التغيرات في حقوق الملكية وفقا للشكل التالي:

الشكل رقم (07) مصادر التغيرات في حقوق الملكية



المصدر: بشرى حسن وآخرون، **محاسبة القوائم المالية، أسس إعداد وعرض وتحليل القوائم المالية**، دار الحلاج للنشر، الطبعة الأولى 2021، ص 218

[1] *TAZDAIT ALI, **Maitrise du système comptable financier**, édition ACG Algérie, première édition 2009, P,104.*

ثالثا: أهمية قائمة التغيرات في حقوق الملكية

تتمثل أهمية قائمة التغيرات في حقوق الملكية فيما يلي[1]:

- التعرف على مقدار الأموال الخاصة وعناصرها وأي تفصيلات أخرى؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث في الأموال الخاصة خلال الفترة؛
- التعرف على الأرباح والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في الأموال الخاصة مثل تلك المتعلقة من بيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

رابعا: جداول ملحقة للقوائم المالية (الإيضاحات والملاحظات)

ويقصد بها وضع إحالات للبنود في القوائم المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغير الأموال الخاصة وجدول التدفقات النقدية)، حيث تعرض الإيضاحات لمساعدة المستخدمين في فهم البيانات المالية وتوضيح ما هو غامض منها[2].

يقدم الملحق المعلومات المالية الضرورية وغير المدرجة سابقا، تتشكل الجداول عادة من خلال أحرف أو أرقام مشار بها أمام العناصر المدرجة في القوائم المالية، مرتبة بحب تسلسلها وظهورها، يمكن من الاطلاع عليها في الملحق بسهولة[3].

حسب معيار المحاسبة الدولي IAS 01 فتعتبر هذه الإيضاحات جزء لا يتجزأ من القوائم المالية لما لها من أهمية كبيرة للمساعدة على فهم القوائم المالية وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها في هذه القوائم، حيث تكون طبيعة هذه المعلومات إما[4]:

- معلومات إضافية أو تفاصيل للمعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية؛
- معلومات محددة لشرح بعض الأرقام الواردة في القوائم المالية؛
- معلومات إضافية لم تدرج أية بنود تتعلق بها في القوائم المالية كالالتزامات الطارئة.

كما يشتمل ملحق القوائم المالية على معلومات سواء كانت تكتسي طابعا هاما أو مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية، هذه المعلومات تخص النقاط الآتية[5]:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛

---

[1] زين عبد المالك، ***القياس والإفصاح عن عناصر القوائم في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مجمع صيدال، وحدة الحراش***، مذكرة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2014-2015، ص، 39.

[2] شيخي سلمة، رياض مريم، ***التدقيق الداخلي كأداة لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية –دراسة حالة الشركة ذات المسؤولية المحدودة "س س"***، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، 2021، ص، 73.

[3] لخضر علاوة، مرجع سابق، ص، 76.

[4] محمد أبونصار وجمعة حميدات، مرجع سابق، ص، 56.

[5] TAZDAIT ALI, Op, Cit, P106

- مكملات المعلومات الضرورية لحسن فهم الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول التدفقات النقدية؛ وجدول التغير في الأموال الخاصة؛

- المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع والشركات الأم، بالإضافة إلى المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الشركات، أو مسيريها مثل طبيعة العلاقات، نوع المعاملة، حجم ومبلغ المعاملة، سياسات تحديد الأسعار لهذه المعاملات؛

- المعلومات ذات الطابع العام، أو التي تخص بعض العمليات الضرورية للحصول على صورة وفية؛

كما أن هناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق:

-الطابع الملائم للإعلام؛

- أهميته النسبية؛

وفعلا فإن الملحق يجب أن لا يشمل إلا على المعلومات الهامة الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل إليها الوثائق على ممتلكات المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها.

خامسا: عرض ملحق القوائم المالية

يمكن عرض الملاحظات بأحد الأساليب التالية[1]:

1-التفسيرات بين الأقواس: مثل قرض السندات أو وحدة القياس

2-الملاحظات الهامشية: بيان نوعية الاستثمارات قصيرة الأجل بأنها معدات للمتجرة أو متاحة للبيع

3-الجداول الإضافية: مثل جدول الممتلكات، المنشآت والمعدات والذي يبين تكاليفها التاريخية ونسب اهتلاكها، واهتلاكاتها المتراكمة وقيمها المرحلة، وكذا جدول يوضح تحليل المصاريف العمومية والإدارية،

4-الحسابات ذات الطبيعة المتعارضة : مثل الحسابات المدينة المرهونة لبنك على ذمة قرض منه

5-حسابات التقييم: مثل حساب الأصل غير المتداول واهتلاكه المتراكم

6-السياسات المحاسبية: حيث يتم عرض كافة الأسس والسياسات والقواعد التي تمت المعالجة المحاسبية على أساسها.

سادسا: أهمية قائمة الإيضاحات

تظهر أهمية قائمة الإيضاحات من خلال[2]:

[1] *خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص، 262.*

[2] *بن يخلف كمال، مرجع سابق، ص، 101.*

- إظهار السياسات المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية مثل: الاعتراف بالإيراد، تقييم المخزون، طرق الاهتلاك .....إلخ؛

- الإفصاح عن بيانات أو معلومات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب جدول حسابات النتائج والميزانية، وقائمة التغير في الأموال الخاصة وقائمة التدفقات النقدية؛

- الإفصاح عن بيانات أو معلومات لم تظهر في صلب جدول حسابات النتائج والميزانية وقائمة التغير في الأموال الخاصة، وقائمة التدفقات النقدية، إلا أن نشرها يعتبر ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية والمساعدة في فهم محتويات القوائم المالية.

المبحث الثالث: جودة القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية المخرج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي، فهي تحتوي كل المعلومات المالية التي تساعد مستخدميها على اتخاذ قرارات اقتصادية واستثمارية رشيدة، وحتى تفي بهذا المطلوب يجب أن تكون ذات مصداقية، موثوقية، خالية من الأخطاء والتحيز وقابلة للمقارنة بين السنوات المالية.

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات:

أصدرت الجمعية الامريكية للمحاسبة AAA سنة 1966 دراسة باسم "بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة" ASOBAT، حيث خرجت عن الاتجاهات التقليدية وركزت على معيار "المنفعة" التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين الخارجيين من خلال القوائم المالية ذات العرض العام، وذلك للوفاء باحتياجاتهم إلى معلومات محاسبية مفيدة تساعدهم في اتخاذ القرارات وتقلل من عدم التأكد لديهم، وقد ربطت دراسة ASOBAT أهداف المحاسبة باحتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية إلى معلومات مفيدة، حيث تعتبر نقطة تحول جوهرية في البحث المحاسبي، وقد كانت دراسة ASOBAT أول تحول في البحث المحاسبي نحو النفعية[1].

أولا: تعريف جودة المعلومات المالية

عملية تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة بداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية، فالأهداف هي القاعدة العامة التي عليها يتم تقييم البدائل المحاسبية. وعليه فإنه طالما أن هناك مجال للمفاضلة بين طرق وأساليب القياس والإفصاح فإنه يجب الاختيار المحاسبي بما يتيح أكثر المعلومات فائدة لمساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في ترشيد قراراتهم، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، إلا أنه من ناحية أخرى، نجد أنه من الطبيعي أن تكون الخطوة التالية بعد تحديد الأهداف هي تحديد مفاهيم جودة المعلومات، حيث يقصد بمفاهيم جودة المعلومات "تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وعليه فإن تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي"[2].

كما يعرفها COHENفي دراسته على أن جودة المعلومات المحاسبية " تعتمد على الخصائص النوعية لهذه المعلومات حيث تؤدي دورين إحداهما دور تقييمي (حيث يستخدم المستثمرون المحتملون التقارير المحاسبية في تقدير التوزيعات المستقبلية المتوقعة) والآخر دور إشرافي حيث يعتمد حملة الأسهم الحاليين على نفس التقارير لمراقبة تجنب المدير للمخاطر" كما تعني كذلك المدى الذي تكون فيه المؤشرات أو المقاييس المحاسبية تمثل مقاييس موثوقة لأداء الشركة وتعبر عن حقيقة أدائها وواقعها الاقتصادي، ونتائج اعمالها " [3]

---

[1] رضوان حلوة حنان، ***النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير***، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006، ص، 189.

[2] عباس مهدي الشيرازي، ***نظرية المحاسبة***، دار السلاسل، الكويت، الطبعة الأولى، 1990، ص، ص، 194-195.

[3] مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، ***أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الاعمال السعودية***، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 02ن العدد 02، 2014، ص، 8.

في حين عرفها رضوان حلوان حنان المعلومة الجيدة على أنها" تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات الاقتصادية "[1] حيث أن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB حدد مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية بإصداره للبيان رقم 02 سنة 1980 بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" التي تعرض مجموعة من الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة.

كما يقصد بجودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتصف بها المعلومات المالية المفيدة، كما أن مستوى جودة المعلومات المالية لا يعتمد على الخصائص الذاتية للمعلومات بل يتعداها على خصائص تتعلق بمتخذي القرارات (مستخدمي المعلومات)[2].

ويمكن الاعتماد على مدخلين لتحديد مفهوم جودة المعلومات المالية، الأول يتعلق بمنفعة المعلومات لاتخاذ القرارات حيث يركز على المنفعة النسبية لقرارات مستخدمي القوائم المالية، والمدخل الثاني يتعلق بالحوكمة ويركز على تسهيل عمليات مراقبة أصحاب المصالح لأداء الشركة[3].

أما في الفكر المحاسبي فقد ازداد اهتمام الدراسات المحاسبية في الفترة الأخيرة بموضوع جودة المعلومات المالية نظرا للتأثير المباشر لهذه المعلومات على مستخدميها، خاصة في ظل التطور التكنولوجي للمعلومات، فالمعلومات عالية الجودة لها منافع عديدة، حيث تساعدهم في قياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة والتنبؤ بها، وتساعد المستثمرين على اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة وتخفيض تكلفة رأس المال[4].

ثانيا: المعلومة المحاسبية والمعلومة المالية

المعلومة المحاسبية هي تلك المعلومة التي تستنبط من الدفاتر المحاسبية، بمعنى أنها خضعت للقيد المحاسبي، في حين أن المعلومة المالية هي أشمل من ذلك، فقد تكون محاسبية أو غير ذلك، حيث أن القوائم المالية تضم معلومات تم استخراجها من بعد تسجيلها في الدفاتر المحاسبية، فيهتم عادة على المعلومة المالية كونها أوسع نطاقا من المعلومة المحاسبية، فهي أساس التقارير المالية التي تعدها المؤسسة، مثل التقرير السنوي لمجلس الإدارة أو القوائم المالية أو غيرها من الأدوات والوسائل التي تستخدمها المؤسسة لإيصال المعلومة إلى مستخدميها[5].

حيث تتحدد قيمة كل من المعلومات المحاسبية والمالية بمدى إمكانية استخدامها في الحاضر، وتوقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناءا على تلك المعلومات أي القيمة التي تحدثها على مستوى كل مركز

---

[1] رضوان حلوة حنان، ***النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير***، مرجع سابق، ص، 190.

[2] ريمة مناع، لعرابة مولود، ***أثر جودة المعلومات المالية والاقتصادية على استقرار النظام المالي***، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 01، 2014، ص، 219.

[3] ريمة مناع، لعرابة مولود، مرجع سابق، ص، 8.

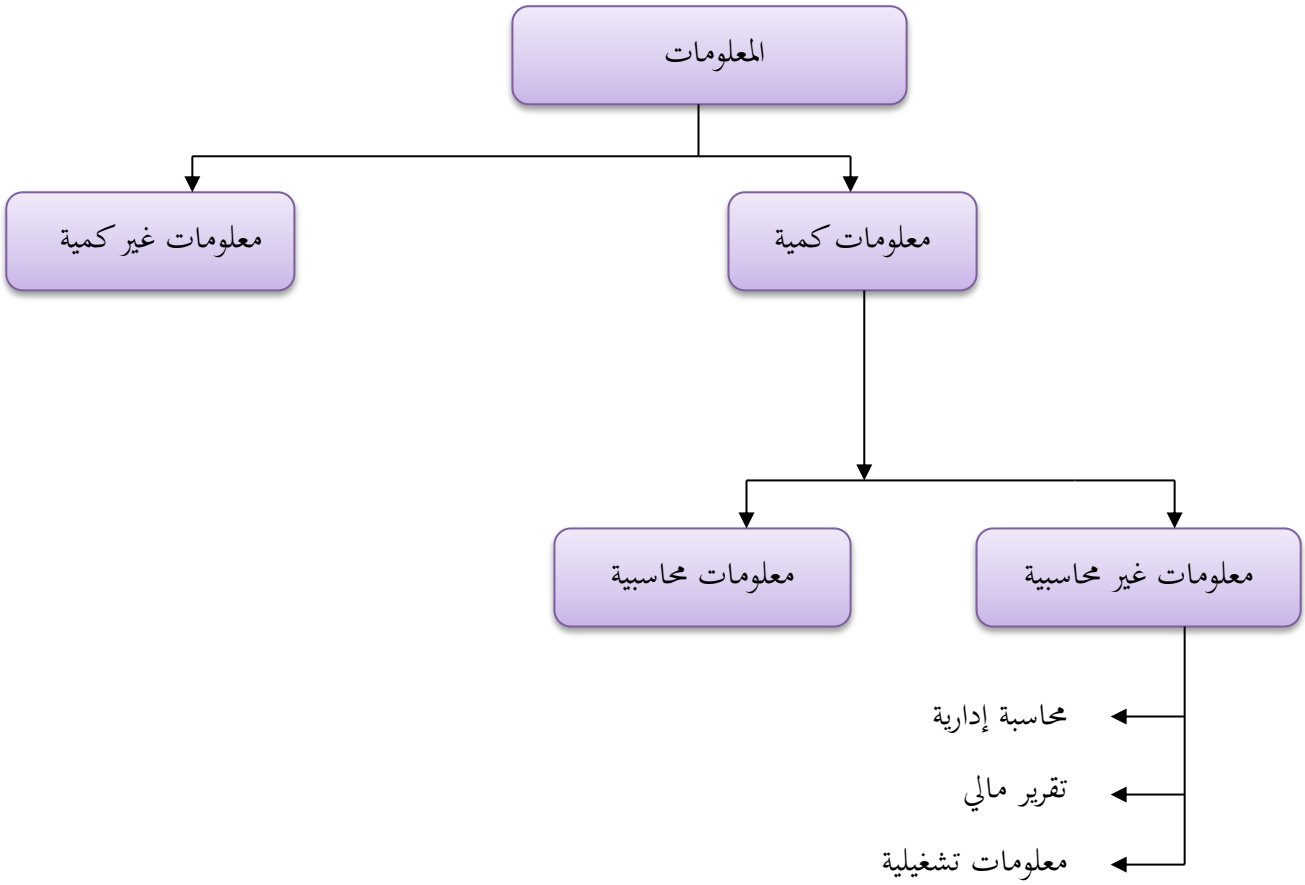
[4] مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، مرجع سابق، ص، 8.

[5] سلامي منير، ***آليات الحوكمة وتأثيرها على جودة المعلومات المالية***، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة باجي مختار، عنابة، 2020، ص، 153.

من مراكز القرارات وانعكاسها على مختلف وظائف المؤسسة، وذلك بالتركيز على القيمة التفاضلية للمعلومات عن طريق تحليل عنصري التكلفة والمنفعة[1].

ويمكن توضيح المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(08) المعلومات المحاسبية والمالية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص، 45.

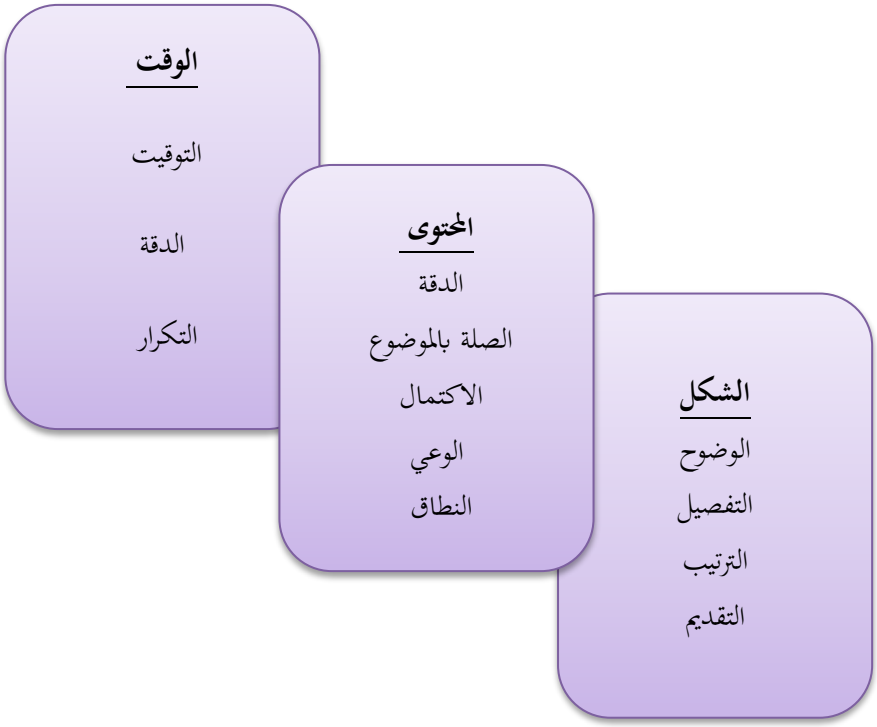
في الأخير فإن اختيار إحدى طرق وأساليب القياس المحاسبي يجب أن يتيح معلومات ذات جودة، تعود بالفائدة على المستخدمين الخارجيين في مجال ترشيد قراراتهم الاقتصادية.

ثالثا: أبعاد جودة المعلومات المالية

تتحقق جودة المعلومة المالية وفق ثلاث أبعاد رئيسية وتتعلق بالتوقيت والمحتوى والشكل، وكل بعد يشمل مجموعة من الخصائص، ويمكن إبرازها في الشكل التالي:

[1] *زاوي أمال، **أثر تبني المعايير المحاسبية والمالية على جودة المعلومات المحاسبية والمالية مع دراسة ميدانية حول المعيار المحاسبي الدولي رقم(7) قائمة التدفقات النقدية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2017، ص، 76.*

الشكل رقم (09) أبعاد جودة المعلومات المالية



المصدر: قسوم حنان، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية-دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر،2016، ص، 21.

ويمكن تلخيص هذه الأبعاد كما يلي[1]:

1-البعد الزمني: ويتحقق وفق الخصائص التالية:

- التوقيت: المعلومات يجب أن تقد عندما تكون مطلوبة؛
- الآنية: وتعني حداثة المعلومات عند تقديمها؛
- التكرار: يمكن تقديم المعلومات عندما تكون مطلوبة؛
- الفترة الزمنية: أي أنه يمكن أن تقدم المعلومات حول الماضي والحاضر، والتوقعات المستقبلية

2-**البعد المتعلق بالمضمون**: ويشمل العناصر التالية:

أ-الدقة: بمعنى أن تكون خالية من الأخطاء؛

ب-ذات الصلة بالموضوع: يجب أن تكون المعلومات مرتبطة بمدى الحاجة إليها من قبل شخص معين في حالة معينة؛

[1] ربحي مصطفى عليان، ***اقتصاد المعلومات***، دار صفاء للنشر، عمان، الطبعة الأولى،2010، ص ص، 115-116.

ج–الاكتمال: يجب تقديم كل المعلومات المطلوبة؛

د–الوعي: فقط المعلومات المطلوبة يجب تقديمها؛

هـ–النطاق: المعلومات يمكن ان تكوت لها نطاق واسع أو ضيق أو ذات تركيز داخلي أو خارجي؛

و–الأداء: يجب أن تظهر المعلومات الأداء من الأنشطة المنجزة.

2–البعد المتعلق بالشكل: ويشمل العناصر التالية:

- الوضوح: يمكن أن تكون المعلومات سهلة الفهم؛
- التفصيل: يمكن أن تكون المعلومات بشكل تفصيلي؛
- الترتيب: يمكن أن تكون المعلومات مرتبة بتعاقب محدد مسبقا؛
- التقديم: المعلومات يمكن أن تكون بشكل سردي، رقمي، بياني أو أي شكل آخر.

رابعا: أهداف جودة المعلومات المالية

تهدف جودة المعلومات المالية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف في المؤسسات الاقتصادية منها[1]:

– اتخاذ قرارات مرتبطة باستخدام مجموعة من الموارد للمؤسسات الاقتصادية؛

– توفير معلومات تفيد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة وتوفير هذه المعلومات إلى جهات داخل المؤسسة الاقتصادية وإلى أطراف خارجية؛

– توفير معلومات مفيدة لمن يتخذون القرارات الاستثمارية التي يمكن أن يستفيد منها المستثمرون والدائنون؛

– تهدف جودة المعلومات المالية لمعرفة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المرتبطة بالأنشطة المختلفة للمؤسسة، ومدى قدرتها على السداد والمساعدة في عملية اتخاذ قرارات سليمة؛

– توفر جودة المعلومات المالية بيانات مالية كافية من حيث النوعية والكمية وتكون ذات أهمية وتستفيد منها المؤسسات الاقتصادية؛

– توفر جودة المعلومات المالية بيانات ومعلومات تستفيد منها جهات خارجية تتميز بالدقة والتوقيت المناسب؛

– تساعد جودة المعلومات المالية على تقييم أساليب الرقابة.

كما يحقق الاهتمام بجودة المعلومات المالية الفوائد التالية[2]:

– الاستفادة المثلى من الموارد المتاحة والتقليل من الأخطاء، واختصار الوقت اللازم لإنهاء المهام؛

---

[1] الهادي آدم محمد إبراهيم وآخرون، ***أثر أساليب المحاسبة الابداعية على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)***، مجلة كلية العلوم الإدارية، العدد 01، 2017، ص، 26.

[2] عثمان بن سيد أحمد، ***مساهمة جودة المعلومات المالية في ترشيد قرارات المستثمرين على مستوى سوق الأوراق المالية–دراسة ميدانية لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر***، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 15، العدد 01، 2021، ص،47.

- التقليل من الاجتماعات الضرورية والتقليل من عملية المراجعة؛
- زيادة رضا معدي ومستخدمي القوائم المالية عن محتواها من المعلومات المالية.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية ومشاكل ومحددات استخدامها

تتصف المعلومات المالية بعدة خصائص نوعية أساسية وأخرى ثانوية يمكن توضيحها فيما يلي:

أولا: الخصائص النوعية للمعلومات المالية

تتسم المعلومات المالية بالجودة إذا توفرت مجموعة من الخصائص والتي بدورها تكون للمعلومات المالية قيمة ومنفعة من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات

في سنة 1980 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB البيان رقم 2 حول الخصائص النوعية للمعلومات المالية والذي ميز فيه بين الخصائص الرئيسية (الملاءمة والتمثيل الصادق) والخصائص الثانوية (القابلية للمقارنة والثبات)[1].

كما قسم الإطار المفاهيم لإعداد وعرض القوائم المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة إلى مجموعتين: [2]

المجموعة الأولى: الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية وتشمل في الملاءمة والتمثيل الصادق؛

المجموعة الثانية: الخصائص الثانوية أو المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة، القابلية للتحقيق، التوقيت المناسب والقابلية للفهم.

1-الخصائص النوعية الأساسية:

وتتكون من خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق:

أ-**الملاءمة (Relevance)**: تكون المعلومات المنشورة في القوائم ملائمة بمدى تأثيرها على قرار المستخدم، وتكون غير ملائمة في حالة ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار، وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن يتوفر في الخصائص الفرعية التالية[3]:

-الملاءمة في التوقيت: إن توفر المعلومات في الوقت المناسب يساعد مستخدمها في اتخاذ القرار المناسب، بينما في حالة عدم توفرها في الوقت غير ملائم تفقد هذه المعلومات قوتها في التأثير على القرارات عند توفرها للمستخدم في زمن غير كاف أو توقيت غير ملائم؛

---

[1] جرد نور الدين، آيت محمد مراد، ***قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية***، *مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، 2018، ص، 139.*

[2] *محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص، 7.*

[3] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، ***تحليل القوائم المالية، مدخل نظري وتطبيقي***، *دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية،2009، ص ص، 18-19.*

–القدرة على التنبؤ في المستقبل: يجب أن تساعد هذه المعلومات المستخدم وتحسن من قدرته على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، وذلك من خلال الإفصاح عن نتائج الأحداث الماضية حين تصدر القوائم المالية لفترتين متتاليتين؛

–القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة: وتعرف بالتغذية الراجعة ويقصد بها قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار والمستخدم في تقييم صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي سبق وأن اتخذها بناء على هذه التوقعات.

ب–التمثيل الصادق: لا يمكن الاعتماد على المعلومات إلا إذا كانت تتمتع بخاصية الموثوقية، ويجب أن تكون خالية من الأخطاء الكبيرة والتحيز، ويمكن لمستخدميها الوثوق بها لتقديم صورة حقيقية للعمليات والأحداث.[1] وحتى تكون موثوقة يجب أن تتوافق المعلومات بخمس خصائص[2]:

- **الصورة المثالية (Image fidèle)**: المعلومة يجب أن تقدم صورة مثالية للمعاملات والأحداث المختلفة،
- **تفوق الجوهر على الشكل (Prééminence de la substance sur la forme)**: ضرورة تقييد المعاملات والأحداث محاسبيا وفقا للحقيقة الاقتصادية وليس فقط شكلها القانوني،
- **الحيادية(Neutralité)**: المعلومة يجب أن تقدم تحيز، هذا التقديم لا يجب أن يؤثر على اتخاذ القرارات أو الأحكام للوصول إلى نتيجة محددة سالفا،
- **الحيطة (Prudence)**: يؤخذ الحذر في الحسبان في درجة معينة من الحيطة في اتخاذ الأحكام اللازمة لإعداد التقديرات في ظروف عدم التأكد،
- **الاكتمال (Exhaustivité)**: يجب أن تكون المعلومة الواردة في القوائم المالية شاملة قدر الإمكان بسبب الأهمية النسبية والمخاوف المتعلقة بالتكلفة.

2–الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية: وتتمثل هذه الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية فيما يلي:

أ–القابلية للفهم: يختلف متخذو القرار بدرجة كبيرة في أنواع القرارات التي يتخذونها وأساليب اتخاذ القرارات التي يستخدمونها وفي المعلومات المتوفرة لديهم أو التي يمكن الحصول عليها من مصادر أخرى وفي قدرتهم على تشغيل هذه المعلومات. وحتى تكون هذه المعلومات مفيدة فإنه يلزم إيجاد حلقة ربط بين هذه هؤلاء المستخدمين والقرارات التي يتخذونها، وتتمثل هذه الحلقة في القابلية للفهم، وهي إحدى خصائص المعلومات التي تسمح للمستخدمين الذين لديهم دراية كافية في المجال المحاسبي بإدراك مغزى تلك المعلومات[3]. المعلومة يجب أن تكون تفهم على الفور

[1] *Philippe Touron et Hubert Tondeur, **Comptabilité en IFRS**, Edition d'organisation, 2014, p, 13*
[2] *Philippe Touron et Hubert Tondeu , Op Cit, p, 27.*
[3] *سمية أمين علي وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، 2019، ص، ص، 12-13.*

من قبل مستخدميها، حيث يفترض أن تكون ليديهم دراية كافية بالأنشطة الاقتصادية والمحاسبية ويريدون دراسة المعلومات بطريقة "اجتهاد معقول"[1].

ب–القابلية للمقارنة: ويقصد بذلك جعل قراء المعلومات المنشورة في القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية، وذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية القياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية. وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وفي إعداد القوائم المالية والإفصاح عن أثر التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة[2].

ج–القابلية للتحقق: تكون المعلومات المالية قابلة للتحقق منها عندما تتوفر نتائج التحقق منها عن طريق طرف مستقل باستخدام نفس طرق القياس، كما تتطلب هذه الخاصية إمكانية التحقق أن تكون البيانات في شكل يسمح للأشخاص الذين يعملون بصفة مستقلة عن بعضهم الوصول إلى نفس المقاييس والنتائج من فخص تلك البيانات والأدلة والسجلات وليس المقصود الوصول إلى التطابق التام للنتائج وإنما تكون هناك بعض الاختلاف في حدود معينة[3].

قد تكون قابلية التحقق مباشرة أو غير مباشرة. فقابلية التحقق المباشرة تعني التحقق من القيمة أومن بند معين بالمشاهدة المباشرة، مثل جرد النقدية. أما قابلية التحقق غير المباشرة فإنها تعني التثبت والتأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي وإعادة احتساب المخرجات باستخدام نفس الأساليب والمنهجية في الاحتساب. ومثال على ذلك التحقق من القيمة المدرجة للمخزون من خلال مراجعة والتحقق من الكمية والتكلفة وهما يمثلان المدخلات لقيمة المخزون وكذلك إعادة احتساب قيمة مخزون آخر المدة باستخدام نفس طريقة تحديد التكلفة، الوارد أولا صادر أولا مثلا FIFO.[4]

د–التوقيت المناسب: أي أنه يجب أن تنشر المعلومة في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات، فمن البديهي أنه إذا لم تتوفر المعلومات عند الحاجة إليها، فلن يكون لها تأثير على القرار، إذ أن عملية اتخاذ القرار محددة دائما بفترة زمنية معينة، ويختلف التوقيت الملائم مع اختلاف طبيعة القرار، فبعض القرارات تستلزم سرعة أكثر من غيرها في توفير المعلومات الملائمة، حيث يعتبر عامل الوقت في نشر المعلومة المالية من أهم شروط في تحقيق مستويات عالية من الملاءمة لهذه المعلومات، حيث أن الإعداد الجيد القوائم المالية ونشرها في إطار زمني مناسب يسمح بإعطاء قوة إعلامية لهذه المعلومة سواء من حيث حداثتها اومن خلال توقيتها المناسب الذي ترتكز عليها القرارات الاقتصادية من طرف مستخدمي هذه المعلومة.[5]

---

[1] *Bernard Raffournier, **les normes comptables internationales, (IFRS/IAS)**, economica 3 edition, paris, 2006, P17.*

[2] *حسين القاضي، مرجع سابق، ص، 358.*

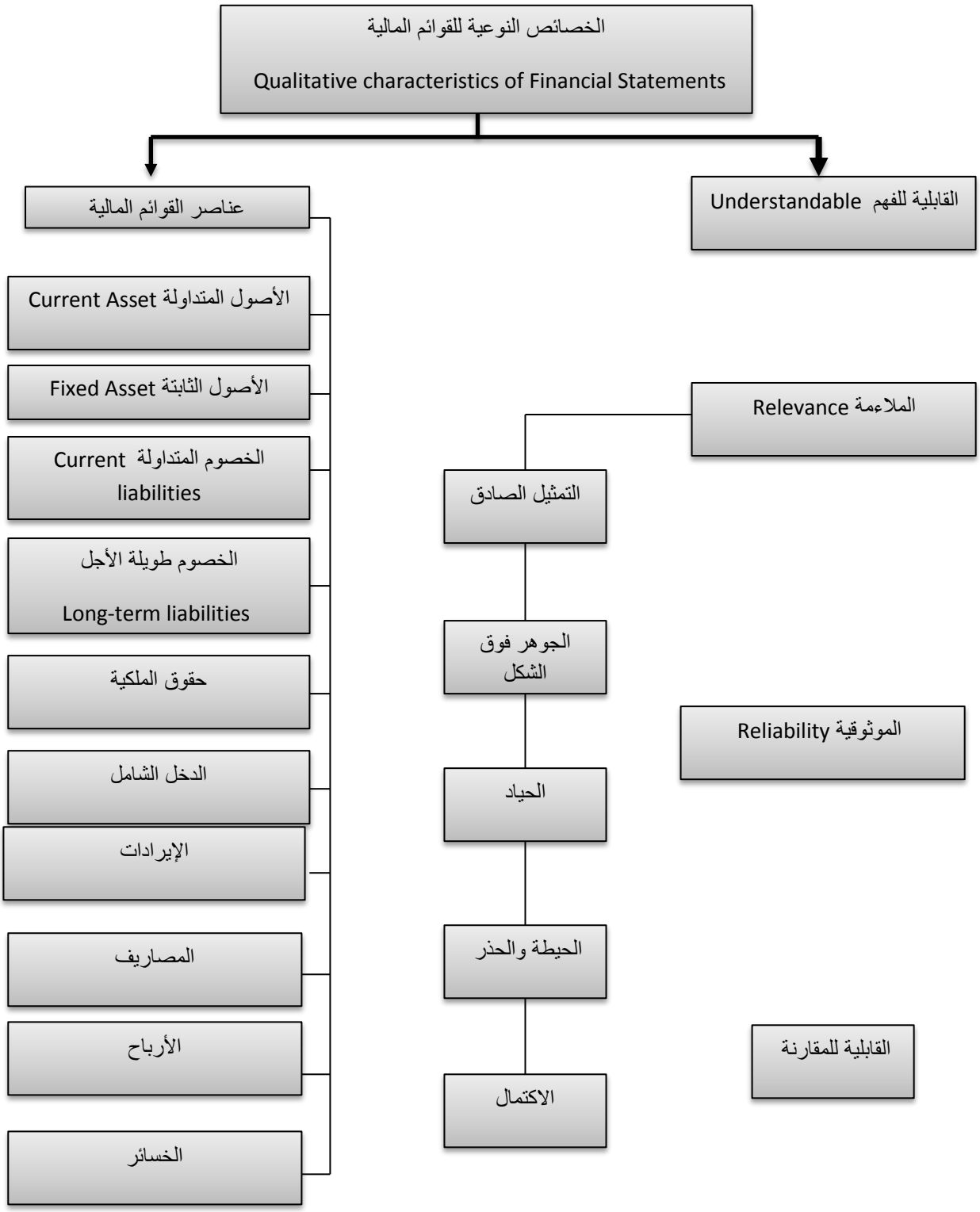
[3] *بدر الدين فاروق أحمد سالم، نصر الدين حامد أحمد أحمد، **دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية**، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، السودان، المجلد 14، العدد 01، 2013، ص، 92.*

[4] *محمد أبونصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 9-10.*

[5] *بن بخمة سليمان، برحال عبد الوهاب، **جودة المعلومة المالية وفق النظام المحاسبي وإشكالية الوصول إلى مستويات جودة الإعلام المالي داخل البيئة المؤسسية الجزائرية**، مجلة الآفاق الدراسية الاقتصادية، المجلد 02، العدد 01 ،2017، ص، 157.*

ويمكن إظهار الخصائص النوعية للمعلومات المنشورة في القوائم المالية من خلال الشكل التالي:

الشكل (10) الخصائص النوعية للقوائم المالية



المصدر: يوسف محمود جربوع، **نظرية المحاسبة، الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير**، الطبعة الثانية، الأردن،2014، ص، 102.

ثانيا: مشاكل ومحددات استخدام الخصائص النوعية

وتتمثل هذه المشاكل والمحددات فيما يلي[1]:

1-احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المالية (أي الملاءمة والموثوقية): إذ لا يوجد توافق بين ملاءمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أنها تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة، لأن تلك القيم أقل تمثيلا للواقع الفعلي.

2-ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة: لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية، إن البند يعد مفيدا وذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه التأثير على متخذ القرار.

3-كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها: إن القاعدة العامة فيما يخص اختبار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات المالية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن تكلفتها وإلا فإن المؤسسة تتحمل خسارة الإفصاح عن تلك المعلومة، وذلك بسبب الإفصاح عن معلومات تكلفتها تفوق منفعتها.

4-قد تكون المعلومات المالية ملائمة وموثوق بها إلا أن مستخدميها يواجه صعوبة فهمها: على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة، لكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة، مما يجعل من هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب، لذلك يقع على عاتقه (باعتباره الجهة التي تعد التقارير المالي) مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المالية التي تحتويها تلك التقارير.

5-مقارنة المعلومات الخاصة بمؤسسة معينة مع مؤسسات مشابهة أو منافسة أو مع القطاع الذي تنتمي إليه هذه المؤسسات هوما يهتم به مستخدمو المعلومات المالية: إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمانية قد لا تكون ذات جدوى عندما لا تلتزم المؤسسات بسياسة التماثل أو الاتساق وعدم تغيير الطرق المحاسبية بمجرد الرغبة في التغيير وعند تغيير تلك الطرق فإنه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير وما يترتب عنه من آثار على الوضع المالي ونتيجة النشاط ذات العلاقة

[1] *أحلام عكسة، مرجع سابق، ص، 59.*

المطلب الثالث: قياس جودة المعلومات المالية

هناك أساليب متعددة لقياس جدوة المعلومات المالية، ويمكن ذكر أهم النماذج من خلال ما يلي:

أولا: جودة المعايير المحاسبية الدولية

يساهم مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB في إنجاز معايير دولية ذات جودة عالية مفهومة وقابلة للتطبيق في كل أنحاء العالم، وبالتالي يؤدي إلى الحصول على قوائم مالية ذات جودة عالية، من جهة أخرى فالفلسفة التي تقوم عليها المعايير هي الشفافية والتطبيق في مختلف أنحاء العالم[1].

كما تساهم المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية، التي تؤدي إلى رفع كفاءة أداء الإدارة في اتخاذ قرارات سليمة في ظل المعلومات الملائمة[2].

توفر معايير المحاسبة الدولية معلومات ملائمة لاحتياجات مستخدميها، ومفهومة من قبل مستخدمي القوائم المالية ذات مصداقية عالية، فجودة المعلومات المالية تعتمد على توفر الجودة في المعايير المحاسبة الدولية، كما تتميز هذه المعايير بخاصية عدم الثبات(المرونة)، أي أنها تواكب التطورات الاقتصادية والمالية الدولية، حيث يمكن إلغاء معيار ويحل محله معيار آخر، أو إدخال تعديل على بعض المعايير وإصدار معايير جديدة ملائمة أكثر. كما يختلف تطبيق المعايير حسب بيئة كل دولة فتطبيقها في الدول الأوروبية يختلف عن تطبيقها في الدول العربية، وتطبيقها في الدول العربية يختلف عن تطبيقها في الجزائر[3].

ثانيا: قياس جودة الأرباح

يقصد بجودة الأرباح على أنها قدرة المستثمرين على التنبؤ بالأرباح التشغيلية بالاعتماد على المعلومات المالية، أوهي مدى قدرة الأرباح على التعبير عن صورة حقيقية عن واقع الشركة وقدرتها على الاستمرار في المستقبل[4].

وتعتبر المعلومات المتعلقة بالربحية من أهم المعلومات المستخدمة في التقييم ومن ثم التأثير على أسعار الأسهم حيث تفيد في تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي يتوقع أن تسيطر عليها المؤسسة في المستقبل، كما تعتبر المعلومات حول تباين الأرباح مفيدة في هذا الخصوص، وتفيد في التنبؤ بقدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من مواردها المتاحة حاليا، كما تفيد في الحكم على فاعلية المؤسسة وقدرتها على توظيف موارد إضافية[5].

---

[1] محمد بوتين، ***المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية***، الصفحات الزرقاء للنشر، 2015، ص،47.

[2] آلاء مصطفى الأسعد، ***المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة***، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013، ص، 264.

[3] صحراوي إيمان، ***أثر اعتماد معايير جودة المعلومات المالية على إعداد القوائم المالية في الجزائر (دراسة حالة مجمع صيدال ومجمع بيوفارم)***، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020، ص، 57.

[4] فداء عدنان عبيد، يونس عباس أكبر، ***جودة الأرباح وتأثيرها في القوائم المالية***، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 48، 2016، ص، 252.

[5] بولجنيب عادل، ***دور المعايير المحاسبية في تحسين جودة المعلومة المالية–دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة***، مذكرة ماجستير في الإدارة المالية، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2014، ص، 91.

ويستخدم لقياس جودة الأرباح العائد على صافي الموجودات للسنة الحالية والسنة القادمة وبافتراض استمرارية الأرباح هي مؤشر على جودة الأرباح وبالتالي جودة المعلومات المالية[1].

1-أهمية جودة الأرباح: لقد ازداد اهتمام المستثمرين في الآونة الأخيرة بجودة الأرباح، إذ تتمثل أهمية جودة الأرباح في استمرارية التدفقات النقدية أكثر من استمرارية المستحقات، كما تستمد أهمية جودة الأرباح من أهمية الأرباح نفسها، إذ تعتبر من المدخلات الأساسية في عملية اتخاذ القرارات المالية والاستثمارية، كما تمثل دودة الأرباح جانبا مهما في تقييم الأداء وفي تقييم الوضع المالي للمؤسسة، كما تشير إلى قدرة الأرباح المفصح عنها في التعبير عن الأرباح الحقيقية للمؤسسة[2].

2-مقاييس تحديد جودة الأرباح: تعكس الأرباح ذات الجودة العالية الأداء الحقيقي للإدارة، فهي أمر أساسي في الاقتصاد المالي، إلا أن هناك خلافات عديدة حول كيفية قياسها، ويمكن استعراض أهم المقاييس المستخدمة لتحديد جودة الأرباح كما يلي:

–استمرارية الأرباح: وهي أحد أهم مقاييس جودة الأرباح تعني مدى ارتباط الأرباح الحالية بالأرباح المستقبلية؛

–خلو الأرباح من ممارسات إدارة الأرباح: وتعني عدم وجود إدارة الأرباح وبالتالي يشير إلى مستوى جيد لجودة الأرباح[3].

–القدرة التنبؤية بالأرباح: أي قدرة الأرباح ومكوناتها على التنبؤ بالأرباح فالأرباح عالية القدرة على التنبؤ هي أرباح عالية الجودة والعكس صحيح،

–تمهيد الأرباح المحاسبية: يعتبر استقرار الأرباح المحاسبية أحد الصفات المرغوبة في الأرباح، ويؤدي تمهيد الأرباح إلى تقليل أثر التذبذبات المستقبلية المؤقتة في الأرباح.

–القيمة الملائمة للأرباح المحاسبية: يعد قياس القيمة الملائمة للمعلومات المالية، قضية مهمة للهيئات والمنظمات التي تهتم بالمحاسبة ويقصد بها التعرف على المحددات التي تتعلق بملائمة وموثوقية القيم المحاسبية التي تنعكس في قيد حقوق الملكية (الأموال الخاصة)، حيث أن القيمة السوقية لحقوق الملكية تجسد القيمة المحاسبية، وبالتالي يمكن لدراسة القيمة الملائمة أن تقدم العديد من النتائج المهمة لأطراف متعددة؛

---

[1] غسان علي العبادي، ***العلاقة بين الإبلاغ المالي والنصاف في العرض وأثرها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية دراسة تطبيقية***، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 3، 2019، ص، 75.

[2] نورة فالح علي نوري، شذى عيد الحسين جبر، ***تقييم إدارة الأرباح باستخدام قائمة التدفقات النقدية لتحسين التنبؤ بالأرباح (دراسة تطبيقية)***، مجلة كلية مدينة العلم، بغداد، المجلد 13، العدد 1، 2021، ص، 226.

[3] محمد زهير مجيد، رؤى أحمد جاسم، ***العلاقة بين إدارة الأرباح وأثرها على مستخدمي المعلومات المحاسبية (دراسة مقارنة لعينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)*** Jounal of Economics and Administrative Sciences، المجلد 25، العدد 110، 2019، ص، 619.

–قيمة التغذية العكسية: تظهر قيمة التغذية العكسية في قدرة الأرباح المحاسبية على التأثير على القرارات من خلال تأكيد أو تصحيح التدفقات الأولية أو السابقة لمتخذي القرارات؛

–توقيت الاعتراف المحاسبي: تم استخدام نموذج كل من (كيني، باسي) وتم قياس توقيت الاعتراف المحاسبي باستخدام انحدار عكسي بالأرباح على عوائد الأسهم الموجبة والسالبة، فكلما زاد الارتباط فإن هذا مؤشرا على زيادة توقيت الاعتراف المحاسبي بالأرباح؛

–الاقتراب من النقد: تم احتساب الربح المحاسبي من النقد بنسبة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية إلى الأرباح، فكلما انخفضت هذه النسبة فهذا مؤشر على ارتفاع اقتراب الربح المحاسبي من النقد وبالتالي يؤدي إلى زيادة جودة الأرباح؛

–جودة المستحقات: تم احتساب جودة الأرباح باستخدام المنهجية المستخدمة قبل نموذج (فرنسيس)، وتم استخدام الانحراف المعياري لخطا التنبؤ فارتفاع قيمة الانحراف المعياري يشير إلى زيادة الخطأ غير المفسر، وبالتالي انخفاض جودة المستحقات تؤدي إلى انخفاض جودة الّارباح المحاسبية؛

–الحيادية: ويعرف الحياد بعدم إدارة مبلغ الربح المعلن لتحقيق هدف الإدارة وهو تجنب الإدارة عن الإبلاغ عند حدوث خسائر، أو تجنب الإبلاغ عن قيمة الأرباح؛

–التحفظ المحاسبي: يعتبر التحفظ المحاسبي أحد المبادئ المحاسبية، ووفقا للإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB يتضمن التحفظ عدم المبالغة في تقييم الأرباح أو الأصول، كما يعد التحفظ المحاسبي معيارا للاختيار بين المبادئ المحاسبية التي تؤدي إلى تقليل الأرباح التراكمية المقرر عنها[1].

ثالثا: الملاءمة الإعلامية للمعلومات المالية

تلعب المحاسبة دورا أساسيا في توفير معلومات عن الثروة التي أنتجتها المؤسسة، حيث يلجأ المستثمرون لتحليل هذه المعلومات من أجل تحديد قيم المؤسسة وتقدير قيمة أسهمها، التي يفرض أن تتأثر بالمعلومات المالية المنشورة لتلك المؤسسة، وانطلاقا من هذه الفرضية ظهرت العديد من الدراسات التي هدفت إلى تقدير المحتوى الإعلامي للمعلومات المالية فيما يخص خلق الثروة وتقييم المؤسسة، وذلك عن طريق دراسة علاقة الارتباط بين المتغيرات المحاسبية والمقاييس السوقية للمردودية أو لقيمة المؤسسة (أسعار/ عوائد الأسهم) فإذا كانت هذه العلاقة قوية اعتبرت المعلومات المنشورة ذات ملاءمة إعلامية والعكس صحيح، وقد توصلت الدراسات لنتائج مختلفة باختلاف نظرتها للمحاسبة والفرضيات التي بنيت عليها، ويمكن تحديد أربع اتجاهات أساسية في دراسة هذا الموضوع يمكن تلخيصها فيما يلي:[2]

---

[1] *عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، **قياس أثر الممارسات المحاسبية الخاطئة لظاهرة عدم تماثل المعلومات وانعكاساتها على جودة الأرباح المحاسبية**، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي تامغست، المجلد 06، العدد 1، 2017، ص، ص، 419-420.*

[2] *بولجنيب عادل، مرجع سابق، ص ص، 89-90.*

1-اتجاه التحليل الأساسي لملاءمة القيمة

وفقا لهذه المقاربة فإن المعلومات المالية تؤدي إلى تغيير أسعار الأسهم من خلال التقرير عن القيم التي تتحرك نحوها هذه الأسعار، ويفترض هذا الاتجاه عدم كفاءة الأسواق، أي أن السوق لا يعكس جميع المعلومات المتاحة، وفي هذه الحالة يتم استنتاج مدى الملاءمة الإعلامية للمعلومات المالية عن طريق قياس العوائد المترتبة عن وضع استراتيجيات لمحفزة الأوراق قائمة على أساس هذه المعلومات؛

2-الإتجاه التنبؤي للملاءمة الإعلامية

يركز هذا الاتجاه على تحديد المتغيرات الملائمة التي تستخدم في التقييم وكيف يمكن التنبؤ بها، وحسب هذه المقاربة فإن المعلومات المالية تكون ذات ملاءمة إعلامية إذا ساعدت على التنبؤ بمحددات قيمة المؤسسة، من أهمها الأرباح، التوزيعات، التدفقات النقدية المستقبلية؛

3-الإتجاه المعلوماتي للملاءمة الإعلامية

وفقا لهذا الاتجاه فإنه يكون للمعلومات المالية ملاءمة إعلامية إذا كانت تستعمل من طرف المستثمرين عند تحديد الأسعار، وبافتراض كفاءة الأسواق يتم استعمال مقاييس إحصائية لتحديد الارتباط بين المعلومات المالية والمعطيات السوقية من أجل تحديد مدى استعمال المستثمرين لهذه المعلومات عند اتخاذهم للقرارات الاستثمارية، عادة ما تركز الدراسات في هذا الاتجاه على الأجل القصير، من خلال دراسة رد فعل السوق على الإفصاحات المحاسبية في مجالات زمنية قصيرة نسبيا.

4-اتجاه القياس في ملاءمة القيمة

يعتمد هذا الاتجاه على دور المحاسبة في تلخيص الصفقات والأحداث التي مرت بها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، حيث يرى أن الملاءمة الإعلامية في هذه الحالة تقاس بقدرة المعلومات المالية على التقاط وتلخيص المعلومات التي تؤثر على قيمة المؤسسة بغض النظر عن مصدرها، هذه المقاربة لا تفترض أن المستثمرين يستعملون المعلومات المالية محل الدراسة بصفة مباشرة، ولكنها تفترض أنه إذا كانت هناك علاقة بين المعلومات المالية والمعطيات السوقية فإن المعلومات المالية تلتقط وتلخص المعلومات التي تستعمل فعلا من طرف المستثمرين لتحديد أسعار أو عوائد الأسهم .

رابعا: نماذج العناصر الخاصة بالتقارير المالية السنوية

حيث يمكن الاعتماد على نماذج قياس جودة التقارير المالية في قياس جودة المعلومات المالية، حيث تركز على قياس جدوة التقارير المالية من خلال قياس جودة معلومات محددة (مالية وغير مالية)، وتقديم تأثيرها على قرارات المستخدمين. كدراسة العلاقة بين منفعة المعلومات بالتقارير المالية عند اتخاذ القرارات واستخدام القيمة العادلة، ودراسة العلاقة بين جودة الرقابة الداخلية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر وتقرير محافظ الحسابات. حيث

يتميز هذا النموذج بأنه مقياس مباشر لجودة التقارير المالية، إلا أنه يعاب عليه أنه يقدم نظرة شاملة وإجمالية عن جودة التقارير المالية لتركيزها الجزئي على معلومات إجمالية والتركيز على معلومات محددة بالتقارير المالية[1].

خامسا: نماذج الخصائص النوعية للمعلومات المالية

لإنشاء أداة قياس، نستخدم الأدبيات السابقة التي تحدد جودة المعلومات المالية من حيث الخصائص النوعية الأساسية والمعززة لفائدة القرار على النحو المحدد، الخصائص النوعية الأساسية (أي الملاءمة والتمثيل الصادق) هي الأكثر أهمية وتحديد محتوى معلومات التقارير المالية. النوعية المعززة الخصائص (أي قابلية الفهم وقابلية المقارنة وإمكانية التحقق والتوقيت المناسب) يمكن تحسين فائدة القرار عندما تكون الخصائص النوعية الأساسية أنشئت. ومع ذلك، لا يمكنهم تحديد جودة التقارير المالية من تلقاء أنفسهم.

باستثناء الوقت المناسب، يتم قياس كل من الخصائص النوعية باستخدام العناصر المتعددة التي تشير إلى المفاهيم الفرعية للخصائص النوعية. إلى التأكد من الصلاحية الداخلية لهذه العناصر، وتستند مقاييس الجودة على أساس مسبق الأدب التجريبي[2].

ويمتاز هذا النموذج بما يلي[3]:

- تهدف إلى تقييم الأبعاد المختلفة لجودة المعلومات المالية؛
- أنها تقيس جودة المعلومات المالية على النحو المحدد في الإطار الفكري للمعايير المحاسبة؛
- أنها تعتمد على كافة أنواع المعلومات (المالية وغير المالية، الكمية والوصفية)؛
- تعد أداة شاملة للحكم على جودة المعلومات المالية؛

ولتقييم نماذج قياس جودة المعلومات المالي يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (12): تقييم نماذج قياس جودة المعلومات المالية

النموذج المعيار	جودة الأرباح (الاستحقاق)	القيمة الملائمة	العناصر الخاصة بالتقارير السنوية	الخصائص النوعية
الطريقة	فحص مستوى الأرباح لقياس جودة الأرباح	فحص العلاقة بين عوائد السهم وأرقام الأرباح لقياس	فحص عناصر معينة في التقارير	فحص مستوى استفادة القرارات بمعلومات التقارير

[1] محمد رمضان إبراهيم أحمد، ***نموذج مقترح لقياس جودة المعلومات المحاسبية كمدخل لرفع كفاءة سوق الأوراق المالية في ضوء IFRS دراسة تطبيقية***، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، 2018، مصر، ص، 104.

[2] *Beest F, Greet B, Suzanne, B ;* ***Quality of financial Reporting : measuring qualitative characteristics*** *, Nice Working Paper09-108 ,April 2009, p, 9.*

[3] محمد رمضان إبراهيم أحمد، مرجع سابق، ص، 104.

		ملاءمة والتمثيل الصادق للمعلومات المالية	السنوية بعمق والقيام بإجراء تجربة	المالية بعد تفعيل الخصائص النوعية
المزايا	سهلة نسبيا لاعتمادها على جمع البيانات لقياس إدارة الأرباح	سهلة نسبا تزيد من التركيز على القيمة الاقتصادية للأرباح	التركيز على جودة التقارير المالية قياس مباشر لجودة التقارير المالية	التركيز على جودة التقارير المالية قياس مباشر لجودة التقارير المالية
العيوب	التركيز على جودة الأرباح قياس غير مباشر لجودة التقارير المالية	التركيز على جودة الأرباح قياس غير مباشر لجودة التقارير المالية لا توضح الحد الفاصل بين الملاءمة والموثوقية	التركيز على العناصر المختارة فقط صعوبة القياس	الصعوبة الإجرائية وبالتالي صعوبة القياس

Source: Beest F, Greet B, Suzanne, B ; **Quality of financial Reporting measuring qualitative characteristics** , Nice Working Paper09-108 ,April 2009, P, 27.

المطلب الرابع: معايير جودة المعلومات المالية

إن من شروط توفير معلومات مفيدة لمستخدميها تكمن في جودة هذه المعلومات، وتتحقق هذه الجودة من خلال توفر المعايير التالية:

أولا: المعايير القانونية

حيث تسعى العديد من المؤسسات والهيئات المهنية الدولية لتطوير معايير لجودة المعلومات المالية المتضمنة في التقارير والقوائم المالية، مع ضرورة تحقيق الالتزام بهذه المعايير من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها[1].

ويعتبر قانون Sarbanes-oxley Act (SOX) لسنة 2012 من أهم القوانين التي تهدف إلى توليد معلومات مالية ذات جودة عالية، حيث تضمن تأسيس مجلس للرقابة المحاسبية يتولى مراقبة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتحقق من المخالفات المحاسبية والمالية، كما يقوم المجلس بمهمة متابعة مؤسسات التدقيق، كما وضع القانون متطلبات متشددة الإفصاحات المؤسسة[2].

إن هدف المعايير القانونية هو إلزام المؤسسة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية عن طريق القوانين واللوائح

[1] جمعة هوام، نوال لعشوري، ***دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية***، مداخلة في إطار الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، (واقع، رهانات وآفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 7 و 8ديسمبر 2010، ص، 18.

[2] أحلام عكسة، مرجع سابق، ص، 61.

ثانيا: المعايير الرقابية

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات الصلة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة، والمعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى كفاءة المؤسسة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة [1].

ورفع جودة المعلومات المالية من خلال معايير الرقابة تتجلى في دور كل من المراجع الخارجي لجان المراجعة[2]:

1-دور المراجع الخارجي: نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المالية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركات من خلال التقرير الذي يعده ومرفق بالقوائم المالية، فإن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري وفعال، حيث يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الشركة، كما تحد من عدم تماثل المعلومات.

2-دور لجان المراجعة: تقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المالية نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات المراجعة الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة على عملية المراجعة، علاوة على ذلك يشير البعض بأن مجرد إعلان الشركة تشكيل لجنة للمراجعة كان له أثر على حركة أسهمها بسوق الأوراق المالية.

ثالثا: المعايير المهنية

كون المحاسبة تؤثر بصفة مستمرة في بيئتها وتتأثر بها فإن هناك اهتمام كبير بصياغة المعايير المحاسبية وبالممارسة المحاسبية وقد تبنت مهنة المحاسبة مجموعة عامة من المعايير والإجراءات المحاسبية والتدقيقية التي تضمن حقوق جميع الأطراف ذات المصالح المتعارضة، مما يؤدي إلى إصدار تقارير مالية ذات جودة[3].

---

[1] ماجد إسماعيل أبوحمام، ***أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية –دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية***، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة الإسلامية، فلسطين،2009، ص، 59.

[2] عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، ***تحليل العلاقة بين حوكمة الشركات وحوكمة تكنولوجيا المعلومات وأثرها على زيادة جودة المعلومات المحاسبية***، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 04، العدد 02، 2017، ص، 10.

[3] طلال محمد علي الجحاوي، رافد كاظم نصيف العبيدي، ***تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر معديها ومستخدميها-إطار تطبيقي مقترح في عينة من المصارف العراقية الخاصة والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية***، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 10، العدد، 39، 2014، ص، 81.

حيث أدت حاجة الملاك للاطمئنان على استثماراتهم ومساءلة الإدارة والتأكد من إعداد قوائم مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة إلى اهتمام الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية.[1]

تتمثل المعايير المهنية في معايير(IAS/IFRS) ومعايير التدقيق الدولية(ISA)[2]:

1-معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS): يتولى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار معايير للمحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) هدفها إعداد قوائم مالية موحدة للشركات متعددة الجنسيات من أجل تسهيل عملية المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات في كل الدول، حيث تساهم هذه المعايير في تحسين جودة المعلومات المالية.

2-معايير التدقيق الدولية (ISA): يتولى معهد المدققين الداخليين عملية إصدار معايير التدقيق الدولية، وتعمل هذه المعايير على تنظيم عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع الداخلي والخارجي، فهي معايير تحكم عمل المراجعين داخل المؤسسة يجب التقيد بها، كما تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية.

رابعا -المعايير الفنية: إن توفر معايير فنية كالملاءمة والثقة وما تشتمل عليه من خصائص فرعية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات المالية[3]. مما يعكس بدوره على جودة القوائم المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار[4].

يمكن توضيح معايير جودة المعلومات المالي من خلال الشكل التالي:

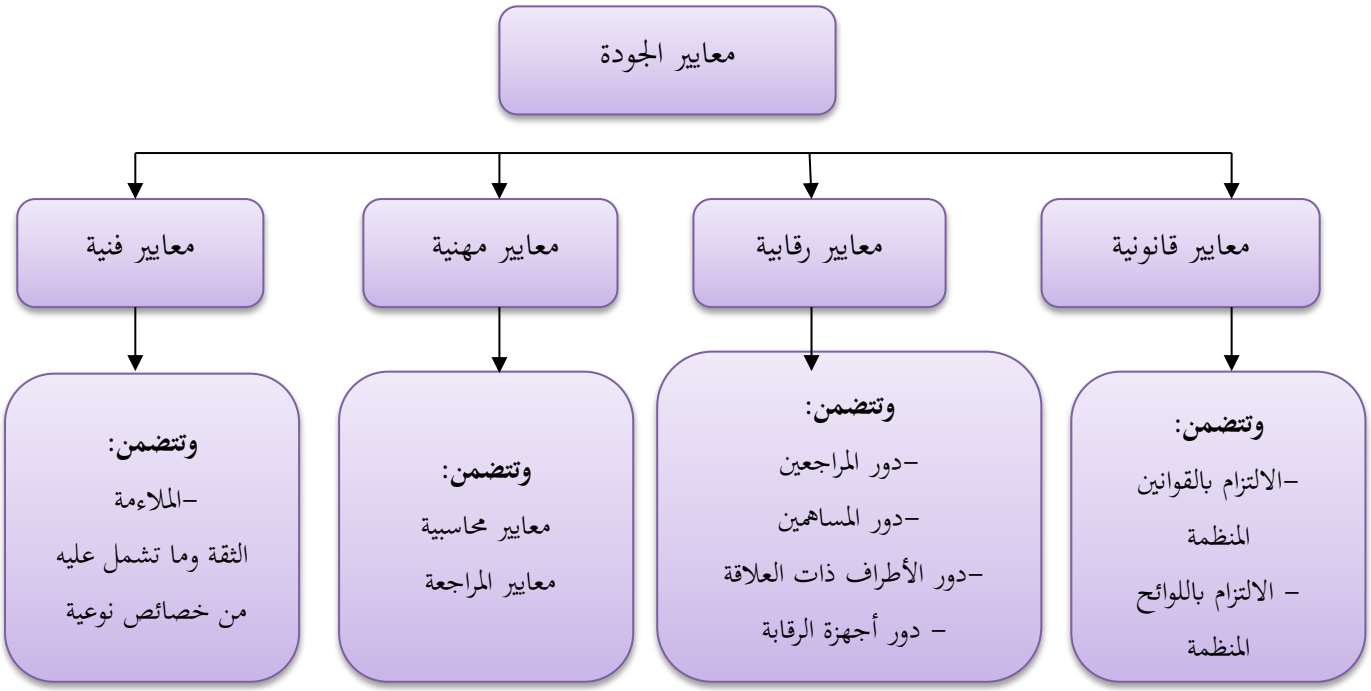
[1] أحلام عكسة، مرجع سابق، ص، 61.

[2] صحراوي إيمان، مرجع سابق ص، 65.

[3] عكسة أحلام، مرجع سابق، ص، 61.

[4] جمعة هوام، نوال لعشوري، مرجع سابق، ص، 18.

الشكل رقم (11) معايير جودة المعلومة المالية



المصدر: بن بخمة سليمان، برحال عبد الوهاب، **جودة المعلومة المالية وفق النظام المحاسبي وإشكالية الوصول إلى مستويات جودة الإعلام المالي داخل البيئة المؤسسية الجزائرية**، مجلة الآفاق الدراسية الاقتصادية، المجلد 02، العدد 01 ،2017، ص، 158.

من خلال الشكل السابق نستنتج أن هناك العديد من المعايير تساهم في تحديد جودة المعلومات المالية، منها المعايير القانونية وتتضمن الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة، ومعايير رقابية وتتضمن في دور المراجعين، دور المساهمين ودور الأطراف ذات العلاقة ودور أجهزة الرقابة. ومعايير مهنية وتتضمن معايير محاسبية، ومعايير المراجعة، ومعايير فنية وتتضمن الملاءمة، الثقة وما تشمل عليه من خصائص نوعية.

المبحث الرابع: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المالية

هناك عدة عوامل تؤثر بطريقة أو بأخرى في جودة المعلومات المالية سلبيا وإيجابيا، وتتمثل هذه العوامل في ممارسة إدارة الأرباح، التحفظ المحاسبي، تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، والقيمة العادلة.

المطلب الأول: إدارة الأرباح

ورد في الفكر المحاسبي العديد من المصطلحات التي تشير إلى ممارسات التلاعب بالأرقام المحاسبية، والتي تكون مرادفة لمصطلح إدارة الأرباح، أو شكل من أشكالها، أو أحد مقاييسها، حيث ليس هناك اتفاق عام بين الباحثين على تقديم تعريف موحد وملائم لوصف ممارسات الإدارة وتدخلها في عملية القياس والإفصاح المحاسبي لتقديم ارقام للأرباح المحاسبية بغير صورتها الحقيقية، كما ظهرت تعريفات عديدة ويعود ذلك للفكر المحاسبي الذي ينمتي إليه هؤلاء الباحثون[1].

أولا: مفهوم إدارة الأرباح

يمكن تعريفها على أنها التحريف المتعمد للأرباح مما يؤدي إلى الحصول على أرقام محاسبية مختلفة عما يمكن عليه في حالة عدم وجود تلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات ليس لها أسباب استراتيجية، ولكن فقط لتغيير الأرباح[2].

كما تعني إدارة الأرباح تلك التلاعب لتحقيق الأرباح المستهدفة والمحددة مسبقا من قبل الإدارة وذلك من خلال التدخل المقصود في عملية الإبلاغ المالي الخارجي قصد الحصول على أهداف خاصة[3].

ومن جهة أخرى "تعتبر إدارة الأرباح من الممارسات التي تقوم بها إدارة المؤسسة بهدف التأثير على مستوى النتائج المحاسبية بالاعتماد على المرونة التي تتيحها المعايير المحاسبية عند وجود عدة بدائل محاسبية لمعالجة نفس البند أو الحدث الاقتصادي، أو بالاعتماد على الهوامش المتاحة لإصدار الاحكام والتقديرات عند تطبيق بعض السياسات المحاسبية، أو عند اتخاذ قرارات تتعلق بنشاط المؤسسة"[4].

---

[1] شنين عبد النور، زرقون محمد، ***دراسة تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية –دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة (2006-2014)***، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 01، العدد 03، 2017، ص، 13.

[2] Parthe. M, ***How to manage earnings management. Accounting world institute of chartered financial institute of India***, working Paper, Columbia University, October 2003, p, 1.

[3] مثنى روكان جاسم، بشرى نجم عبد الله، ***تأثير حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح***، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 47، 2019، ص، 82.

[4] لوالبية فوزي، ***محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية (دراسة ميدانية استقصائية)***، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2020، ص، 29.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن إدارة الأرباح هي محاولة الإدارة التأثير في الأرباح باستخدام المرونة في اختيار الطرق المحاسبية لتضليل الأطراف المستفيدة من المعلومات المالية حول الوضعية المالية وتحقيق أهداف محددة مسبقا

ثانيا: إدارة الأرباح في البيئة الجزائرية

تتمثل أهم ممارسات إدارة الأرباح وفقا للنظام المحاسبي المالي فيما يلي[1]:

1-طرق تقييم تكلفة المخزون: هناك طريقتين هما التكلفة المعيارية من خلال قيم المواد الأولية مضاف إليها تكاليف الإنتاج ومصاريف اليد العاملة، بالإضافة إلى تطبيق سعر بيع المخزونات منسوب إلى هامش الربح الإجمالي.

2-طرق تحديد نسب التقدم في العقود طويلة الأجل: يتم ذلك من خلال الطريقة المرجعية بإدراج الأعباء والمنتجات وفق نسبة التقدم في إنجاز العمليات، بالإضافة إلى طريقة مرخص بها حيث يتم تسجيل المنتجات بقيم تعادل الأعباء المثبتة التي يكون تحصيلها محتملا.

3-تقييم عناصر التثبيتات المعنوية والمادية: ونميز منها استخدام التكلفة التاريخية منقوص منها مجموع الاهتلاكات وخسارة القيمة، إضافة إلى إعادة التقييم وفق القيمة العادلة عند تاريخ إقفال الحسابات.

4-تقييم ومحاسبة العقارات الموظفة: ويتم ذلك بطريقة القيمة العادلة عند إقفال الدورة، بالإضافة التكلفة منقوص منها مجموع الاهتلاكات وخسارة القيمة.

إضافة إلى ذلك توجد خيارات أخرى مثل تقدير مؤونات التكاليف والأخطار، معدل اهتلاك التثبيتات وخسائر القيم.

ثالثا: دوافع ممارسة إدارة الأرباح

هناك العديد من الدوافع تجعل المسيرين القيام بممارسات إدارة الأرباح لتحقيق أهداف مسبقة، حيث تتمثل هذه الدوافع في أحد او بعض الدوافع التالية:

1-تحقيق منافع ذاتية

أي للإدارة دائما حافزا قويا للتأثير على البيانات المالية بما يحقق مصالحها، من بين هذه الدوافع الذاتية للإدارة هي المحافظة على سمعة الإدارة بهدف الاحتفاظ بمناصبهم الإدارية من خلال التأثير على قيمة الأرباح حتى يتفق مع رؤيتها على أساس قيمة الأرباح المستهدفة أو قيمة الأرباح للسنة الماضية او على أساس معدل النمو في الأرباح.كما أن الحوافز الكبيرة للإدارة يكون لها دوافع للتأثير على رقم الأرباح كنتيجة لخطة الحوافز المتبعة في المنشاة

[1] قزال إسماعيل، محمد زرقون، ***دور التحفظ المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الجزائرية***، *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 04، العدد 02، 2018، ص، 20.*

وخاصة إذا ما ارتبطت حوافز الإدارة بأرقام الأرباح المبلغ عنها، ويلجأ المسيرون الجدد إلى التخلص من كل الأمور السيئة في المؤسسة بتحميلها على السنة التي حدث فيها التغير وبذلك تظهر الإدارة الجديدة بشكل أفضل عند تقويم أدائها في السنوات الآتية[1].

2-دوافع ضريبية

يعتمد سلوك الإدارة في تبني الطرق والسياسات المحاسبية البديلة على الآثار المحتملة من تبني هذه الطرق والسياسات على المدفوعات الضريبية المستقبلية للشركة، حيث تعتمد الضرائب التي تفرض على أرباح الشركات، على القيم المحاسبية بشكل مباشر مما يدفع الإدارة إلى اختيار الطرق والسياسات البديلة التي تخفض من الربح الخاضع للضريبة[2].

3-الالتزام ببنود عقد الديون

تفرض عقود الدين التي تتم بين المؤسسات المقرضة والمقترضة قيودا على أنشطة المؤسسات المقترضة كعدم السماح للمؤسسات المقترضة بإصدار سندات جديدة أو بتوزيع أرباح على مساهميها او بالاندماج في مؤسسات أخرى إذا تجاوزت نسبة الديون في هذه المؤسسات مقارنة مع الأموال الخاصة عن حد معين، أو إذا انخفضت أرباحها عن قيمة معينة. ومما لا شك فيه أن التغيير في أساليب والسياسات المحاسبية قد تؤدي إلى تعديلات في مستوى القيود التي تفرضها عقود الدين، (نسبة الديون إلى حقوق الملكية أو قيمة الربح) وما يترتب على ذلك من تحويلات بين أصحاب الأسهم وأصحاب السندات، حيث أن التغيير في الطرق المحاسبية قد تؤثر في التدفقات النقدية للمؤسسات أو في الحقوق المختلفة على هذه التدفقات[3].

4-نصيب الإدارة في أسهم الشركة كدافع لإدارة الأرباح

في الواقع العملي تتم معالجة التعارض الذي قد ينشأ بين فصل الملكية عن الإدارة اعتمادا على آليات عديدة ومن هذه الآليات نجد التشجيع على تملك الإدارة لحصص من الأسهم في الشركة، ففي هذه الحالة من المفروض كلما زادت حصة الإدارة في أسهم الشركة كلما كانت تصرفاتهم تصب في صالح حملة الأسهم. إن جعل مكافأة الإدارة في شكل حصص في أسهم الشركة يشجع الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح لزيادة أسعار الأسهم في الآجال القصيرة للاستفادة من بيع الأسهم في تلك المرحلة[4].

---

[1] محمد محمود جاسم، أسعد منشد محمد، ***انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح***، مجلة كلية التربية الأساسية، جامعة نابل، العدد 05، 2011، ص، 451.

[2] بشرى نجم عبد الله، ليلى ناجي مجيد، ***المداخل المعتمدة في قياس إدارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها***، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 35، العدد 93، 2012، ص، 31.

[3] لوالبية فوزي، مرجع سابق، ص، 11

[4] حواس صلاح، حسياني عبد الحميد، ***تعزيز دور لجان المراجعة لمحاربة ظاهرة اتساع رقعة إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية***، مجلة المؤسسة، المجلد 02، العدد 02، 2013، ص، 192.

5-دوافع تشريعية سياسية

تعد التكلفة السياسية التي تفرضها الدولة على الشركات ولاسيما الكبيرة الحجم والتي تحقق أرباحا عالية من الدوافع التي تحفز الإدارة على اختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض أرباح شركاتهم، حتى لا تكون محل جلب أنظار واهتمام السياسيين والعاملين ونقابات العمال والمستهلكين[1].

حيث تتعرض الشركات إلى مجموعة من الضغوطات السياسية تتعلق بتعديل أرباحهم للحد من هذه التكاليف، باستخدام متغيرين أساسيين لقياس هذه التكاليف هما الحجم والمخاطر[2].

6-دوافع تتعلق بالسوق

إن استخدام المعلومات المتضمنة في القوائم المالية من قبل المستثمرين و المحللين الماليين للقيام بتقييم أداء الشركات وتقييم وبيع الأوراق المالية يمكن أن يكون حافزا للمديرين لمحاولة التلاعب بأرباح الشركة، حيث تظهر هذه الدوافع عندما يدرك المديرون وجود علاقة بين الأرباح المعلنة والقيمة السوقية للشركة وهنا يقوم المديرون بإدارة الأرباح قصد التأثير في السوق كما في حالة وجود إدارة الأرباح في الفترة ما قبل قيام الشركة بإصدار أسهم جديدة قصد زيادة سعرها، كما يلجأ المديرون إلى تحقيق الأرباح المسطرة سابقا لتفادي عقوبات التي من الممكن التعرض لها الشركة في حالة فشلها في تحقيق توقعات المحللين الماليين، كما قد تقوم الشركة التي تواجه سنة سيئة بتحميل مبلغا كبيرا من المصاريف غير العادية على إيرادات السنة الحالية بهدف تحقيق أرباح في السنوات المقبلة[3].

رابعا: أساليب إدارة الأرباح

هناك العديد من التقنيات للتأثير على قيمة الأرباح يمكن تلخيصها في ثلاثة أنواع رئيسية[4]:

النوع الأول: تعتمد هذه التقنية على استغلال المرونة التي تسمح بها المبادئ المحاسبية (GAAP)، ومن أمثلة هذه المرونة الاختيار بين مختلف تقنيات تقييم المخزون والطرق الخاصة بالاهتلاك، وهذا بغرض إعطاء الشركة الفرصة لإعداد التقارير المالية التي تعكس الصورة الاقتصادية بأكبر قدر ممكن. وقد يؤدي هذا إلى استخدام الشركة لهذه المرونة لإدارة أرباحها.

النوع الثاني: هذه الفئة من تقنيات إدارة الأرباح منتهكة بشكل واضح لمرونة المبادئ المحاسبية (GAAP)، يحدث هذا في الشركات التي استغلت المرونة بشكل كامل كالاعتراف المبكر للإيرادات لزيادة الأرباح.

---

[1] *بشرى نجم عبد الله، ليلى ناجي مجيد، مرجع سابق، ص، 31.*

[2] *Yves Mard,,"**Vers une information comptable plus transparente : L'apport des recherches portant sur la gestion des résultats comptables**",. Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom, 2005,p, 3.*

[3] *حواس صلاح، حسياني عبد الحميد، مرجع سابق، ص، 192.*

[4] *H. Vander Bauwhede, M. Willekens," "**Earnings Management in Belgium : a Review of the Empirical Evidence"**,Tijdschrift voor Economie en Management Vol 13,N° 2, 2003, p, 203.*

النوع الثالث: فئة إدارة الأرباح التي تحدث بشكل أكثر دقة من خلال المعاملات الحقيقية التي تؤثر على قيمة الأرباح ومن أمثلة ذلك المصاريف السابقة للصيانة أو عملية البحث والتطوير عندما تكون الأرباح اعلى من المتوقع، حيث يمكن تخفيض قيمة الأرباح وكذلك بيع الأصول التي تقل عن القيمة الدفترية لتخفيض الأرباح.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (13) أساليب ممارسة إدارة الأرباح

أسلوب ممارسة إدارة الأرباح	الأسلوب	الأمثلة
القرارات المحاسبية وفقا للمبادئ المحاسبية GAAP	الأسلوب المسموح به للمرونة ضمن المبادئ المحاسبية GAAP الأمثلة: -اختيار أو تغير في المبادئ ال محاسبية -تقدير المستحقات من خلال التحكم في توقيت التسجيل لقيمة بعض المستحقات	- تقييم المخزون (FIFO مقابل LIFO) -طرق الاهتلاك (المتصاعد مقابل الخطي) -التغيير في العمر الإنتاجي للأصل - التسجيل او الإخفاء لبعض المخصصات
القرارات المحاسبية خارج إطار المبادئ المحاسبية GAAP	-عدم تطبيق أو انتهاك المبادئ المحاسبية GAAP	الاعتراف المبكر للإيرادات (قبل شحن البضاعة)
المعاملات الحقيقية	-إدارة الأرباح من خلال إدارة المعاملات الحقيقية	توقيت: -التصرف في الأصول (قرار الاستثمار) -مصاريف البحث والتطوير (قرار تشغيلي) -مصاريف الصيانة (قرار تشغيلي) -إدارة المشتريات في حالة التقييم بطريقة LIFO

La source: H. Vander Bauwhede, M. Willekens," "Earnings Management in Belgium : a Review of the Empirical Evidence", Tijdschrift voor Economie en Management Vol 13,N° 2, 2003.p, 204.

خامسا: إدارة الأرباح وأثرها على جودة المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية

قدم مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكي إطارا متكاملا لجودة الأرباح من خلال إصداره للتوصية رقم(01) سنة 1978 التي حددت ضرورة توفير المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات كهدف أساسي من أهداف المحاسبة المالية، كذلك في التوصية رقم(02) الصادرة سنة 1980 من خلال تحديد خاصيتي الملاءمة والموثوقية كأحد الخصائص النوعية المهمة الواجب توفرها في المعلومة المالية حتى تكون مفيدة لاتخاذ القرارات، وتساعد على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

كما اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) بإزالة بعض المبادئ المحاسبية المسموح بها ووضع أسس قياس محاسبة تعكس الوضع الاقتصادي وأداء المؤسسة، ومن الناحية النظرية فإن اعتماد المعايير الدولية (IAS/IFRS) يجب ان يقيد بشكل كبير من القدرة على ممارسة إدارة الأرباح ويزيد من جودة المعلومات التي يتم الإفصاح عليها.

إن القوائم المالية تتأثر بالتقديرات الانتهازية التي يمارسها المدير كالخطأ في تقدير المستحقات. وافترض العديد من الباحثين أن تطبيق المعايير الدولية يحد من حرية تصرف الإدارة[1].

تهدف المعايير الدولية إلى إعداد ونشر معايير محاسبية ذات نوعية عالية وقابلة للفهم والتطبيق في العالم كله، وتلتزم بتوفير في القوائم المالية ذات نوعية وشفافية وقابلة للمقارنة من أجل مساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، كما تؤدي هذه المعايير إلى التخفيض من إدارة الأرباح بسبب جودتها.

وهناك العديد من البحوث أكدت ذلك، حيث توصل Cai Courtenary & Rahman من خلال دراسة شملت مؤسسات من 32 بلد من 2000 إلى 2006 إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية سواء بصورة إجبارية أو غير إجبارية يمكن أن يؤدي إلى التقليل من إدارة الأرباح، وقد أشارت الدراسة إلى أن تحقيق هذا الأمر مرتبط بمدى الصرامة في تطبيق هذه المعايير، حيث أن التطبيق الصارم هو عامل أساسي للتقليل من إدارة الأرباح، كما توصل Barth Landsman &Lang لنفس النتيجة، حيث حاولوا من خلال دراستهم اكتشاف ما إذا أدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلى الرفع من جودة المعلومات المالية، وحددوا من أجل ذلك مجموعة من المتغيرات التي تؤثر في جودة المعلومة المالية وهي مستوى إدارة الأرباح، مستوى الاعتراف بالخسائر والملاءمة الإعلامية للمعلومات، وتوصلوا إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى الحد من إدارة الأرباح وبالتالي الرفع من جودة المعلومة المالية[2].

من خلال المرونة المحاسبية التي تمنحها المبادئ المحاسبية تسعى بعض المؤسسات إلى تغيير حقيقة وواقع الوضعية المالية من أجل إخفاء الحقيقة عن أصحاب المصالح كالمساهمين، من خلال ممارسة إدارة الأرباح وتوجيه الأرباح بما يخدم مصالحها وبالتالي الحصول على معلومات مالية غير صحيحة حول القوائم المالية التي تقوم بإعدادها، مستغلة في ذلك تنوع بدائل القياس المحاسبية مما يؤثر سلبا على جودتها ومصداقيتها.

المطلب الثاني: التحفظ المحاسبي

يحظى القياس المحاسبي وفق سياسة التحفظ بموقع هام ضمن الإطار التقليدي لإعداد القوائم المالية، وينعكس أثر هذه السياسة على العديد من التطبيقات المحاسبية بصورة واضحة، لدرجة أن العديد من المحاسبين على المستوى العملي والأكاديمي يسمون التحفظ "بمبدأ الحيطة والحذر" وما هو إلا قيد على القياس المحاسبي يسمح ببعض

[1] قسوم حنان، ***دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة القوائم المالية (دراسة تطبيقية في بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف)***، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 11، 2016، ص، 664.

[2] عادل بولجنيب، مرجع سابق، ص، 98.

الاستثناءات للخروج على تطبيق بعض المبادئ المحاسبية في ظروف محددة، ويقدم أساسا يستند إليه لتفضيل بعض الطرائق أو المقاييس أو التقديرات البديلة عند إعداد القوائم المالية[1].

إن هناك القليل من الأعراف في المحاسبة التي تعرضت لمثل سوء الفهم الذي تعرض له عرف التحفظ. فالتحفظ يعني أنه " في حالة تشكك فعليك أن تختار الحل الذي يكون إحمال زيادته للأصول والدخل أقل ما يمكن". حيث يلاحظ أن عرف التحفظ لا يتضمن أي شيء يدعو المحاسب لأن يقدر الأصول أو الدخل بأقل من قيمتها، لكن بعض المحاسبين فسروه على أنه يعني كذلك.

كل ما يفعله التحفظ عند تطبيقه بصورة صحيحة هو أنه يرشد المحاسب في المواقف الصعبة، ويتمثل هذا الإرشاد في قاعدة معقولة تماما مؤداها: ابتعد عن المغالاة في تقدير صافي الدخل أو صافي الأصول. ومن أمثلة التحفظ في المحاسبة استخدام مدخل التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقييم المخزون. فعند وجود شك في قضية معينة فإن التحفظ في التقدير يكون أفضل من المغالاة فيه، وبالطبع فإنه عند عدم وجود أي شك توجد حاجة لتطبيق هذا القيد[2].

أولا: مفهوم مبدأ التحفظ المحاسبي

هناك العديد من المفاهيم الخاصة بالتحفظ المحاسبي من الباحثين في مجال المحاسبة، حيث يمكن ذكر أهمها:

حسب مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ورد في بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم 02 سنة 1989 تعريفا للتحفظ المحاسبي على "أنه رد فعل حذر في ظل عدم التأكد، في محاولة لضمان أن حالات عدم التأكد والمخاطر المرافقة لأنشطة المؤسسة قد تم أخذها في عين الاعتبار بشكل كاف". حيث يرى المجلس في هذا التعريف بأنه في حالة ما إذا كان هناك تقديران أو توقعان لقيمة، سوف يتم تحصيلها أو تسديدها مستقبلا أو عدم ذلك، يتم استخدام التوقع الأقل تفاؤلا وفقا للتحفظ المحاسبي[3].

في حين ورد تعريف التحفظ من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 1989 بأنه" درجة الحيطة والحذر عند ممارسة التقديرات التي نحتاجها في عمل التقدير المطلوب في ظل عدم التأكد والتي تتطلب تقدير الأصول والأرباح بأكبر مما يجب، والتأكد من أن الخصوم والمصروفات لم يتم تقديرها بأقل مما يجب"[4]

تضمن هذا التعريف حسب مجلس المحاسبة الدولية الحيطة والحذر في تقدير الأصول والخصوم وذلك بعدم التضخيم أو التقليل في قيمها.

كذلك من بين التعاريف الأكثر تداولا نجد تعريف (Basu) من خلال قاعدة " لا يتوقعون أي أرباح ولكن يتوقعون خسائر، هذه القاعدة تفسر ميل المحاسبين إلى طلب درجة أعلى من التحقق للاعتراف بالأخبار السارة

---

[1] رضوان حلوة حنان، ***مدخل النظرية المحاسبية (الإطار الفكري–التطبيقات العملية)*** دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2005، ص، 237.

[2] دونالد كيسو، جيري ويجانت، مرجع سابق، ص، 90.

[3] تريرات أيمن وآخرون، ***التحفظ المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة المعلومات المالية (دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية بولاية سكيكدة)*** مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 09، العدد 01، 2021، ص، 257.

[4] ياسر السيد كساب، ***العوامل المؤثرة في التحفظ المحاسبي (دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية)*** المجلة العلمية التجارة والتمويل، المجلد 31، العدد 02، 2011، ص، 303.

على أنها أرباح ودرجة أقل من التحقق للاعتراف بالأخبار السيئة كالخسائر" أي توقع الأرباح والخسائر تستجيب للأخبار السارة والأخبار السيئة[1].

كما أن التعريف الأكثر وصفا للتحفظ هو أنه معيار اختيار بين مبادئ المحاسبة الذي يؤدي إلى تقليل الأرباح التراكمية المفصح عنها من خلال التأخير في الاعتراف بالإيرادات، والتعجيل في الاعتراف بالمصاريف، وتقييم الأصول بأقل قيمة، وتقييم الالتزامات بأكبر قيمة[2].

من خلال المفاهيم المذكورة سابقا يمكن القول أن التحفظ المحاسبي هو الحيطة والحذر في إعداد القوائم المالية من خلال تقييم الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف، في ظل عدم التأكد وعدم اليقين، حيث ينبغي اختيار أقل قيمة للأصول والإيرادات واختيار أكبر قيمة للخصوم والمصاريف.

ثانيا: أسباب اللجوء إلى مبدأ التحفظ المحاسبي

لمعرفة أسباب اللجوء إلى مبدأ التحفظ المحاسبي ركز الباحثون على التكاليف والمنافع التي تنجر عنه بالنسبة للأطراف ذات الصلة بالمؤسسة، فقد اعتبرت النظرية الإيجابية للمحاسبة أن الدوافع الخاصة بكل فئة من مستخدمي القوائم المالية التي لها تأثير مباشر على عملية وضع وتعديل معايير المحاسبة الدولية، فإذا كانت هناك دوافع لفئة معينة للحصول على قوائم مالية متحفظة فإنه يؤدي إلى إصدار معايير محاسبية متحفظة. وقد حدد "Watts" أربعة أسباب رئيسية للجوء إلى التحفظ[3]:

1- أسباب تعاقدية : تشكل العقود التي تربط المسير بالمساهمين أو الدائنين دافعا له من أجل التأثير في الأرباح وتوجيهها في الاتجاه المرغوب، حيث يستغل هامش الحرية الممنوحة له للتأثير على إيرادات المؤسسة وتغيير توقيتها من أجل تعظيم منفعته المرتبطة بهذه العقود، ويلعب التحفظ المحاسبي دوار مهما في الحد من دوافع المسيرين وقدرتهم على إدارة الأرباح بواسطة إدراج أرباح غير مؤكدة، كما يعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المساهم والمسير او المسير والدائن، وبالتالي التخفيض من مشاكل الوكالة، فعلى سبيل المثال يهتم الدائنون بمعرفة مقدار صافي أصول المؤسسة باعتباره يمثل ضمان استرجاع أموالهم، وبالتالي فهم يشترطون عند إبرام العقد درجة عالية من التحقق بالنسبة للمعلومات التي ترفع من صافي الأصول مقارنة بالمعلومات التي تخفض من قيمتها، وذلك من أجل التأكد أن مبلغ صافي الأصول الظاهر في الميزانية قابل فعلا للتحويل إلى سيولة.

---

[1] *Sudipta Basu, (1997).* ***The Conservatism Principle and The Asymmetric Timeliness of Earnings****. Journal of Accounting and Economics, 24 (1997), 3-37, p, 7.*

[2] *Givoly, d., & Hayn, C.****The Changing Time-Series Properties of Earnings, Cash Flows and Accruals: Has Financial Reporting Become More Conservative?****, Journal of Accounting and Economics Vol 29,No. 3(2000) ,p 292.*

[3] *فهيمة بديسي، عادل بولجنيب،* ***تأثير التحفظ على جودة المعلومة المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية****، مداخلة في الملتقى الدولي حول* ***معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي العمومي) على ضوء التجارب الدولية****، جامعة ورقلة، يومي24 و25 نوفمبر 2014، ص ص، 241-242.*

2-المنازعات: إن المبالغة في تقييم أصول المؤسسة وأرباحها من شأنه خلق نزاعات بين الأطراف ذات الصلة بشكل أكبر من حالة تخفيض تقييم الأصول والأرباح، وبالتالي فإن التحفظ من شأنه تخفيض النزاعات.

3-الضرائب: عادة ما ترتبط المعلومات الواردة في القوائم المالية بتحديد مقدار الضريبة على الدخل، وبالتالي فإن المؤسسة تلجأ للتحفظ لتخفيض مقدار الضرائب.

4-الجهات المصدرة للمعايير: توجد دوافع لدى الجهات المصدرة للمعايير من أجل تبني معايير متحفظة والتخفيض من أصول وأرباح المؤسسة وذلك لتجنب الانتقادات الناتجة عن المبالغة في هذا التقييم، ويرى Gotti أن الجهات المصدرة للمعايير تتبنى التحفظ للتخفيض من احتمال التعرض لأضرار تؤثر على سمعة المؤسسة والنظام الاقتصادي ككل نتيجة المبالغة في تقييم الأصول والأرباح.

ثالثا: أنواع التحفظ المحاسبي

هناك نوعان من التحفظ المحاسبي كما يلي:

1- التحفظ المشروط: هو التحفظ الذي يعتمد وقوع أحداث أو أنباء معينة أي مشروط بإشارة العائدات والأنباء المستقبلية، ويسمى أيضا بالتحفظ اللاحق، حيث يرتبط بتعجيل الاعتراف بالمصاريف والخسائر وتأجيل الاعتراف بالإيرادات لحين التحقق، ومن الأمثلة على هذا النوع تدني قيمة الأصول طويلة الأجل، وتقييم المخزون بالتكلفة او القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، فهو يمثل عدم التماثل في التوقيت الملائم للاعتراف بالأرباح والخسائر، فيتم الاعتراف بالخسائر في توقيت ملائم في حين لا يتم الاعتراف بالأرباح في توقيت ملائم، أي مشروط بإشارة أو طبيعة العائدات او الأنباء المستقبلية[1].

2- التحفظ غير المشروط: يتمثل بالاعتراف بالقيم الأقل لصافي الأصول، أو الاعتراف بالقيم الأقل لحقوق المساهمين، كما يعرف أيض بالتحفظ السابق عن وقوع الأحداث أو الأنباء، بمعنى أنه في بداية دورة الأصل الثابت يتم استخدام طريقة محاسبية معينة التي تعكس انخفاض القيمة الدفترية لصافي الأصول عند مقارنتها مع القيمة السوقية لها خلال عمر الأصل، كالأصول غير الملموسة وغير المعترف بها مثل الموارد البشرية وشهر المحل[2]، ومن أمثلة هذا التحفظ الاعتراف الفوري لنفقات البحث والتطوير للأصول غير الملموسة المكونة داخليا والاهتلاك المعجل للممتلكات والآلات الذي يكون بصورة اكثر من الاهتلاك الاقتصادي[3].

---

[1] بوردبالة محمود السعيد، حروشي جلول، ***دور حوكمة الشركات في تحديد مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم الماليةللشركات الجزائرية***، *Journal of Economic Grouth and Entrepreneurship JEGE*، المجلد 04، العدد 07، 2021، ص، 42.

[2] مصطفى بدر عماش، علي إبراهيم حسين، ***العلاقة بين التحفظ والتحوط المحاسبي (دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية)***، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد17، العدد 55 ، ج1، 2021، ص، 23.

[3] ناظم شعلال جبار، ***العلاقة بين التحفظ المحاسبي والقيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية وانعكاسها على جودة الإبلاغ المالي في القوائم المالية (دراسة تطبيقية لعينة من شركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية***، المجلة الدولية للإبداع والدراسات التطبيقية، المجلد 20، العدد 03، 2017، ص، 923.

ويمكن توضيح الفرق بين التحفظ المحاسبي المشروط وغير المشروط من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (14) يوضح الفرق بين التحفظ المشروط وغير المشروط

التحفظ المشروط	التحفظ غير المشروط
-تحفظ لاحق - يرتبط بوقوع الأحداث والأخبار -يعبر عن انخفاض القيم الدفترية في ظل الظروف والأحداث السلبية ولا يمكن أن تتحسن بالرغم من حدوث أحداث إيجابية	-تحفظ مسبق -لا يرتبط بوقوع الأحداث والأخبار -يعبر عن السياسات المحاسبية التي تتبعها الشكرة بالاعتراف بالقيم الأقل بالأصول والإيرادات

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بن يوسف خلف الله، زبير عياش، قياس سياسة التحفظ المحاسبي للحد من التلاعب في القوائم المالية (دراسة ميدانية بمؤسسة سونطراك فرع نومرولاية غرداية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 01، 2021 ص 1240

رابعا: تأثير التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية

يعتبر تحديد أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومة المالية عملية صعبة نتيجة عدم الاتفاق حول تعريف واضح لجودة المعلومة المالية واختلاف آثار التحفظ باختلاف نوعه (مشروط أو غير مشروط)، وكذا اختلاف المتغيرات المستعملة في التعبير عنه، وهو ما يفسر النتائج المختلفة التي توصلت إليها الدراسات التي اهتمت بهذا الموضوع، غير أن معظمها تشير إلى أن هناك تأثير سلبي للتحفظ على جودة المعلومة المالية.

حيث يرى Watts أن من بين أهداف الأرقام المحاسبية هو إرسال إشارات في حال كون المؤسسة تعاني من صعوبات مالية، لكن اللجوء للتحفظ المفرط من شأنه إرسال إشارات خاطئة. وقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بإبعاد القوائم المالية عن مبدأ التحفظ وتوجيهها نحو مبدأ الحياد من خلال اجتماعه في جويلية 2005، حيث بين موقفه من هذا المبدأ واعتبر أن القوائم المالية يجب أن تتصف بمبدأ الحياد، خالية من التحيز، ومن أجل ذلك يجب أن لا يتضمن الإطار المفاهيمي التحفظ أو الحذر كخاصية من الخصائص النوعية للمعلومات المالية، فقام بإصدار البيان رقم 8 الذي عوض البيان رقم 2، حيث لم يتم الإشارة فيه إلى التحفظ. ويرجع السبب الرئيسي لهذا الموقف إلى أن التحفظ يؤدي لإنتاج معلومات قد لا تعكس أداء المؤسسة الحقيقي، فغالبا ما يعطينا قيمة أقل من قيمتها الحقيقية مما يؤثر على عملية اتخاذ القرار.

وقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن التحفظ يؤدي إلى للتخفيض من ثبات الأرباح وقدرتها التنبؤية، وهو ما ذهب إليه Dichev & Tang حيث أوضح أن التحفظ يؤدي إلى للإخلال بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف نتيجة عدم التماثل في توقيت الإعتراف مما يؤدي إلى تغيير الأرباح، وبتالي انخفاض القدرة التنبؤية لها وانخفاض جودتها.

وفي المقابل هناك اتجاه يرى للتحفظ دور إيجابي في الرفع من جودة المعلومة المالية، حيث يركز هذا الاتجاه على السبب التعاقدي للتحفظ، حيث يرى Watts أن التحفظ دور التقليل من عدم التماثل في المعلومات بين المسيرين

والمساهمين، وبالتالي الحد من دوافع وقدرة المسيرين على التلاعب بالأرقام المحاسبية وهذا ما يؤدي إلى لارتفاع جودة المعلومة المالية مع انخفاض إدارة الأرباح، كما اعتبر Lafond & Watts أن السبب الرئيسي على التحفظ هو عدم التماثل في المعلومة حتى في غياب الأسباب الأخرى المذكورة سابقا.

كما يرى Guay & Verrechia أن التحفظ مطلوب من طرف المستثمرين الخارجيين لأنه يؤدي إلى إعطاء صورة واضحة عن نقاط قوة وضعف المؤسسة وبالتالي مساعدة المستثمرين على اتخاذ القرار.[1]

مما سبق يمكن القول أن للتحفظ آثار إيجابية وآثار سلبية على جودة المعلومات المالية على اختلاف الدراسات وتعددها والتي اهتمت بدراسة أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية غير أن تحديد هذا الأثر يتوقف على دوافع المسيرين من استخدام التحفظ المحاسبي.

المطلب الثالث: تكنولوجيا المعلومات والاتصالات

يسعى الكل جاهدا إلى الاستفادة من القصوى من استخدام التكنولوجيا والاتصالات المتطورة فهي تساعد على نقل المعلومات من مكان إلى آخر بهدف توفيرها لمستخدميها قصد اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

أولا: مفهوم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات

تتكون تكنولوجيا المعلومات من كلمتين، التكنولوجيا وهي "عملية تحويل الفكرة العلمية من حالة معرفية إلى حالة عملية، أي تحويلها إلى سلعة إنتاجية أو معدات أو أجهزة أو أدوات ووسائل، يستخدمها الإنسان في أداء عمل ما أو وظيفة ما بحيث أصبح تلك الآلات والمعدات قادرة على أن تقدم خدمة للفرد والمجتمع والدولة على حد سواء على صعيد الوقاع العملي"

أما كلمة الثانية فهي المعلومات والتي تعتبر مورد من الموارد المهمة والتي تتطلب إدارة فعالة، شأنها في ذلك شان الموارد المالية والبشرية، فإدارة المعلومات هي ببساطة حقل علمي يهتم بضمان المداخل الت توصل إلى المعلومات وتوفير الأمان والسرية للمعلومات، ونقل المعلومات وإيصالها إلى من يحتاجها، وتخزن تسترجع عند الحاجة[2].

تعد بتكنولوجيا المعلومات من أهم التغيرات في بيئة الاعمال الحديثة إلا أنه لا يوجد تعريف محدد، حيث أن مفهوم تكنولوجيا المعلومات يمثل جميع أنواع التكنولوجيا المستخدمة في تشغيل ونقل وتخزين واسترجاع المعلومات في شكل إلكتروني، وتشمل معلومات تكنولوجيا المعلومات الحسابات الآلية ووسائل شبكات الاتصال وغيرها من المعدات الحديثة المتصلة بنظم المعلومات[3].

---

[1] *عادل بولجنيب، مرجع سابق ص، ص، 87-89.*

[2] *أمين بن سعيد، **أثر حوكمة تكنولوجيا المعلومات على جودة وموثوقية القوائم المالية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، المجلد 03، العدد 08، 2015، ص، 10.*

[3] *إسماعيل عثمان شريف، **تكنولوجيا المعلومات ودورها في تطوير نظام الرقابة الداخلية**، مجلة الباحث في العلوم الرياضية والاجتماعية، المجلد 04، العدد،07، 2021، ص، 72.*

كما تعرف أيضا بأنها استخدام الأجهزة والآلات التكنولوجية والتقنية الحديثة، لتخزين ومعالجة البيانات والمعلومات ببراعة، فهي بذلك تتضمن أساليب متطورة للحصول على المعلومات، صور وأشكال أكثر تطور[1].

ثانيا: مكونات تكنولوجيا المعلومات

تتكون تكنولوجيا المعلومات من أربع تقنيات هي[2]:

1-المكونات المادية: وتشمل المعدات المستخدمة لإدخال المعلومات وتخزينها ونقلها وتداولها واسترجاعها واستقبالها وبثها للمستفيدين كما تتضمن الحاسبة وما يرتبط بها من الأجهزة التي تضم عددا من الأشياء.

2-البرمجيات: وتعني برامج الحاسوب الذي يعمل على إدارة المكونات المادية وتشغيلها، كما تقوم بمختلف التطبيقات، كما تساهم البرمجيات في معالجة المعلومات وتسجيلها وتقديمها كمخرجات مفيدة لأداء العمل وغدارة العمليات وتقسم برمجيات الحاسوب بشكل عام إلى برمجيات النظام، برمجيات التأليف والبرمجيات التطبيقية.

3-قواعد البيانات: وهي مجموعة مرتبطة مع بعضها أو هي المعلومات المخزونة في أجهزة ووسائل خزن البيانات مثل مشغل الأقراص الصبة للحاسبة والأقراص المرنة او الأشرطة.

4-الاتصالات بعيدة المدى: وهي المكونات الأخيرة لتكنولوجيا المعلومات ويعتقد البعض أنها الأكثر أهمية، فهي أدوات أو وسائل الاتصالات عن بعد مثل الهواتف، الفاكس والألياف الضوئية ومكوناتها الأخرى التي تكون الشبكات الإلكترونية التي مكنت مستخدمي أجهزة الحاسوب من الاتصال بأي موقع بصورة مباشرة.

ثالثا: أهمية تكنولوجيا المعلومات

تكمن أهمية تكنولوجيا المعلومات في إتاحة الفرصة لتطبيق أفضل لقانون اقتصاد الوقت والجهد والمال مضافا إليها النقاط التالية:

1-توفير المال عن طريق تحسين الكفاءة وتوفير المال على المدى البعيد لأن التكاليف الرأسمالية الخاصة بمرحلة الإنشاء تكاليف عالية.

2-خزن واستعادة المعلومات: فتكنولوجيا المعلومات لها قابلية على تخزين كمية هائلة من البيانات والمعلومات يمكن الرجوع إليها واستعادتها في أي وقت.

3-الدقة: يمكن الاعتماد بشكل كبير والوثوق بالمعلومات المأخوذة منها من حيث الدقة.

---

[1] مزهود هشام، كلاش مريم، ***تأثير إدارة تكنولوجيا المعلومات على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، في ظل حوكمة الشركات***، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 03، العدد 04، 2020، ص، 89.

[2] تقرورت محمد، حسان طاهر شريف، ***أثر تكنولوجيا المعلومات على جودة المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات الاستثمارية***، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد01، العدد00، 2019، ص، 34.

4-إحصاء البيانات وتسجيلها واسترجاعها وتوصيلها خدمة للبحث واتخاذ القرارات لتحقيق نظام رقابة داخلية فعال له تأثير على دقة ومصداقية المعلومات.

5-الاستجابة لمتطلبات البيئة: إن تطبيق مفهوم وأساليب تكنولوجيا المعلومات في المؤسسات حتم على كل مؤسسة اللحاق بركب التطور تجنبا لاحتمال التخلف عن مواكبة عصر المعلوماتية والتنافس في تقديم السلع والخدمات بناء على معايير الكفاءة والفاعلية[1].

كما أن تكنولوجيا المعلومات والاتصالات تساعد المؤسسة الاقتصادية في تحقيق مجموعة من الأهداف الكامنة، تتمثل أساسا في تسهيل أعمال التخطيط والرقابة والتنسيق واتخاذ القرارات، كما تعمل على تعديل أساليب ممارسة الموارد البشرية أعمالهم بفضل استعمال آليات وأدوات معلوماتية واتصالية مبتكرة، تزيد ارتباطهم واتصالهم ببعض وتزيد تعرضهم للمعلومات، كما تساعد في تخفيض حجم الجهاز الإداري وتزيد من قدرة الإدارة على بناء وتفعيل استراتيجيات وبرامج عمل الترابط والتواصل مع التغير وسرعة الاستجابة للسوق والمنافسة[2].

رابعا: دور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية

لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات دورا أساسيا في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية، وذلك عبر الاختراق للتكنولوجيا وتغلغلها في المهنة، فاستخدام الحاسوب في العمل المحاسبي ساهم بشكل كبير في تحقيق الخصائص المذكورة بشكل فاعل بتشغيل البيانات بطريقة مرنة على إنتاج معلومات متعددة من حيث النوعية والكم، وتكمن فيما يلي[3]:

1-دور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تحقيق خاصية ملاءمة المعلومات المالية: تساهم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في توفير معلومات تتميز بقدرة تنبؤية وتغذية عكسية أفضل، فعملية اتخاذ القرارات عادة ما تتم في ظل ظروف عدم التأكد والمخاطرة ، فأصبح من الضروري حساب احتمال وقوع الأحداث حسابا علميا باستخدام أساليب تحليل المعلومات في ظل ظروف عدم التأكد، ولاعتبارات التكلفة/ المنفعة، يتعذر تطبيق تلك الوسائل يدويا، فاستخدام الحاسوب يمكن من الوصول إلى المعلومات التي تخفض درجة عدم التأكد والمساعدة في تقييم صحة التوقعات السابقة وتقييم نتائج القرارات التي بنيت عليها التغذية العكسية.

ويمكن أن تقوم البرمجيات بتجهيز معلومات مفصلة ودقيقة بسرعة فائقة وتكاليف منخفضة وبأساليب متعددة، وقد قدم كل من Lymer &Tallberg ملخص تاريخي يناقش المحاسبة المبنية على أساس القيمة التي جاءت

---

[1] حيدر عبد الحسين حميد المستوفي، ***أثر تكنولوجيا المعلومات في تعزيز فاعلية البيانات المحاسبية وكفاءتها***، مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية، المجلد 16، العدد 66، 2019، ص، 51.

[2] رضوان أنساعد وآخرون، ***أثر تكنولوجيا المعلومات و الاتصال على التشارك المعرفي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، (دراسة ميدانية بمديرية المشاريع لمؤسسة كوندور)*** ، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد،3، 2021، ص، 466.

[3] خلود عاصم، ***دور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في وانعكاساته على التنمية الاقتصادية***، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية ،2013، ص ص، 238-241.

كاستنتاج لهذه التكنولوجيا. إذ رأى أن الانترنيت سوف يكون الآلية التي تسمح لتطوير الشكل الجديد للمحاسبة، ومن المداخل المحاسبية التي توفر معلومات غير تجميعية تفيد في التنبؤ عن الأحداث المستقبلية هو مدخل الأحداث.

كما يمكن للحاسوب أن يقوم بتطبيق نفس الطرق والأساليب المحاسبية من فترة إلى أخرى بمجرد إعطاء الأوامر (ثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية).

2-دور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تحقيق خاصية موثوقية المعلومات المالية

يتمتع الحاسوب في عمليات معالجة البيانات بالدقة التامة، والأمانة والحياد في العمل، فهو لا يعمل ضمن نطاق الأوامر التي يعرفها ولا يخالف عمليات المعالجة التنفيذية، وأن عمليات التشغيل الالكتروني للبيانات لا شك أنه ساهم كثيرا في سرعة ودقة إنجاز العمليات، كما أنه بسبب خفض حجم التدخل البشري في التشغيل الالكتروني للبيانات فإنه يؤدي إلى جعل نتائجه أكثر موضوعية ويمكن الاعتماد عليها بدرجة أفضل.

أ–القابلية للتحقق والاكتمال: هناك إمكانية تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بتحقيق هذه الخاصية من خلال استخدام البرمجيات، وتكون المعلومات متكاملة إذا لم تحذف أي تأثيرات مهمة للأحداث أو الأنشطة القابلة للقياس، حيث يستطيع الحاسوب إعداد البيانات تحليلا في أي نمط مطلوب في ظل البرامج الموضحة له، والفرص التي توفره تكنلوجيا المعلومات والاتصالات في إيصال كل أنواع المعلومات السريعة والوافية والدقيقة إلى متخذي القرارات في أماكن عملهم، وبثها ونشرها لهم الكترونيا وفرت لهم الوقت، وامت لهم الشمولية والدقة فيما يحتاجون إليه من معلومات[1]؛

ب–التمثيل الصادق: نجد أن تحقيق المصداقية في التعبير عن الظواهر وعن الواقع الاقتصادي في ظل بيئة متغيرة ومتطورة بشكل مستمر يستلزم بيان التوزيعات الاحتمالية للقيم الواردة في التقارير المالية والإفصاح عن معالم الخطأ الذي يصاحب الأرقام المحاسبية، ومع توافر خدمات الحاسوب أصبح بالإمكان القيم بذلك؛

ج–الحياد: الحاسوب له أثر بارز في حيادية المعلومات، وتكون متاحة للجميع المستخدمين جون تمييز فئة على فئة أخرى، وهذا لن يتحقق إلا باستخدام الحاسوب لاعتبارات التكلفة/المنفعة، كما يلاحظ أن استخدام الانترنت تحقق خاصية الحيادية في توصيل البيانات والمعلومات التي تحتويها التقارير المالية من خلال توصيلها إلى كافة وبنفس الشكل والمحتوى وبنفس الوقت.

كما يمكن للحاسوب أن يقوم بتطبيق نفس الطرق والأساليب المحاسبية من فترة إلى أخرى بمجرد إعطاء الأوامر (ثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية وهي خاصية متداخلة مع خاصيتي الملاءمة والموثوقية)

كما أن مساهمة الحاسوب والانترنت في تحقيق الملاءمة والموثوقية تعتمد على قدرة المستخدمين على الاستفادة من هذه التكنولوجيا وتوظيفها في العمل المحاسبي.

[1] *خلود عاصم، مرجع سابق، ص، 242.*

د–التوقيت المناسب: يساهم استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في زيادة التوقيت المناسب وتعزيز جودة المعلومات المالية، وإصدار المعلومات في التوقيت المناسب يكون حاسم وضروري في بيئة الاعمال، كم أن التوقيت المناسب في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات يسمح بالإفصاح عن المعلومات قبل خسارتها في التأثير على القرارات؛

هـ–القابلية للمقارنة: إن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات يمكن أن يؤدي إلى تحقيق مجموعة من الفوائد في مجال الإفصاح المحاسبي، وبصورة خاصة من خلال إمكانية توفير مجموعة من الخصائص النوعية التي يتطلب توافرها في المعلومات المالية ومن بينها القابلية للمقارنة فهي تسهل إجراء المقارنات بين البيانات التي تحتويها التقارير المالية المنشورة على الشبكة، سواء بالبيانات المتوفرة لسنوات سابقة عن الوحدة الاقتصادية أو بالبيانات التي تحتويها التقارير المالية المنشورة على الشبكة لوحدات اقتصادية أخرى لنفس الفترة وهذا ما يحقق خاصية المقارنة[1]؛

و–القابلية للفهم: أي يجب أن تخلو المعلومات المالية من الغموض، وأن لا تتضمن أي ألفاظ أو رموز أو مصطلحات أو تعبيرات رياضية غير معروفة، حيث تساهم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تحقيق خاصية القابلية للفهم، فقلد أظهر تحليل التكلفة لتشغيل البيانات أن التشغيل الالكتروني للبيانات أكثر قبولا للتبرير الاقتصادي عن التشغيل اليدوي، خاصة في ظل التطور التكنولوجي للمعلومات والاتصالات.

وبالتالي ونظرا للتطور السريع الحاصل في بيئة الاعمال يمكن القول أن تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لها تأثير إيجابي في الحصول على معلومات ذات جودة عالية، من خلال بناء نظم قادرة على تداول المعلومات بسرعة فائقة تساهم في اتخاذ قرارات رشيدة في الوقت المناسب.

المطلب الرابع: القيمة العادلة وأثرها على جودة المعلومات المالية

لقد ازداد الجدل في الآونة الأخيرة بين نموذجي التكلفة التاريخية القيمة العادلة كأساس للقياس في المحاسبة، وذلك من خلال المقارنة بين أولويات الخصائص الواجب توفرها في المعلومات المالية خاصة الموثوقية والملاءمة، إذ تراجع أساس التكلفة التاريخية بشكل واضح لحساب القيمة العادلة. حيث تعتبر هذه الأخيرة أكثر فائدة من التكلفة التاريخية في قياس بعض عناصر الأصول والالتزامات خصوصا تلك المتعلقة بقياس الأدوات المالية مثل الاستثمار في السندات المالية والأسهم. ولعل أهم تحول إلى القيمة العادلة يسببه الانتقادات التي تعرضت لها التكلفة التاريخية.[2]

وتبنى القيمة العادلة على أساس وجود سوق نشط يتعامل في أصناف متجانسة، وأسعار متاحة للجميع، أطراف غير ذوي علاقة راغبة ومطلعة، وظروف طبيعية.

---

[1] *خلود عاصم، مرجع سابق، ص، 243.*

[2] *زغدار أحمد، مخلوفي نعيمة، **أثر تكييف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة**، مجلة المؤسسة، العدد 04، 2014، ص، ص، 112-113.*

وعلى ضوء ذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معايير تختص بالقياس على أساس القيمة العادلة، وأصبح سائدا في تقييم العديد من الموجودات ما يؤثر على نتائج الأعمال

وفي هذا المجال أجمعت العديد من الدراسات على تميز محاسبة القيمة العادلة بتزويد مستخدمي التقارير المالية بمعلومات تتوفر على خاصية الملاءمة، وذلك بخلاف التكلفة التاريخية، في حين أن المشكلة الرئيسية هي عدم كفاءة وفاعلية بعض أساليب قياس القيمة العادلة على تحقيق الموثوقية كما هو الحال في محاسبة التكلفة التاريخية.[1]

أولا: دور القيمة العادلة في تعزيز المعلومات المالية

يرى مجلس معايير المحاسبة الامريكية أن المعلومات الأولية للقيمة العادلة تتفق مع الخصائص النوعية للمعلومات المالية وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي[2]:

1-القابلية للفهم Understandability: تعترف هذه الخاصية بأن مستخدمي المعلومات المالية لديهم معرفة متفاوتة حول إعداد التقارير المالية، ويجب تقديم هذه المعلومات بأكبر بساطة ممكنة وعم ذلك لا ينبغي استبعاد أنه من الصعب فهم تطبيق العادلة الذي يتطلب إعادة قياس الأصول والخصوم، في حين إعادة القياس تكون صعبة الفهم مقارنة بالقياس على أساس التكلفة التاريخية، ويعتقد المجلس أن الإفصاح عن أرباح وخسائر القيمة العادلة في حالات معينة يعزز تقييم عوائد الأسهم، علاوة على ذلك يرى المجلس أن القياس بالقيمة العادلة يوفر فهم أفضل للأنشطة خلال فترة التقرير، لأن القياس بالقيمة العادلة غالبا ما يتضمن قرار معين، لكن بفعالية الكشف عن العوامل المستخدمة في صنع ذلك القرار يمكن أن يحقق هذه الخاصية.

2- المصداقية Reliability : تعني موثوقية أي أن القياس بالقيمة العادلة يمثل بصدق ما يفترض أن يمثله، كما تتمثل المصداقية في إمكانية التحقق بعيدا عن التحيز، حيث يتعزز التحقق عندما يستند القياس بالقيمة العادلة وفقا للأسعار الملحوظة في السوق، فغالبا ما يتطلب هذا القياس حكما احترافيا ،كما هو الحال عندما تكون الأسواق غير نشطة أو في حالة أو لا يمكن تقدير القيمة العادلة بالأسعار الملحوظة في السوق، الإفصاحات تكون ضرورية لوصف الأساس لتقدير القيمة العادلة وتقديم غير متحيز للمعلومة ، ويرى المجلس أن هذه الظروف لا ينبغي أن تحول دون تطبيق القيمة العادلة.

3-الملاءمة Relevance: وتعني وجود علاقة وثيقة بين المعلومة المالية والغرض المطلوب من أجله ،يشير المجلس إلى أن مستخدمي المعلومات المالية تهتم بتحليل وتوقيت التدفقات النقدية الصافية المستقبلية لأن القيمة العادلة تصور التدفقات النقدية الصافية المتوقعة ، كما يرى المجلس أن القيمة العادلة للموجودات الاستثمارية تقدم معلومات دورية تمكن مستخدميها من تقييم نتائج قراراتهم الاستثمارية وتأكيد وتصحيح توقعاتهم السابقة.

---

[1] *زغدار أحمد، مخلوفي نعيمة، مرجع سابق، ص ص 113-114*

[2] *Governmental Accounting Standards Board :* ***Preliminary Views of the Governmental Accounting Standards board on major issues related to fair value Measurement and Application*** *,GASB ,USA, juin 2013, pp7-8*

4-التوقيت المناسبTimeliness : حتى تكون المعلومة مفيدة يجب أن تصدر في وقت قريب بعد وقوع الأحداث التي تؤثر على قرارات مستخدمي المعلومات، ويقر المجلس أن الحصول على معلومات القيمة العادلة لاستخدامها في إعداد البيانات المالية (بما فيها الإفصاحات) قد تستغرق وقتا أطول من القياسات الأخرى مثل التكلفة التاريخية، ومع ذلك

يرى المجلس أن التأخيرات في التقارير المالية بشكل عام لا ينبغي أن تكون كبيرة مقارنة بفائدة معلومات القيمة العادلة.

5- الاتساق Consistency: يجب أن تتضمن التقارير المالية مبادئ محاسبية متناسقة فيما يخص المعاملات والأحداث، يرى المجلس أن معلومات القيمة العادلة للموجودات الاستثمارية تمكن المستثمرين والدائنين وغيرهم من المستخدمين الآخرين من تقييم الآثار المترتبة عن القرارات الاستثمارية وأن معلومات القيمة العادلة تسمح بالتقييم المستمر للقرارات الاستثمارية السابقة في ظل الظروف الحالية ، كما أن التغيرات في القيمة العادلة خلال فترة معينة من الاستثمار من شأنه توفير معيارا لتقييم نتائج قرارات المؤسسة وتقييم قدرتها على الاستمرار في الوفاء بالتزاماتها .

6-القابلية للمقارنة Comparability: وتعني أن مستخدمي المعلومات المالية يجب أن يكونوا قادرين على إجراء مقارنات فيما بينها للمؤسسات، ويرى المجلس أن القدرة على تقييم أداء الاستثمار للمؤسسة ومقارنة عوائدها بعد تعديلها وفقا للمخاطر وفق مؤشرات السوق المشتركة يتم تعزيزها عندما يتم الإبلاغ عن الاستثمارات بالقيمة العادلة.

إن تبني القياس بالقيمة العادلة يؤثر بشكل إيجابي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية بشرط توافر الأسواق المالية الفاعلة، وتوفر القوانين والتشريعات التي تساهم في ضبط أخلاقيات إدارة الشركات المطبقة للقيمة العادلة[1].

كما أن المعلومات المحاسبية في ظل القيمة العادلة ، أكثر ملائمة من تلك الناتجة عن استخدام التكلفة التاريخية نتيجة الحاجة المستمرة إلى المعلومات التي تكون أكثر صحة في القرارات المستقبلية، وإن زيادة ملائمة المعلومات المحاسبية من خلال القيمة العادلة يكون مصحوبا بنقص في موثوقيتها ومصداقيتها وإن الأمر يستوجب تعزيز معلومات القوائم المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية وفقا للقيمة العادلة لتزداد ملائمة المعلومات المحاسبية وفي الوقت نفسه سيتم المحافظة على خاصية الموثوقية، وتجدر الإشارة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية لم تقم بإلغاء اعتماد التكلفة التاريخية وفي الوقت نفسه أعطت مجالا واسعا لاعتماد القيمة العادلة كما في المعايير المحاسبية (2) ،(11)، (16)، (18)، (26)، (32)، (36) ،(39)[2].

ثانيا: محددات استخدام الخصائص النوعية في ظل القياس بالقيمة العادلة

تعترض الخصائص النوعية للمعلومات المالية عند التقييم بالقيمة العادلة مجموعة من المحددات والتي تؤثر على جودة القوائم المالية، أهمها:

---

[1] *زغدار أحمد، مخلوفي نعيمة، مرجع سابق، ص، 114.*

[2] *بن يوسف خلف الله، **أهمية القياس والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 02، العد 03، 2017، ص، 55.*

– يمكن أخذ قياس القيمة العادلة على أنه موثوق ويمكن الاعتماد عليه فقط في حال عدم وجود فروق مهمة لدى التحقق من تقديرات القيمة العادلة، وقد لا يتحقق في ظل عدم وجود سوق نشطة، ومن ثم فإن افتراض قيم عادلة في ظل عدم وجود أساس سوقي قد يكون خطرا وسيؤثر على ملاءمة وقابلية مقارنة وفهم التقارير المالية، فقد يختلف مبلغ أو قيمة الأرباح والخسائر التي ستظهر في جدول حساب النتائج من سنة إلى أخرى، حيث يتم التقرير عن أصل بقيمة تحسب على أساس نموذج رياضي؛

وكما يمثل القدر المطلوب تحقيقه من خاصتي الملاءمة والموثوقية أساس المفاضلة عند المقارنة بين نموذجي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ففي حين يحقق نموذج التكلفة التاريخية قدر كبير من الموثوقية وقدرا أقل من الملاءمة، فإن نموذج القيمة العادلة يحقق أكبر قدر من الملاءمة وأقل قدر من الموثوقية، خاصة في ظل غياب سوق نشطة[1].

– في حالة عدم وجود سوق مالي يتم تقدير القيمة العادلة على التوقعات بالتدفقات النقدية المستقبلية، وعلى اختيار معدلات الخصم المناسبة، حيث تعتمد هذه التقديرات على افتراضات الإدارة وأخطاء القياس، الذي من شأنه أن يخفي سوء التقدير المعتمد والتلاعب بالأرقام، حيث يقر مجلس المعايير المحاسبة المالية بوجوب حل بعض مشاكل القياس، ويعمل على تطوير المزيد من الإرشادات فيما يتعلق بتقدير القيمة العادلة ووضع الضوابط اللازمة لذلك.

إذا كانت السوق المالي نشطة وذات شفافية بالنسبة لجميع الأصول والخصوم، فمن الواضح أن محاسبة القيمة العادلة ستنتج معلومات موثوقة ومفيدة في عملية اتخاذ القرار، ومع ذلك ونظرا لأن العديد من الأصول والخصوم التي ليس لها سوقا نشطة فمدخلاتها والأساليب الخاصة بتقدير قيمتها العادلة تكون أكثر ذاتية، وبالتالي فإن التقييمات تكون أقل موثوقية[2].

مما سبق نستنتج أن هناك عدة عوامل تؤثر في جودة المعلومات المالية سلبيا وإيجابيا، ومن هذه العوامل ممارسة إدارة الأرباح، التحفظ المحاسبي، تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، القيمة العادلة والتكلفة التاريخية، فأغلب الدراسات أكدت أن ممارسة الأرباح تؤثر سلبيا على جودة المعلومات المالية ، أما مبدأ التحفظ المحاسبية يؤثر بشكل إيجابي وسلبي على جودة المعلومات المالية، في حين تساهم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تحسين جودة المعلومات المالية، كما أن المعلومات المالية في ظل القياس بالقيمة العادلة أكثر ملاءمة من المعلومات في ظل القياس بالتكلفة التاريخية.

---

[1] جميل حسن النصار، ***أثر محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية (دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين***، المجلة الأردنية في إدارة الإعمال، المجلد 9، العدد 3، 2013، ص، ص، 471-472.

[2] *Ashford c. Chea :* ***Fair value accounting: its impacts on financial reporting and how it can be enhanced to provide more clarity and reliability of information for users of financial statements****, international journal of business and social science, Vol 2, No 20, USA,2011, p,14.*

خلاصة الفصل

تعتبر القوائم المالية المنتج النهائي للعملية المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، تلخص قدرا كبيرا من المعلومات المالية لصالح مستخدميها داخل وخارج المؤسسة، تفيدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، كما تعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة، وحتى تفي بالمطلوب وجب توفر الجودة كشرط أساسي في إعداد المعلومات المالية حتى تحقق هدفها.

على هذا الأساس وتغطية للثغرات التي تعاني منها التكلفة التاريخية، بدأ التحول إلى تطبيق القيمة العادلة لقياس المعلومات المحاسبية، إلا أن تطبيقها يتطلب معرفة أثرها على خصائص أساسية تجعل المعلومات المالية مفيدة لمستخدميها، وهي خاصية الملاءمة وخاصية الموثوقية وخاصية القابلية للفهم وخاصية القابلية للمقارنة، حيث أثبتت معظم الدراسات أن نموذج القيمة العادلة يحقق قدرا كبيرا من الملاءمة، فهي تعكس الواقع الحقيقي للمؤسسة مواكبة مع التغيرات الاقتصادية، في حين يحقق نموذج التكلفة التاريخية قدر كبير من الموثوقية ، خاصة في ظل غياب سوق نشطة، ففي حالة عدم وجود سوق مالي يتم تقدير القيمة العادلة باللجوء إلى التوقعات بالتدفقات النقدية المستقبلية، وعلى اختيار معدلات الخصم المناسبة، والذي يعتمد أساسا على الافتراضات وأخطاء القياس.

في الأخير يمكن الإشارة إلى أن الأمر يستوجب تعزيز معلومات القوائم المالية المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية وفقا للقيمة العادلة لتزداد ملائمة المعلومات المحاسبية وفي الوقت نفسه سيتم المحافظة على خاصية الموثوقية، والتخفيف من مشاكل القياس، وتجدر الإشارة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية تبنت التطبيق المزدوج للتكلفة التاريخية القيمة العادلة.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

بعد التطرق إلى الجوانب النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة المتمثلة في محاسبة القيمة العادلة وجودة القوائم المالية وفي ظل صعوبة دراسة حالة تطبيقية في إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نظرا لعدم توفر شروط تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، قرر الباحث وبعد موافقة الأستاذة المشرفة وبالاطلاع على الدراسات السابقة الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات في الدراسة الميدانية عن طريق استقصاء آراء جملة من مهني وأكاديمي المحاسبة والمالية في الجزائر، وقد تضمن هذا الفصل كيفية بناء أداة الدراسة، تحديد حجم العينة والمعالجات الإحصائية لتحليل الدراسة واختبار صحة الفرضيات والوصول إلى النتائج.

وقد تم تقسيم هذا الفصل الى المباحث التالية:

- المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني: دراسة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة.
- المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث وصفا لمنهجية الدراسة وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

المطلب الأول: إجراءات الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة وبالاعتماد على بعض الكتب والأطروحات والمقالات المتعلقة بموضوع البحث تم القيام بالدراسة التطبيقية في ظل الإمكانيات المتاحة وتمثلت الإجراءات التي تم القيام بها فيما يلي:

1-إعداد استمارة أولية للموضوع في ظل الإطار النظري الذي تم إنجازه، وعرض هذه الاستمارة على مجموعة من المحكمين من مختلف جامعات الوطن، تم الاستفادة من ملاحظاتهم واقتراحاتهم، التي من خلالها تم بناء نموذج الاستمارة النهائي؛

2-توزيع الاستمارة على مجموعة من الإطارات في مجال المحاسبة والمالية العاملين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بالإضافة إلى مكاتب المحاسبة المعتمدة، والأكاديميين في مجال المحاسبة والمالية؛

3-استغرقت المدة التي تم فيها توزيع وجمع استمارات الدراسة بحوالي ثلاثة أشهر من تاريخ 01 أفريل2022 إلى غاية 30 جوان 2022، حيث تم مقابلة الإطارات في المؤسسات الاقتصادية ومكاتب المحاسبة محل الدراسة لشرح محتوى الدراسة والهدف منها وتوزيع الاستمارات وجمعها؛

4-تم تفريغ تلك البيانات وتحليلها باستخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية SPSS 25؛

5-فيما يخص الاستمارة فقسمت إلى قسمين، خصص القسم الأول من الاستمارة للمعلومات العامة الخاصة بالمستجوب من حيث المؤهل العلمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة المهنية، القطاع، بينما تضمن القسم الثاني 46 فقرة مقسمة إلى أربعة محاور كما يلي:

- **المحور الأول تضمن 6 فقرات:** تهدف فقرات هذا المحور إلى معرفة مدى وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية من وجهة نظر عينة الدراسة؛

- **المحور الثاني تضمن 22 فقرة:** تهدف فقرات هذا المحور إلى قياس جودة القوائم المالية من خلال معرفة مدى تأثرها بالقياس وفق القيمة العادلة من وجهة نظر عينة الدراسة؛

- **المحور الثالث تضمن 09 فقرات:** تهدف فقرات هذا المحور إلى معرفة المحددات التي تسمح بالتطبيق الجيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة؛

– المحور الرابع تضمن 10 فقرات: تهدف فقرات هذا المحور لتحديد العوائق التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة.

تم اللجوء إلى سلم ليكارت Likert الخماسي، على النحو التالي:

جدول رقم (15): سلم ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث

تم حساب المدى (5-1=4)، ومن ثم تقسيمة على عدد درجات السلم الخمسة للحصول على طول الفئة (5/4=0.8) وإضافة هذه القيمة إلى أدنى قيمة في المقياس وبالتالي تكون أطوال الفئات حسب سلم ليكارت الخماسي كما يلي:

جدول رقم (16) الفئات حسب سلم ليكارت الخماسي

المدى	1.80-1	2.60-1.81	3.40-2.61	4.20-3.41	5-4.21
درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثاني: أدوات الدراسة المستخدمة ووصف عينتها:

بهدف تحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها بالاعتماد على برنامج SPSS تم الاعتماد على العديد من الأساليب الإحصائية قصد قياس صدق وثبات أداة الدراسة واختبار صحة الفرضيات،

أولا: الأدوات الإحصائية

تتمثل الأدوات الإحصائية المستخدمة في أدوات الإحصاء الوصفي حيث تم استخدام الأدوات الإحصائية الوصفية لتحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة من خلال:

1–التكرارات والنسب المئوية: تم الاعتماد عليها للتعرف على الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة وتحديد استجاباتهم تجاه عبارات محاور الاستبيان.

2–الوسط الحسابي: تم الاعتماد عليه لتحديد متوسط إجابات أفراد العينة على كل فقرة من الفقرات وكل محور من المحاور.

3–الانحراف المعياري: والذي يظهر مدى تشتت البيانات عن وسطها الحسابي، حيث تم استخدامه لمعرفة مدى التباين في إجابات عينة أفراد الدراسة عن كل فقرة من فقرات متغيرات الدراسة.

4–معامل ألفا كرونباخ: تم الاعتماد على هذا المقياس لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان من عدمه، من أجل معرفة مدى صلاحيتها للدراسة، والذي يتراوح بين (0-1)

5–اختبار ستيودنت T– Test لمتوسط العينة الواحدة: تم الاعتماد عليه من اجل التأكد من صحة فرضيات هذه الدراسة من عدمها

6–معامل الارتباط بيرسون: تم استخدام معامل الارتباط من أجل قياس صدق الاتساق الداخلي لفقرات ومحاور الاستبيان ومعرفة مدى الارتباط بينهم.

7–اختبار تحليل التباين الأحادي :(One-Way ANOVA Test) يستخدم تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لمعرفة الفرق بين متوسطات عدد من المجموعات (ثلاثة فأكثر)

ثانيا: وصف عينة الدراسة وخصائصها

يتكون مجتمع الدراسة من الفئات التي تهتم بإعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، وهم المحاسبون والماليون في المؤسسات، خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات، المحاسبون المعتمدون، الذين يمارسون العمل المحاسبي في الميدان ويصادقون على القوائم المالية، بالإضافة إلى الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمالية الذين لديهم الاطلاع الكافي في مجال الدراسة وهي الفئة الأكثر دراية بالمستجدات المحاسبية.

فقد تم إجراء استقصاء آرائهم ووجهات نظرهم حول تطبيق محاسبة القيمة العادلة وأثرها على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تم اختيار عينة قصدية من أجل تحليل الظاهرة المدروسة من خلال الإجابة على فقرات الاستبيان وذلك بهدف الوصول إلى أكبر قدر ممكن من النتائج المفيدة للدارسة.

يتكون مجتمع الدراسة وعينتها كما ذكرنا سابقا من الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة والمالية، ومديري المالية والمحاسبة والإطارات في المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بالإضافة إلى الخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين، حيث قمنا بتوزيع **140** استمارة، استرجعت **120** استمارة منها **116** استمارة صالحة للتحليل، كما قمنا بتوزيع الاستمارة الكترونيا حيث بلغت الاستمارات المسترجعة **106** استمارة كما هو موضح في الجدول الموالي:

الجدول رقم (17) عدد الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة.

طبيعة الاستمارة	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	نسبة الاسترجاع %	الاستمارات المفقودة	النسبة %	غير قابلة للتحليل	القابلة للتحليل	مجموع الاستمارات القابلة للتحليل
ورقية	140	120	85.71	20	14.28	4	116	222
إلكترونية	/	106	/	/	/	/	106	

المصدر: من إعداد الباحث

من الجدول يتضح أن عدد استمارات الاستبيان الورقية المسترجعة القابلة للتحليل بلغت 116 استمارة بنسبة استرجاع 85.71%، تضاف إليها الاستبيانات الموزعة الكترونيا والتي بلغ عددها 106 استمارة وبالتالي فمجموع الاستمارات المعتمدة للتحليل هي 222 استمارة، وهو عدد كاف ومقبول للتحليل.

المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة

للتأكد من صلاحية أداة الدراسة تم إجراء دراسة استطلاعية على مجموعة من المهنيين والأكاديميين في المجال بولاية سطيف، بهدف معرفة مدى قدرة المستجوب على فهما واستيعاب فقراتها، والتعرف على الصعوبات التي يمكن أن يواجهها الباحث، وتم استخدام معامل الارتباط بيرسون لقياس مدى الاتساق بين فقرات الاستبيان، بالإضافة إلى استخدام معامل ألفا كرونباخ لدراسة مدى ثبات أداة الدراسة.

أولا: قياس صدق فقرات الاستبيان

تم قياس الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة وفقرات الاستبيان مع المحور الخاص بها، وقد تم تحليل وتقييم النتائج المحصل عليها كما يلي:

1-الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول: مدى وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية: نتائج حساب معاملات الارتباط **بيرسون** لفقرات المحور الأول مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم(18) الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول مدى وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية

رقم الفقرة	عبارات المحور الأول	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	القياس المحاسبي وفقا للتكلفة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، بعدها تصبح المعلومات التي توفرها أحداثا من الماضي.	**0.678	0.000
02	في ظل التكلفة التاريخية نجد صعوبة في المقارنة بين الفترات المالية بسبب التغيرات في المؤشرات الاقتصادية (التضخم، سعر الفائدة).	**0.681	0.000
03	المعلومات المعدة وفقا للتكلفة التاريخية بعيدة عن الواقع مما يؤثر على مصداقيتها.	**0.618	0.000
04	القياس بالقيمة العادلة ينتج معلومات ذات قوة ديناميكية أكثر مقارنة قياسا بالتكلفة التاريخية.	**0.750	0.000
05	تعمل القيمة العادلة على تحقيق تقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية من خلال أخذ الظروف الاقتصادية السائدة بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.	**0.699	0.000
06	ترخيص النظام المحاسبي المالي بتقييم عدد من العناصر بالقيمة العادلة يشجع من تطبيقها.	**0.571	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم05)

تبين النتائج الموضحة في الجدول السابق أن معاملات الارتباط بيرسون (r) بين كل فقرات المحور الأول مع الارتباط الكلي للمحور الاول " **مدى وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية**" تنتمي للمجال[**0.5،0.7**] بإشارة موجبة وبمستوى دلالة أقل من 0.05، وهذا ما يدل على أن فقرات المحور الأول ذات علاقة طردية قوية وبالتالي فهي دالة إحصائيا أي هناك اتساق داخلي لعبارات المحور الأول مدى وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية.

2-الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني: تطبيق القياس بالقيمة العادلة يؤثر على جودة القوائم المالية: تم قياس أثر تطبيق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من خلال معرفة أثرها على الخصائص النوعية للبيانات الواردة في القوائم المالية، وعليه تم تقسيم هذا المحور إلى أربعة أبعاد تقيس هذه الخصائص:

أ-ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية: نتائج الاختبار وفقا للجدول التالي:

جدول رقم(19) الاتساق الداخلي لعبارات البعد الأول: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

رقم الفقرة	عبارات البعد الأول	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	المعلومات المالية وفق القيمة العادلة تتلاءم مع الظروف المناسبة مما يساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة.	**0.754	0.000
02	تزود المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة المستثمرين بنظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة.	**0.714	0.000
03	تساعد المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة مستخدميها في تقييم صحة توقعاتهم السابقة.	**0.692	0.000
04	القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يوفر ملاءمة أكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية.	**0.708	0.000
05	تساعد المعلومات المالية المستندة إلى القيمة العادلة مستخدمي المعلومة في اتخاذ القرارات.	**0.759	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 06)

تبين النتائج الموضحة في الجدول السابق أن معاملات الارتباط بيرسون (r) بين كل فقرات البعد الأول من المحور الثاني مع الارتباط الكلي للبعد الأول" **العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** " تنتمي للمجال[**0.7،0.8**] بإشارة موجبة وبمستوى دلالة أقل من 0.05، وهذا ما يدل على أن فقرات البعد الأول ذات علاقة طردية قوية وبالتالي فهي دالة إحصائيا، أي هناك اتساق داخلي لعبارات البعد الأول: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ب-موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية: نتائج الاختبار وفقا للجدول التالي:

جدول رقم(20) الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

رقم الفقرة	عبارات البعد الثاني	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تتسم المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة بالحياد	**0.750	0.000
02	البيانات الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة تقدم صورة صادقة للمعاملات والأحداث.	**0.642	0.000
03	البيانات الواردة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة تمتاز بالموضوعية.	**0.706	0.000
04	البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة أكثر شمولية أي تأخذ بعين الاعتبار كل الظروف المحيطة بالعنصر المراد قياسه.	**0.726	0.000
05	المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تتميز بدرجة معينة من الحيطة.	**0.700	0.000
06	المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تمكن من التحقق من تمثيلها الصادق للواقع من قبل مستخدميها.	**0.710	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 07)

تبين النتائج الموضحة في الجدول السابق أن معاملات الارتباط بيرسون (r) بين كل فقرات البعد الثاني من المحور الثاني مع الارتباط الكلي للبعد الثاني" **العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** " تنتمي للمجال[**0.6،0.7**] بإشارة موجبة وبمستوى دلالة أقل من 0.05، وهذا ما يدل على أن فقرات البعد الثاني ذات علاقة طردية قوية وبالتالي فهي دالة إحصائيا، وبالتالي هناك اتساق داخلي لعبارات البعد الثاني: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ج–قابلية فهم البيانات المالية الواردة في القوائم المالية: نتائج الاختبار وفقا للجدول التالي:

جدول رقم(21) الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات المالية الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

رقم الفقرة	عبارات البعد الثالث	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يؤدي القياس بالقيمة العادلة إلى إنتاج معلومات واضحة أي خالية من الغموض والتعقيد.	**0.772	0.000
02	المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر قابلية للفهم لمستخدميها من التكلفة التاريخية.	**0.745	0.000

03	يسمح القياس بالقيمة العادلة بتوفير معلومات تسمح للمستخدمين الذين لديهم دراية كافية في المجال المحاسبي بإدراك تلك المعلومات.	**0.763	0.000
04	تطبيق محاسبة القيمة العادلة يجعل المعلومات المالية أكثر وضوحا للميزانية وحساب النتيجة.	**0.727	0.000
05	توفر القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة كافة المعلومات المهمة لحاجات المستخدمين.	**0.763	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 08)

تبين النتائج الموضحة في الجدول السابق أن معاملات الارتباط بيرسون (r) بين كل فقرات البعد الثالث من المحور الثاني مع الارتباط الكلي للبعد الثالث" **العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات المالية الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** " تنتمي للمجال**[0.7،0.8]** بإشارة موجبة وبمستوى دلالة أقل من 0.05، وهذا ما يدل على أن فقرات البعد الثالث ذات علاقة طردية قوية وبالتالي فهي دالة إحصائيا، أي هناك اتساق داخلي لعبارات البعد الثالث: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

د–قابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية: نتائج الاختبار وفقا للجدول التالي:

جدول رقم(22) الاتساق الداخلي لعبارات البعد الرابع: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

رقم الفقرة	عبارات البعد الرابع	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تطبيق القياس بالقيمة العادلة يعزز من قابلية المقارنة مع السنوات السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية.	**0.825	0.000
02	تمكن البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة في ظل تقلبات الأسعار من إجراء مقارنات مختلفة لهذه البيانات.	**0.728	0.000
03	تمتاز المعلومات المالية وفقا للقيمة العادلة بقابلية المقارنة مع عدة مؤسسات أخرى في نفس القطاع عن فترة مالية واحدة.	**0.713	0.000
04	تمكن القوائم المالية المستندة وفق القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات اللازمة بين السنوات لغرض تقييم الأداء المالي.	**0.812	0.000
05	تمكن القوائم المالية المستندة وفقا للقيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات المكانية اللازمة لغرض تقييم الأداء المالي.	**0.748	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 09)

تبين النتائج الموضحة في الجدول السابق أن معاملات الارتباط بيرسون (r) بين كل فقرات البعد الرابع من المحور الثاني مع الارتباط الكلي للبعد الرابع" **العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** " تنتمي للمجال[**0.8،0.7**] بإشارة موجبة وبمستوى دلالة أقل من 0.05، وهذا ما يدل على أن فقرات البعد الرابع ذات علاقة طردية قوية وبالتالي فهي دالة إحصائيا أي هناك اتساق داخلي لعبارات البعد الرابع: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

3-الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث: محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: نتائج الاختبار الخاصة بمعامل الارتباط بيرسون لفقرات المحور الثالث ممثلة في الجدول التالي:

جدول رقم (23) الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث: محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

رقم الفقرة	عبارات المحور الثالث	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	في ظل غياب سوق مالي نشط العديد من الأصول والخصوم مدخلاتها وأساليب تقدير قيمتها العادلة تكون أكثر ذاتية، وبالتالي فإن القياس يكون أقل موثوقية.	**0.579	0.000
02	في ظل غياب سوق مالي نشط فإنه يتم قياس القيمة العادلة على أساس التدفقات النقدية المستقبلية، الذي من شأنه إخفاء سوء التقدير والتلاعب بالأرقام.	**0.599	0.000
03	تكلفة الحصول على المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكبر من العائد المتوقع منها.	**0.653	0.000
04	البيانات المالية الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة ملائمة وموثوق بها إلا أن مستخدميها يواجهون صعوبة فهمها.	**0.611	0.000
05	تعكس جودة القوائم المالية طبيعة المعلومات التي يرغب مستخدموها الحصول عليها لاتخاذ القرارات.	**0.591	0.000
06	تقاس جودة القوائم المالية على أساس جودة المعايير المحاسبية التي تم تطبيقها في إعدادها.	**0.609	0.000
07	تقاس جودة القوائم المالية على أساس جودة الأرباح التي تمكننا من الحصول على صافي الربح الحقيقي الذي يعكس الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة.	**0.666	0.000
08	معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المالية.	**0.614	0.000
09	تزويد المعلومات المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية وفق القيمة العادلة يعزز من جودة القوائم المالية.	**0.622	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 10)

تبين النتائج الموضحة في الجدول السابق أن معاملات الارتباط بيرسون (r) بين كل فقرات المحور الثالث مع الارتباط الكلي للمحور الثالث " **محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** " تنتمي للمجال[**0.6،0.7**] بإشارة موجبة وبمستوى دلالة أقل من 0.05، وهذا ما يدل على أن فقرات المحور الثالث ذات علاقة طردية قوية وبالتالي فهي دالة إحصائيا، أي هناك اتساق داخلي لعبارات المحور الثالث: محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

4-الإتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع: عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية: نتائج الاختبار الخاصة بمعامل الارتباط بيرسون لفقرات المحور الرابع ممثلة في الجدول التالي:

جدول رقم (24) الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع : عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية:

رقم الفقرة	عبارات المحور الرابع	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	عدم وجود سوق مالي نشط في الجزائر كان عائقا لتطبيق القيمة العادلة وله تأثير سلبي على الإفصاح في المعلومات المالية المهمة في قرارات مستخدمي القوائم المالية.	**0.613	0.000
02	غياب سوق مالي نشط في الجزائر أدى إلى صعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة مما يعيق إجراء مقارنة قياسات القيمة العادلة.	**0.650	0.000
03	لا يتمتع الممارسون للمحاسبة بفهم واضح لمفهوم القيمة العادلة في الجزائر.	**0.667	0.000
04	تعتبر البيئة الاقتصادية الجزائرية غير جاهزة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.	**0.728	0.000
05	عدم تبني الهيئات المحاسبية الجزائرية لإطار واضح لمحاسبة القيمة العادلة يصعب من تطبيقها.	**0.714	0.000
06	عدم تحيين وتكييف النظام المحاسبي المالي مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية يصعب تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.	**0.705	0.000
07	غياب الإطار المفاهيمي القانوني لتوضيح الوعاء الضريبي عند الانتقال من قياس التكلفة التاريخية إلى قياس القيمة العادلة لعناصر القوائم المالية.	**0.734	0.000
08	غياب العنصر البشري المؤهل لأسس تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يصعب من تطبيقها.	**0.692	0.000
09	عدم الزامية المشرع الجزائري باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يضيق من استخدامها.	**0.678	0.000
10	يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية.	**0.604	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم11)

تبين النتائج الموضحة في الجدول السابق أن معاملات الارتباط بيرسون(r)بين كل فقرات المحور الرابع مع الارتباط الكلي للمحور الرابع " **عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية** " تنتمي للمجال[**0.6،1**] بإشارة موجبة وبمستوى دلالة أقل من 0.05، وهذا ما يدل على أن فقرات البعد الأول ذات علاقة طردية قوية وبالتالي فهي دالة إحصائيا، أي هناك اتساق داخلي لعبارات المحور الرابع: عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

ثانيا-ثبات فقرات الاستبيان:

تم إجراء اختبار الثبات على إجابات عينة الدراسة بهدف التحقق من ثبات فقرات الاستبيان، وذلك بالاعتماد على معامل **ألفا كرونباخ** لكل محاور الاستبيان والمبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (25) معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان:

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل كرونباخ
01	مدى وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية	06	0.735
02	القياس بالقيمة العادلة يؤثر على جودة القوائم المالية تطبيق	21	0.920
03	محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	09	0.795
04	عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	10	0.868
معامل كرونباخ الإجمالي		**47**	**0.940**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 12)

يتضح من الجدول السابق أن معاملات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان كلها أكبر من 0.7 إذ تتراوح بين[0.73-0.92]، أي تتجاوز النسبة المعيارية المقدرة ب(0.60)، فهي مقبولة وتتمتع بثبات مرتفع.

كما يمكن القول أن محاور الاستبيان مجتمعة بنسبة ثبات مرتفع حيث بلغت قيمة ألف كرونباخ لكامل فقرات الاستبيان بـ(0.94) مما يدل على الثبات القوي لأداة الدراسة.

فمن خلال نتائج اختبار الاتساق الداخلي والثبات لأداة الدراسة تبين لنا أنها تتميز بالثبات والاتساق الداخلي بين فقراتها وبالتالي تؤكد صلاحية الاستبيان وملاءمته لمعالجة موضوع البحث.

المطلب الرابع: وصف أفراد عينة الدراسة

بعد استرجاع الاستمارات الموزعة وتفريغها في برنامج SPSS تم دراسة الخصائص الديموغرافية للعينة وفق ما يلي:

أولا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

يبين الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لمتغير المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة،

جدول رقم (26) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	59	26.6
ماجستير	9	4.0
ماستر	42	18.9
ليسانس	112	50.5
المجموع الإجمالي	**222**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

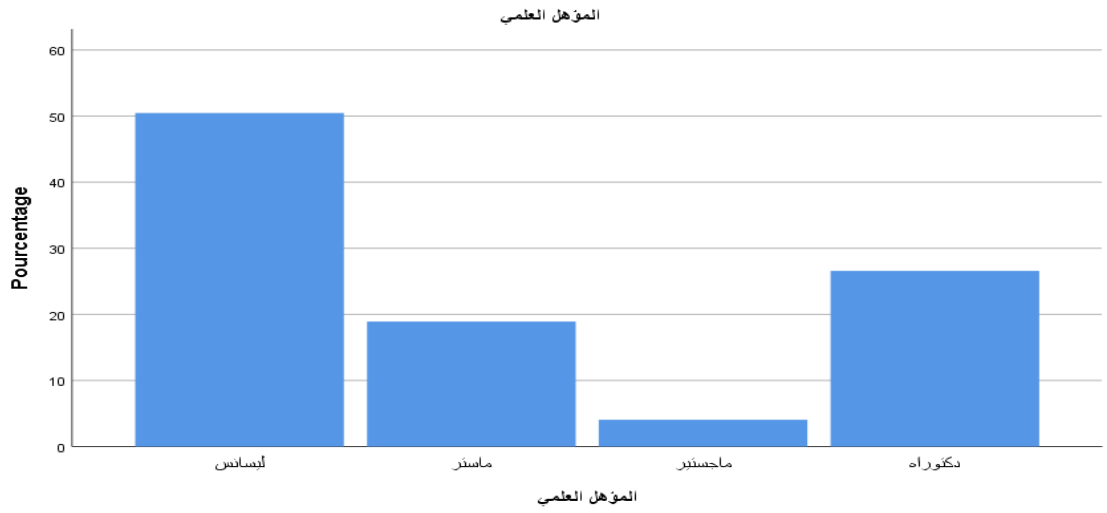
(اطلع على الملحق رقم 13)

من خلال الجدول السابق يتضح أن غالبية أفراد العينة حاملة لشهادة ليسانس بنسبة 50.5 % يليهم حملة شهادة الدراسات العليا بنسبة 30.6 %موزعين بين حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 26.6 %، وحملة شهادة الماجستير بنسبة 4.0% بينما حملة شهادة الماستر فهم يمثلون نسبة 18.9%.

هنا يمكن القول أن عينة الدراسة تتمتع بمستوى تعليمي عالي يؤهلهم لتمثيل المجتمع والإجابة على الاستبيان خاصة أن توزيع المؤهل العلمي للعينة فيه نسبة معتبرة من حملة الشهادات العليا (ماجستير، دكتوراه).

كما يمكن توضيحه في الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (12) التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

ثانيا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

يبين الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لمتغير الوظيفة لأفراد عينة الدراسة،

جدول رقم (27) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	55	24.8
خبير محاسب	10	4.5
محافظ حسابات	58	26.1
محاسب معتمد	7	3.2
إطار محاسب	84	37.8
مدير المالية والمحاسبة	8	3.6
المجموع الإجمالي	**222**	**%100**

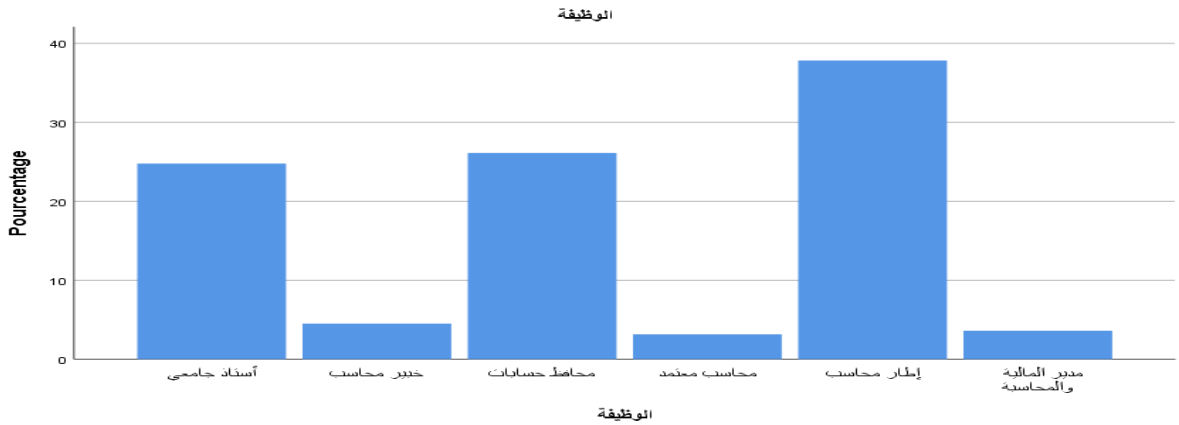
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 14)

من خلال الجدول السابق يتضح أن فئة مكاتب المحاسبة المعتمدة من خبراء محاسبين، محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين تمثل نسبة 33.80%، في حين إطارات المحاسبة في المؤسسات تمثل ما نسبته 37.80%، بينما الأساتذة (الأكاديميين) يمثلون نسبة 24.80 % من عينة الدراسة، فما يميز عينة الدراسة أنها تضم عدد كبير من المهنيين الذين يمارسون نشاطهم في الميدان سواء كما ذكرنا في المؤسسات أو في المكاتب المعتمدة حيث يمثلون غالبية العينة بسنبة 73.40%، ما يدل على أن أغلبية أفراد عينة الدراسة على اطلاع بواقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية مقارنة بالأساتذة الاكاديميين بنسبة 26.60%.

كما يمكن توضيحه في الشكل البياني التالي

الشكل رقم (13) التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

ثالثا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

يبين الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لمتغير الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة،

جدول رقم (28) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	49	22.1
من 5 إلى 10 سنوات	75	33.8
أكثر من 10 سنوات	98	44.1
المجموع الإجمالي	**222**	**%100**

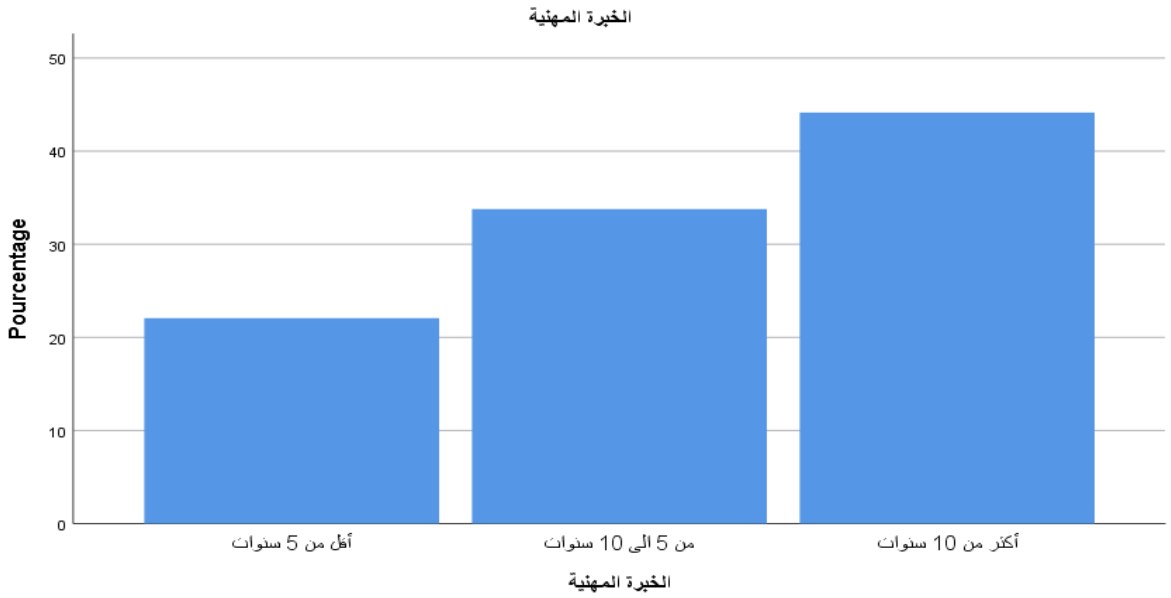
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 15)

من خلال الجدول السابق يتضح أن توزيع العينة على الفئة الأولى (أقل من 5سنوات) تمثل نسبة 22.10%بينما مثلت الفئة الثانية (من 5إلى 10 سنوات) نسبة 33.80%، في حين مثلت الفئة الثالثة (أكثر من 10 سنوات) نسبة 44.10 % وهي النسبة الأكبر فيما يخص الخبرة المهنية، كما نلاحظ أن مجموع أفراد العينة الذين تزيد خبرتهم عن 5 سنوات يشكلون نسبة 77.90 %، بمجموع 173 فرد، فهم يملكون الخبرة الكافية بواقع تطبيق موضوع الدراسة، ومن ثم يمكن الوثوق بها في النتائج المتحصل عليها.

كما يمكن توضيحه في الشكل البياني التالي

الشكل رقم (14) التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

رابعا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير القطاع

يبين الجدول الموالي نتائج التحليل الوصفي لمتغير الخبرة القطاع لأفراد عينة الدراسة،

جدول رقم (29) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير القطاع.

القطاع	التكرار	النسبة المئوية
عام	98	42.30
خاص	123	57.7
المجموع الإجمالي	**222**	**%100**

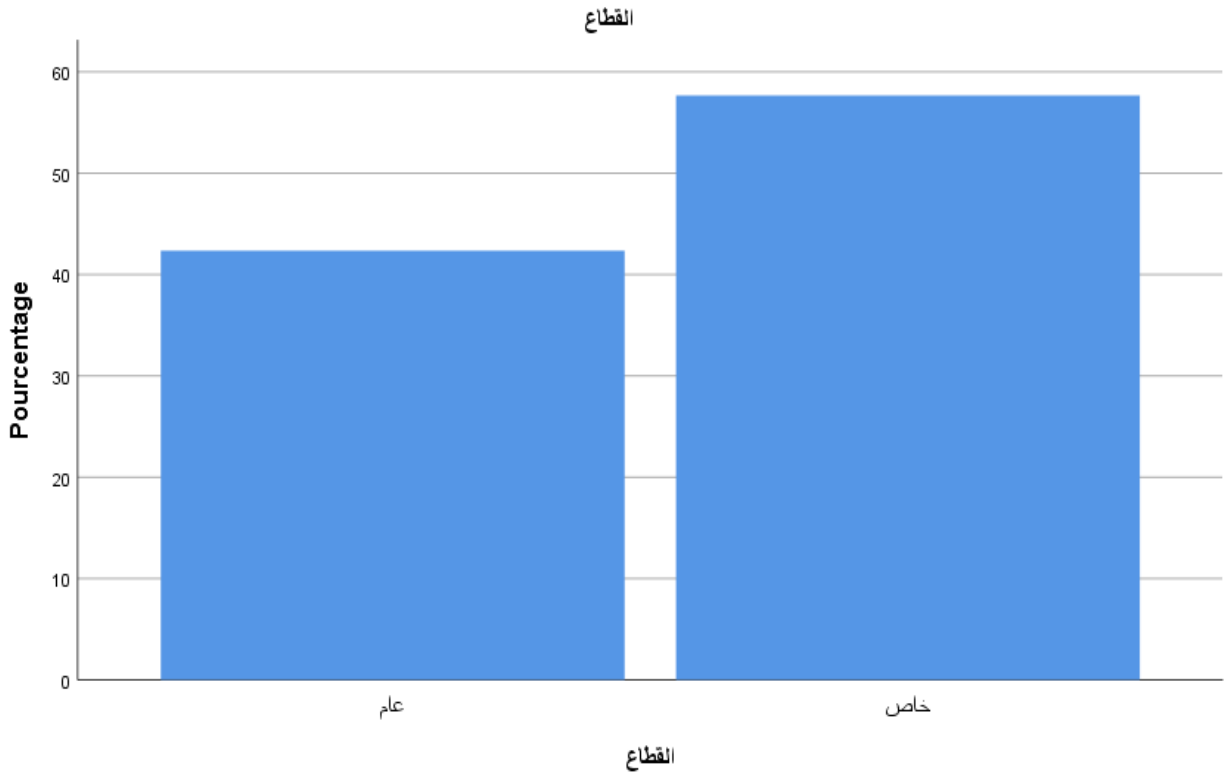
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 16)

من خلال الجدول السابق يتضح أن فئة القطاع الخاص تضم العدد الأكبر نسبة 57.70%، في حين القطاع العام شكل نسبة 42.30%.

كما يمكن توضيحه في الشكل البياني التالي

الشكل رقم (15) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير القطاع



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

المبحث الثاني: دراسة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة

من خلال هذا المبحث تم القيام بتحليل أراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات الاستبيان، وسيتم الاعتماد في ذلك على مجموعة من الأدوات الإحصائية والتي تنقسم إلى كل من أدوات الإحصاء الوصفي المتمثلة في المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقياس الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة، وأدوات الإحصاء الاستدلالي الذي يتم القيام من خلاله اختبار فرضيات الدراسة وذلك باستخدام اختبار ستيودنت (t-test) وتحليل التباين الأحادي (Anova one way).

المطلب الأول: تحليل نتائج آراء عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الأول

من خلال الجدول الموالي، تم القيام بتوضيح نتائج الدراسة الميدانية لأفراد عينة الدراسة حول مدى وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية، كما يلي:

جدول رقم (30) نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية

الفقرات		الإجابات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
القياس المحاسبي وفقا للتكلفة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، بعدها تصبح المعلومات التي توفرها أحداثا من الماضي.	التكرار	29	137	25	23	8	3.7027	0.9474	موافق
	النسبة%	13.1	61.7	11.3	10.3	3.6			
في ظل التكلفة التاريخية نجد صعوبة في المقارنة بين الفترات المالية بسبب التغيرات في المؤشرات الاقتصادية (التضخم، سعر الفائدة).	التكرار	47	141	19	11	4	3.9730	0.8123.	موافق
	النسبة%	21.2	63.5	8.6	5	1.8			
المعلومات المعدة وفقا للتكلفة التاريخية بعيدة	التكرار	42	95	48	32	5	3.6171	1.0211	موافق
	النسبة%	18.9	42.8	21.6	14.4	2.3			

عن الواقع مما يؤثر على مصداقيتها.								
القياس بالقيمة العادلة ينتج معلومات ذات قوة ديناميكية أكثر مقارنة قياسا بالتكلفة التاريخية.	التكرار	51	140	24	4	3	4.0450	0.7293	موافق
	النسبة%	23.0	63.1	10.8	1.8	1.3			
تعمل القيمة العادلة على تحقيق تقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية من خلال أخذ الظروف الاقتصادية السائدة بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.	التكرار	43	146	24	6	3	3.9910	0.7306	موافق
	النسبة%	19.4	65.8	10.8	2.7	1.3			
ترخيص النظام المحاسبي المالي بتقييم عدد من العناصر بالقيمة العادلة يشجع من تطبيقها.	التكرار	33	132	38	12	7	3.7748	0.8789	موافق.
	النسبة%	14.9	59.5	17.1	5.4	3.2			
مدى وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية							**3.8506**	**0.5642**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 17)

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن أفراد العينة يوافقون على أن هناك **مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية**، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي بلغ 3.8506 بانحراف معياري قدره 0.5642،وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، ويقع المتوسط الحسابي في المجال من 3.41 و4.20أي في الفئة الرابعة لسلم ليكارت أي "موافق" مما يدل على أن أفراد العينة يعتبرون هناك مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية.

في حين أن آراء عينة الدراسة على العبارات المكونة للمحور الأول **مدى وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية**، كانت على النحو التالي:

الفقرة 01: "**القياس المحاسبي وفقا للتكلفة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، بعدها تصبح المعلومات التي توفرها أحداثا من الماضي**" من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.7027، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة

من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.9474 وهو نوعا ما منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أن القياس المحاسبي وفقا للتكلفة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، بعدها تصبح المعلومات التي توفرها أحداثا من الماضي.

الفقرة 02: " **في ظل التكلفة التاريخية نجد صعوبة في المقارنة بين الفترات المالية بسبب التغيرات في المؤشرات الاقتصادية (التضخم، سعر الفائدة)** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.9730، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8123، وهو نوعا ما منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أنه في ظل التكلفة التاريخية نجد صعوبة في المقارنة بين الفترات المالية بسبب التغيرات في المؤشرات الاقتصادية (التضخم، سعر الفائدة).

الفقرة 03: " **المعلومات المعدة وفقا للتكلفة التاريخية بعيدة عن الواقع مما يؤثر على مصداقيتها**" من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.6171، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "**موافق**" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 1.0211 أي أنه يوجد تشتت في إجابات أفراد العينة.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أن المعلومات المعدة وفقا للتكلفة التاريخية بعيدة عن الواقع مما يؤثر على مصداقيتها

الفقرة 04: " **القياس بالقيمة العادلة ينتج معلومات ذات قوة ديناميكية أكثر مقارنة قياسا بالتكلفة التاريخية**" من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 4.0450، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7293، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أن القياس بالقيمة العادلة يعطينا معلومات ذات قوة ديناميكية أكثر مقارنة بالتكلفة التاريخية التي تنقص قوتها الديناميكية.

الفقرة 05: " **تعمل القيمة العادلة على تحقيق تقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية من خلال أخذ الظروف الاقتصادية السائدة بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية**" من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي

3.9910، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7306، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أن القيمة العادلة تعمل على تحقيق تقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية من خلال أخذ الظروف الاقتصادية السائدة بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.

الفقرة 06: " ترخيص النظام المحاسبي المالي بتقييم عدد من العناصر بالقيمة العادلة يشجع من تطبيقها" من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.7748، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8789، وهو نوعا ما منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أن ترخيص النظام المحاسبي المالي بتقييم عدد من العناصر بالقيمة العادلة يشجع من تطبيقها.

المطلب الثاني: تحليل نتائج آراء عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الثاني

لقياس أثر تطبيق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية، تم تقسيم المحور الثاني إلى أربع محاور جزئية تتمثل فيما يلي:

أولا–توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: من خلال الجدول الموالي تم القيام بتوضيح نتائج الدراسة الميدانية لأفراد عينة الدراسة حول تأثير **تطبيق القيمة العادلة يؤثر على ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية** كما يلي:

جدول رقم (31) نتائج آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفقرات		الإجابات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
المعلومات المالية وفق القيمة العادلة تتلاءم مع الظروف المناسبة مما يساعد	التكرار	34	153	20	12	3	3.9144	0.7592	موافق
	النسبة%	15.3	68.9	9.0	5.4	1.4			

مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة.								
تزود المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة المستثمرين بنظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة.	التكرار	45	137	29	7	4	3.9550	0.7889	موافق
	النسبة%	20.3	61.7	13.1	3.1	1.8			
تساعد المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة مستخدميها في تقييم صحة توقعاتهم السابقة.	التكرار	34	140	36	8	4	3.8649	0.7785	موافق
	النسبة%	15.3	63.1	16.2	3.6	1.8			
القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يوفر ملاءمة أكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية.	التكرار	42	142	25	11	2	3.9505	0.7624	موافق
	النسبة%	18.9	64.0	11.3	4.9	0.9			
تساعد المعلومات المالية المستندة إلى القيمة العادلة مستخدمي المعلومة في اتخاذ القرارات.	التكرار	43	152	19	5	3	4.0225	0.7019	موافق
	النسبة%	19.4	68.5	8.6	2.2	1.3			
العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية							**3.9414**	**0.5494**	**موافق** .

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 18)

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على وجود **علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبارات بلغ 3.9414 أي ما يقارب 4 درجات، بانحراف معياري قدره (0.5494) وهو ما يعني ثبات إجابات عينة الدراسة وعدم تشتتها، ويدخل المتوسط الموافقة لهذا البعد في الفئة الرابعة في الفئة الرابعة لسلم ليكارت ضمن المجال (3.41-4.20) التي تمثل صفة الرأي **موافق**

في حين أن آراء عينة الدراسة على العبارات المكونة للمحور الأول **علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، كانت على النحو التالي:

الفقرة 01: " **المعلومات المالية وفق القيمة العادلة تتلاءم مع الظروف المناسبة مما يساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة"** من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.9144، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات

ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7592، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أن المعلومات المالية وفق القيمة العادلة تتلاءم مع الظروف المناسبة مما يساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة.

الفقرة 02: " **تزود المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة المستثمرين بنظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة**" من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.9550، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7889 وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أن المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تزود المستثمرين بنظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة.

الفقرة 03: " **تساعد المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة مستخدميها في تقييم صحة توقعاتهم السابقة** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.8649، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7785 أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أن المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تساعد مستخدميها في تقييم صحة توقعاتهم السابقة

الفقرة 04: " **القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يوفر ملاءمة أكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.9505، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7624، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أن القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يوفر ملاءمة أكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية.

الفقرة 05: " **تساعد المعلومات المالية المستندة إلى القيمة العادلة مستخدمي المعلومة في اتخاذ القرارات** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 4.0225، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي

"موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7019، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أن القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يوفر ملاءمة أكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية.

ثانيا–توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: من خلال الجدول الموالي تم القيام بتوضيح نتائج الدراسة الميدانية لأفراد عينة الدراسة حول تأثير **تطبيق القيمة العادلة يؤثر على موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية** كما يلي:

جدول رقم (32) نتائج آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفقرات		الإجابات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
تتسم المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة بالحياد	التكرار	13	92	73	40	4	3.3153	0.8973	محايد
	النسبة%	5.9	41.4	32.9	18.0	1.8			
البيانات الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة تقدم صورة صادقة للمعاملات والأحداث.	التكرار	25	152	24	19	2	3.8063	0.7806	موافق
	النسبة%	11.3	68.5	10.8	8.5	0.9			
البيانات الواردة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة تمتاز بالموضوعية.	التكرار	26	143	38	12	3	3.7973	0.7666	موافق
	النسبة%	11.7	64.4	17.1	5.4	1.4			
البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة أكثر شمولية أي تأخذ بعين الاعتبار كل الظروف المحيطة بالعنصر المراد قياسه.	التكرار	23	136	44	18	1	3.7297	0.7722	موافق
	النسبة%	10.4	61.3	19.8	8.1	0.4			
	التكرار	23	124	48	21	6	3.6171	0.8935	موافق

المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تتميز بدرجة معينة من الحيطة.	النسبة%	10.4	55.9	21.6	9.4	2.7			
المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تمكن من التحقق من تمثيلها الصادق للواقع من قبل مستخدميها.	التكرار	27	138	40	13	4	3.7703	0.8052	موافق
	النسبة%	12.2	62.2	18.0	5.8	1.8			
العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية							**3.6727**	**0.5788**	**موافق** .

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 19)

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على وجود **علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبارات بلغ 3.6727 أي ما يقارب 4 درجات، بانحراف معياري قدره (0.5788) وهو ما يعني ثبات إجابات عينة الدراسة وعدم تشتتها، ويدخل المتوسط الموافقة لهذا البعد في الفئة الرابعة في الفئة الرابعة لسلم ليكارت ضمن المجال (3.41-4.20) التي تمثل صفة الرأي **موافق**

في حين أن آراء عينة الدراسة على العبارات المكونة للمحور الأول **علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، كانت على النحو التالي:

الفقرة 01: " **تتسم المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة بالحياد** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.3153، حيث يقع المتوسط في الفئة الثالثة من فئات ليكارت الخماسي أي "محايد" فأغلب عينة الدراسة يحايدون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8973، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة محايدة على أن المعلومات المالية وفق القيمة العادلة تتلاءم مع الظروف المناسبة مما يساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة.

الفقرة 02: " **البيانات الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة تقدم صورة صادقة للمعاملات والأحداث** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.8063، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7806، وهو منخفض

مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أن البيانات الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة تقدم صورة صادقة للمعاملات والأحداث.

الفقرة 03: " **البيانات الواردة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة تمتاز بالموضوعية"** من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.7973، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7666، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أن البيانات الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة تمتاز بالموضوعية.

الفقرة 04: " **البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة أكثر شمولية أي تأخذ بعين الاعتبار كل الظروف المحيطة بالعنصر المراد قياسه"** من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.7297، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7722، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أن البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة أكثر شمولية أي تأخذ بعين الاعتبار كل الظروف المحيطة بالعنصر المراد قياسه.

الفقرة 05: " **المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تتميز بدرجة معينة من الحيطة"** من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.6171، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8935، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أن المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تتميز بدرجة معينة من الحيطة.

الفقرة 06: " **المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تمكن من التحقق من تمثيلها الصادق للواقع من قبل مستخدميها** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.7703، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8052، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة تدل على أن المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تمكن من التحقق من تمثيلها الصادق للواقع من قبل مستخدميها.

ثالثا–توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: من خلال الجدول الموالي تم القيام بتوضيح نتائج الدراسة الميدانية لأفراد عينة الدراسة حول تأثير **تطبيق القيمة العادلة يؤثر على قابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية** كما يلي:

جدول رقم (33) نتائج آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفقرات		الإجابات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
يؤدي القياس بالقيمة العادلة إلى إنتاج معلومات واضحة أي خالية من الغموض والتعقيد.	التكرار	21	123	49	25	4	3.5946	0.8758	موافق
	النسبة%	9.4	55.4	22.1	11.3	1.8			
المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر قابلية للفهم لمستخدميها من التكلفة التاريخية.	التكرار	17	122	46	35	2	3.5270	0.8805	موافق
	النسبة%	7.7	54.9	20.7	15.8	0.9			
يسمح القياس بالقيمة العادلة بتوفير معلومات تسمح للمستخدمين الذين لديهم دراية كافية في المجال المحاسبي بإدراك تلك المعلومات.	التكرار	35	136	36	12	3	3.8468	0.7982	موافق
	النسبة%	15.8	61.3	16.2	5.4	1.3			
تطبيق محاسبة القيمة العادلة يجعل المعلومات المالية	التكرار	30	143	29	16	4	3.8063	0.8257	موافق
	النسبة%	13.5	64.4	13.1	7.2	1.8			

أكثر وضوحا للميزانية وحساب النتيجة.									
توفر القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة كافة المعلومات المهمة لحاجات المستخدمين.	التكرار	31	131	40	17	3	3.7658	0.8343	موافق
	النسبة%	14	59	18	7.7	1.3			
العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية							**3.7081**	**0.6355**	**موافق .**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 20)

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على وجود **علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبارات بلغ 3.7081 أي ما يقارب 4 درجات، بانحراف معياري قدره (0.6355) وهو ما يعني ثبات إجابات عينة الدراسة وعدم تشتتها، ويدخل المتوسط الموافقة لهذا البعد في الفئة الرابعة لسلم ليكارت ضمن المجال (3.41-4.20) التي تمثل صفة الرأي **موافق**

في حين أن آراء عينة الدراسة على العبارات المكونة للمحور الأول **علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية فهم البايانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، كانت على النحو التالي:

الفقرة 01: " **يؤدي القياس بالقيمة العادلة إلى إنتاج معلومات واضحة أي خالية من الغموض والتعقيد** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.5946، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8758، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن القياس بالقيمة العادلة يؤدي إلى إنتاج معلومات واضحة أي خالية من الغموض والتعقيد.

الفقرة 02: " **المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر قابلية للفهم لمستخدميها من التكلفة التاريخية** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.5270، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "محايد" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8805، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر قابلية للفهم لمستخدميها من التكلفة التاريخية.

الفقرة 03: " **يسمح القياس بالقيمة العادلة بتوفير معلومات تسمح للمستخدمين الذين لديهم دراية كافية في المجال المحاسبي بإدراك تلك المعلومات** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.8468، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "محايد" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7982، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن القياس بالقيمة العادلة بتوفير معلومات تسمح للمستخدمين الذين لديهم دراية كافية في المجال المحاسبي بإدراك تلك المعلومات.

الفقرة 04: " **تطبيق محاسبة القيمة العادلة يجعل المعلومات المالية أكثر وضوحا للميزانية وحساب النتيجة** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.8063، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8257، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يجعل المعلومات المالية أكثر وضوحا للميزانية وحساب النتيجة.

الفقرة 05: " **توفر القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة كافة المعلومات المهمة لحاجات المستخدمين** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.7658، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8343، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة توفر كافة المعلومات المهمة لحاجات المستخدمين

رابعا–وجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: من خلال الجدول الموالي تم القيام بتوضيح نتائج الدراسة الميدانية لأفراد عينة الدراسة حول تأثير **تطبيق القيمة العادلة يؤثر على قابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية** كما يلي:

جدول رقم (34) نتائج آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفقرات		الإجابات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
تطبيق القياس بالقيمة العادلة يعزز من قابلية المقارنة مع السنوات السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية.	التكرار	33	135	23	26	5	3.7432	0.9281	محايد
	النسبة%	14.9	60.8	10.4	11.7	2.2			
تمكن البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة في ظل تقلبات الأسعار من إجراء مقارنات مختلفة لهذه البيانات.	التكرار	37	134	35	15	1	3.86	0.7860	موافق
	النسبة%	16.7	60.4	15.8	6.7	0.4			
تمتاز المعلومات المالية وفقا للقيمة العادلة بقابلية المقارنة مع عدة مؤسسات أخرى في نفس القطاع عن فترة مالية واحدة.	التكرار	37	122	44	18	1	3.79	0.8310	موافق
	النسبة%	16.7	55	19.8	8.1	0.4			
تمكن القوائم المالية المستندة وفق القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات اللازمة بين السنوات لغرض تقييم الأداء المالي.	التكرار	35	142	29	13	3	3.8694	0.7937	موافق
	النسبة%	15.8	64	13.1	5.8	1.3			
تمكن القوائم المالية المستندة وفقا للقيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات المكانية اللازمة لغرض تقييم الأداء المالي.	التكرار	37	135	36	11	3	3.8649	0.7958	موافق
	النسبة%	16.7	60.8	16.2	5	1.3			
العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية							**3.8261**	**0.6341**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 21)

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على وجود **علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبارات بلغ 3.8261 أي ما يقارب 4 درجات، بانحراف معياري قدره (0.6341) وهو ما يعني ثبات إجابات عينة الدراسة وعدم تشتتها، ويدخل المتوسط الموافقة لهذا البعد في الفئة الرابعة لسلم ليكارت ضمن المجال (3.41-4.20) التي تمثل صفة الرأي **موافق**

في حين أن آراء عينة الدراسة على العبارات المكونة للمحور الأول **علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، كانت على النحو التالي:

الفقرة 01: " **تطبيق القياس بالقيمة العادلة يعزز من قابلية المقارنة مع السنوات السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.7432، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.9281، وهو منخفض نوعا ما مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن تطبيق القياس بالقيمة العادلة يعزز من قابلية المقارنة مع السنوات السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية.

الفقرة 02: " **تمكن البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة في ظل تقلبات الأسعار من إجراء مقارنات مختلفة لهذه البيانات** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.86، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7860، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة في ظل تقلبات الأسعار تمكن من إجراء مقارنات مختلفة لهذه البيانات.

الفقرة 03: " **تمتاز المعلومات المالية وفقا للقيمة العادلة بقابلية المقارنة مع عدة مؤسسات أخرى في نفس القطاع عن فترة مالية واحدة** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.79، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8310، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن المعلومات المالية وفقا للقيمة العادلة تمتاز بقابلية المقارنة مع عدة مؤسسات أخرى في نفس القطاع عن فترة مالية واحدة.

الفقرة 04: " **تمكن القوائم المالية المستندة وفق القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات اللازمة بين السنوات لغرض تقييم الأداء المالي"** من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.8694، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7937، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن القوائم المالية المستندة وفق القيمة العادلة تمكن المستخدمين من إجراء المقارنات اللازمة بين السنوات لغرض تقييم الأداء المالي.

الفقرة 05: " **تمكن القوائم المالية المستندة وفقا للقيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات المكانية اللازمة لغرض تقييم الأداء المالي "** من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.8649، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7958، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن القوائم المالية المستندة وفق القيمة العادلة تمكن المستخدمين من إجراء المقارنات المكانية اللازمة لغرض تقييم الأداء المالي.

المطلب الثالث: تحليل نتائج آراء عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الثالث

من خلال الجدول الموالي نقوم توضيح نتائج الدراسة الميدانية لأفراد عينة الدراسة حول **محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** كما يلي:

جدول رقم (35) نتائج آراء عينة الدراسة حول محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الفقرات		الإجابات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
في ظل غياب سوق مالي نشط العديد من الأصول والخصوم	التكرار	53	119	32	17	1	3.9279	0.8531	موافق

مدخلاتها وأساليب تقدير قيمتها العادلة تكون أكثر ذاتية، وبالتالي فإن القياس يكون أقل موثوقية.	النسبة%	23.9	53.6	14.4	7.7	0.4			
في ظل غياب سوق مالي نشط فإنه يتم قياس القيمة العادلة على أساس التدفقات النقدية المستقبلية، الذي من شأنه إخفاء سوء التقدير والتلاعب بالأرقام	التكرار	39	110	52	19	2	3.7432	0.8780	موافق
	النسبة%	17.6	49.5	23.4	8.6	0.9			
تكلفة الحصول على المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكبر من العائد المتوقع منها	التكرار	20	78	82	40	2	3.3333	0.9058	محايد
	النسبة%	9	35.1	37	18	0.9			
البيانات المالية الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة ملائمة وموثوق بها إلا أن مستخدميها يواجهون صعوبة فهمها	التكرار	22	89	55	54	2	3.3378	0.9833	محايد
	النسبة%	9.9	40.1	24.8	24.3	0.9			
تعكس جودة القوائم المالية طبيعة المعلومات التي يرغب مستخدموها الحصول عليها لاتخاذ القرارات.	التكرار	37	141	30	10	4	3.8874	0.7840	موافق
	النسبة%	16.7	63.5	13.5	4.5	1.8			
تقاس جودة القوائم المالية على أساس جودة المعايير المحاسبية التي تم تطبيقها في إعدادها.	التكرار	46	140	23	10	3	3.9730	0.7840	موافق.
	النسبة%	20.7	63.1	10.4	4.5	1.3			
تقاس جودة القوائم المالية على أساس جودة الأرباح التي تمكننا من الحصول على صافي الربح الحقيقي الذي يعكس الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة.	التكرار	19	99	53	44	7	3.3559	0.9952	محايد
	النسبة%	8.6	44.6	23.9	19.8	3.1			
	التكرار	38	136	31	14	3	3.8649	0.8182	موافق

معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المالية.	النسبة%	17.1	61.3	14	6.3	1.3			
تزويد المعلومات المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية وفق القيمة العادلة يعزز من جودة القوائم المالية.	التكرار	32	138	38	8	6	3.8198	0.8205	موافق
	النسبة%	14.4	62.2	17.1	3.6	2.7			
محددات محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية							**3.6937**	**0.5373**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 22)

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على وجود **محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبارات بلغ 3.6937 أي ما يقارب 4 درجات، بانحراف معياري قدره (0.5373) وهو ما يعني ثبات إجابات عينة الدراسة وعدم تشتتها، ويدخل المتوسط الموافقة لهذا البعد في الفئة الرابعة لسلم ليكارت ضمن المجال (3.41-4.20) التي تمثل صفة الرأي **موافق**.

في حين أن آراء عينة الدراسة على العبارات المكونة للمحور الأول **محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، كانت على النحو التالي:

الفقرة 01: " في ظل غياب سوق مالي نشط العديد من الأصول والخصوم مدخلاتها وأساليب تقدير قيمتها العادلة تكون أكثر ذاتية، وبالتالي فإن القياس يكون أقل موثوقية " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.9279، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8531 أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أنه في ظل غياب سوق مالي نشط العديد من الأصول والخصوم مدخلاتها وأساليب تقدير قيمتها العادلة تكون أكثر ذاتية، وبالتالي فإن القياس يكون أقل موثوقية.

الفقرة 02: " في ظل غياب سوق مالي نشط فإنه يتم قياس القيمة العادلة على أساس التدفقات النقدية المستقبلية، الذي من شأنه إخفاء سوء التقدير والتلاعب بالأرقام " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي

3.7432، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8780، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أنه في ظل غياب سوق مالي نشط فإنه يتم قياس القيمة العادلة على أساس التدفقات النقدية المستقبلية، الذي من شأنه إخفاء سوء التقدير والتلاعب بالأرقام.

الفقرة 03: " **تكلفة الحصول على المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكبر من العائد المتوقع منها** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.3333، حيث يقع المتوسط في الفئة الثالثة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يحايدون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.9058، وهو منخفض نوعا ما مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة محايدة على أن تكلفة الحصول على المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكبر من العائد المتوقع منها.

الفقرة 04: " **البيانات المالية الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة ملائمة وموثوق بها إلا أن مستخدميها يواجهون صعوبة فهمها** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.3378، حيث يقع المتوسط في الفئة الثالثة من فئات ليكارت الخماسي أي "محايد" فأغلب عينة الدراسة يحايدون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.9833 أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة محايدة على أن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة ملائمة وموثوق بها إلا أن مستخدميها يواجهون صعوبة فهمها.

الفقرة 05: " **تعكس جودة القوائم المالية طبيعة المعلومات التي يرغب مستخدموها الحصول عليها لاتخاذ القرارات** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.8874، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7840، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن جودة القوائم المالية تعكس طبيعة المعلومات التي يرغب مستخدموها الحصول عليها لاتخاذ القرارات.

الفقرة 06: " **تقاس جودة القوائم المالية على أساس جودة المعايير المحاسبية التي تم تطبيقها في إعدادها**" من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.9730، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي

"موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7840، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن جودة القوائم المالية تقاس على أساس جودة المعايير المحاسبية التي تم تطبيقها في إعدادها.

الفقرة 07: " **تقاس جودة القوائم المالية على أساس جودة الأرباح التي تمكننا من الحصول على صافي الربح الحقيقي الذي يعكس الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة"** من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.3559، حيث يقع المتوسط في الفئة الثالثة من فئات ليكارت الخماسي أي "محايد" فأغلب عينة الدراسة يحايدون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.9952، وهو منخفض نوعا ما مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة محايدة على أن جودة القوائم المالية تقاس على أساس جودة الأرباح التي تمكننا من الحصول على صافي الربح الحقيقي الذي يعكس الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة.

الفقرة 08: " **معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المالية "** من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.8649، حيث يقع المتوسط في الفئة الثالثة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يحايدون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8182، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المالية.

الفقرة 09: " **تزويد المعلومات المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية وفق القيمة العادلة يعزز من جودة القوائم المالية "** من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.8198، حيث يقع المتوسط في الفئة الثالثة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يحايدون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8205، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن تزويد المعلومات المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية وفق القيمة العادلة يعزز من جودة القوائم المالية.

المطلب الرابع: تحليل نتائج آراء عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الرابع

من خلال الجدول الموالي نقوم توضيح نتائج الدراسة الميدانية لأفراد عينة الدراسة حول **عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية** كما يلي:

جدول رقم (36) نتائج آراء عينة الدراسة حول عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الفقرات		الإجابات					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
عدم وجود سوق مالي نشط في الجزائر كان عائقا لتطبيق القيمة العادلة وله تأثير سلبي على الإفصاح في المعلومات المالية المهمة في قرارات مستخدمي القوائم المالية	التكرار	65	135	11	8	3	4.1306	0.7705.	موافق
	النسبة%	29.3	60.8	5	3.6	1.3			
غياب سوق مالي نشط في الجزائر أدى إلى صعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة مما يعيق إجراء مقارنة قياسات القيمة العادلة	التكرار	66	135	16	3	2	4.1712	0.6909	موافق
	النسبة%	29.7	60.8	7.3	1.3	0.9			
لا يتمتع الممارسون للمحاسبة بفهم واضح لمفهوم القيمة العادلة في الجزائر.	التكرار	47	90	52	29	4	3.6622	1.0105	موافق
	النسبة%	21.2	40.5	23.4	13.1	1.8			
تعتبر البيئة الاقتصادية الجزائرية غير جاهزة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة	التكرار	56	111	32	19	4	3.8829	0.9440	موافق
	النسبة%	25.2	50	14.4	8.6	1.8			
عدم تبني الهيئات المحاسبية الجزائرية لإطار واضح لمحاسبة القيمة العادلة يصعب من تطبيقها.	التكرار	63	122	23	14	0	4.0541	0.7997	موافق
	النسبة%	28.4	54.9	10.4	6.3	0			

عدم تحيين وتكييف النظام المحاسبي المالي مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية يصعب تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية	التكرار	62	119	25	16	0	4.0225	0.8263	موافق.
	النسبة%	27.9	53.6	11.3	7.2	0			
غياب الإطار المفاهيمي القانوني لتوضيح الوعاء الضريبي عند الانتقال من قياس التكلفة التاريخية إلى قياس القيمة العادلة لعناصر القوائم المالية	التكرار	58	107	48	8	1	3.9595	0.8146	موافق
	النسبة%	26.1	48.2	21.6	3.6	0.5			
غياب العنصر البشري المؤهل لأسس تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يصعب من تطبيقها	التكرار	61	100	34	27	0	3.8784	0.9506	موافق
	النسبة%	27.5	45	15.3	12.2	0			
عدم الزامية المشرع الجزائري باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يضيق من استخدامها	التكرار	49	132	26	14	1	3.9640	0.7951	موافق
	النسبة%	22.1	59.4	11.7	6.3	0.5			
يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية	التكرار	32	110	59	20	1	3.6847	0.8453	موافق
	النسبة%	14.4	49.5	26.6	9	0.5			
محددات عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية							**3.9410**	**0.5412**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 23)

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة يوافقون على وجود **عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية** حيث بلغ المتوسط الحسابي لآراء أفراد العينة على العبارات بلغ 3.9410 أي ما يقارب 4 درجات، بانحراف معياري قدره (0.5412) وهو ما يعني ثبات إجابات عينة الدراسة وعدم تشتتها، ويدخل

المتوسط الموافقة لهذا البعد في الفئة الرابعة في الفئة الرابعة لسلم ليكارت ضمن المجال (3.41-4.20) التي تمثل صفة الرأي **موافق**

في حين أن آراء عينة الدراسة على العبارات المكونة للمحور الأول **عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**،كانت على النحو التالي:

الفقرة 01: " **عدم وجود سوق مالي نشط في الجزائر كان عائقا لتطبيق القيمة العادلة وله تأثير سلبي على الإفصاح في المعلومات المالية المهمة في قرارات مستخدمي القوائم المالية** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 4.1306، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7705، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على عدم وجود سوق مالي نشط في الجزائر كان عائقا لتطبيق القيمة العادلة وله تأثير سلبي على الإفصاح في المعلومات المالية المهمة في قرارات مستخدمي القوائم المالية.

الفقرة 02: " **غياب سوق مالي نشط في الجزائر أدى إلى صعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة مما يعيق إجراء مقارنة قياسات القيمة العادلة** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 4.1712، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.6909، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على غياب سوق مالي نشط في الجزائر أدى إلى صعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة مما يعيق إجراء مقارنة قياسات القيمة العادلة.

الفقرة 03: " **لا يتمتع الممارسون للمحاسبة بفهم واضح لمفهوم القيمة العادلة في الجزائر**" من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.6622، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 1.0105 أي أنه يوجد تشتت في إجابات أفراد العينة.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أنه لا يتمتع الممارسون للمحاسبة بفهم واضح لمفهوم القيمة العادلة في الجزائر.

الفقرة 04: " **تعتبر البيئة الاقتصادية الجزائرية غير جاهزة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة** " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.8829، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة

الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.9440، وهو منخفض نوعا ما مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن البيئة الاقتصادية الجزائرية تعتبر غير جاهزة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

الفقرة 05: " عدم تبني الهيئات المحاسبية الجزائرية لإطار واضح لمحاسبة القيمة العادلة يصعب من تطبيقها " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 4.0541، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7997، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على عدم تبني الهيئات المحاسبية الجزائرية لإطار واضح لمحاسبة القيمة العادلة يصعب من تطبيقها.

الفقرة 06: " عدم تحيين وتكييف النظام المحاسبي المالي مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية يصعب تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 4.0541، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7997، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على عدم تحيين وتكييف النظام المحاسبي المالي مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية يصعب تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.

الفقرة 07: " غياب الإطار المفاهيمي القانوني لتوضيح الوعاء الضريبي عند الانتقال من قياس التكلفة التاريخية إلى قياس القيمة العادلة لعناصر القوائم المالية " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 4.0225، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8263، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على غياب الإطار المفاهيمي القانوني لتوضيح الوعاء الضريبي عند الانتقال من قياس التكلفة التاريخية إلى قياس القيمة العادلة لعناصر القوائم المالية.

الفقرة 08: " غياب العنصر البشري المؤهل لأسس تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يصعب من تطبيقها " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.8784، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.9506، وهو

منخفض نوعا ما مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي.

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على غياب العنصر البشري المؤهل لأسس تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يصعب من تطبيقها.

الفقرة 09: " عدم الزامية المشرع الجزائري باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يضيق من استخدامها " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.9640، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.7951، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أن **عدم الزامية المشرع الجزائري باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يضيق من استخدامها**

الفقرة 10: " يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية " من الملاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.6847، حيث يقع المتوسط في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي أي "موافق" فأغلب عينة الدراسة يوافقون على صحة هذه العبارة، وبانحراف معياري قدره 0.8453، وهو منخفض مما يعني عدم تشتت إجابات العينة عن المتوسط الحسابي، أي جاءت إجابتهم متجانسة نوعا ما حول المتوسط الحسابي

مما يفسر أن إجابات أفراد العينة موافقة على أنه عند إعداد وعرض البيانات المالية وفق القيمة العادلة يتطلب فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

تم اختبار فرضيات الدراسة انطلاقا من نتائج اختبار ستيودنت للعينة الواحدة (one simple T –Test)، كما تم تدعيم الدراسة بنتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) لمعرفة مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (sig=0.05)، في آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة إلى المتغيرات الشخصية.

المطلب الأول: نتائج اختبار ستيودنت للعينة الواحدة (one simple T –Test)

يتم استخدام اختبار ستيودنت (one simple T-Test) لدراسة وجود فروقات بين المتوسط الحسابي الافتراضي للمجتمع باستخدامنا لسم ليكارت الخماسي في الدراسة تم الحصول على المتوسط: (1+2+3+4+5)/5= 3،

يتم حساب مستوى الدلالة (sig) ومقارنتها مع الدلالة الإحصائية المعتمدة في هذه الدراسة (0.05)، ومقارنة قيمة (T) المحسوبة مع قيمة (T) الجدولية، ويتم وضع الفرضيات كما يلي:

-يتم قبول الفرضية البديلة ورفض فرضية العدم إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية Sig<0.05 لإجابات عينة الدراسة أكبر أو يساوي المتوسط الحسابي الافتراضي لأداة القياس والذي قدر بـ 03 درجات.

-يتم قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة الدلالة الإحصائية Sig>0.05 قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات عينة الدراسة أقل من المتوسط الحاسبي الافتراضي لأداة القياس والذي قدر بـ03 درجات.

أولا: اختبار الفرضية الأولى

-تنص الفرضية على:" توجد مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية"

فرضية العدم: لا توجد مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية H1: Sig<0.05

نتائج ستيودنت للفرضية الأولى مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (37) نتائج اختبار ستيودنت T– Test لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الأولى

نص الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية
توجد مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية	3.8506	0.5642	221	22.463	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 24)

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن مستوى الدلالة الإحصائية (sig)لجميع متغيرات الدراسة بلغ 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة الذي يبلغ 0.05، مما يدل على معنوية الفرق بين المتوسط الحاسبي المحسوب لإجابات عينة الدراسة الذي قدر ب 3.8506، وبين المتوسط الحسابي المعتمد في هذه الدراسة المقدر بـ 3، وبالتالي فإن الاختلاف بين القيمة المعتمدة والقيمة الحقيقية للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig=0.05)، إضافة إلى أن معامل الاختلاف الإجمالي لإجابات أفراد العينة كان 14.65% هذا ما يدل على أن إجابات أفراد العينة متناسقة مع عبارات محور اختبار الفرضية الاولى.

كما نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة T المحسوبة قد بلغت 22.463 وهي أكبر من قيمة Tالجدولية التي تساوي 1.96 عند درجة حرية تساوي 221، حيث كان مستوى الدلالة الإحصائية (sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة القياسية (sig=0.05)، وبالتالي تم رفض فرضية العدم H0وقبول الفرضية البديلة H1.

اعتمادا على نتائج الاختبار أعلاه تم قبول الفرضية الأولى التي تنص على **توجد مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية".**

ثانيا: نتائج اختبار الفرضية الثانية

نص الفرضية " تطبيق القيمة العادلة يؤثر على جودة القوائم المالية" حيث تم تقسيمها إلى أربعة فرضيات جزئية، وكانت نتائج اختبارها كما يلي:

1-اختبار الفرضية الجزئية الأولى: "توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية م تطبيق القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية م تطبيق القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية H1: Sig<0.05

نتائج ستيودنت للفرضية الأولى مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (38) نتائج اختبار ستيودنت T– Test لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الجزئية الأولى

نص الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	3.9414	0.5494	221	25.529	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 25)

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن مستوى الدلالة الإحصائية (sig)لجميع متغيرات الدراسة بلغ 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة الذي يبلغ 0.05، مما يدل على معنوية الفرق بين المتوسط الحاسبي المحسوب لإجابات عينة الدراسة الذي قدر ب 3.9414، وبين المتوسط الحسابي المعتمد في هذه الدراسة المقدر بـ 3، وبالتالي فإن الاختلاف بين القيمة المعتمدة والقيمة الحقيقية للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig=0.05)، إضافة إلى أن معامل الاختلاف الإجمالي لإجابات أفراد العينة كان 13.94% هذا ما يدل على أن إجابات أفراد العينة متناسقة مع عبارات محور اختبار الفرضية الجزئية الاولى للفرضية الثانية.

كما نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة T المحسوبة للفرضية الأولى قد بلغت 25.529 وهي أكبر بكثير من قيمة Tالجدولية التي تساوي 1.96 عند درجة حرية تساوي 221، حيث كان مستوى الدلالة الإحصائية (sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة القياسية (sig=0.05)، وبالتالي تم رفض فرضية العدم H0وقبول الفرضية البديلة H1.

اعتمادا على نتائج الاختبار أعلاه تم قبول الفرضية الجزئية الأولى التي تنص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

2-اختبار الفرضية الجزئية الثانية: "توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية م تطبيق القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية م تطبيق القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية H1: Sig<0.05

نتائج ستيودنت للفرضية الأولى مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (39) نتائج اختبارستيودنت T– Test لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الجزئية الثانية

نص الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	3.6727	0.5788	221	17.315	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم26)

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن مستوى الدلالة الإحصائية (sig)لجميع متغيرات الدراسة بلغ 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة الذي يبلغ 0.05، مما يدل على معنوية الفرق بين المتوسط الحاسبي المحسوب لإجابات عينة الدراسة الذي قدر ب 3.6727، وبين المتوسط الحسابي المعتمد في هذه الدراسة المقدر بـ 3، وبالتالي فإن الاختلاف بين القيمة المعتمدة والقيمة الحقيقية للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig=0.05)، إضافة إلى أن معامل الاختلاف الإجمالي لإجابات أفراد العينة كان 15.76% هذا ما يدل على أن إجابات أفراد العينة متناسقة مع عبارات محور اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الثانية.

كما نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة T المحسوبة للفرضية الجزئية الثانية قد بلغت 17.315 وهي أكبر بكثير من قيمة Tالجدولية التي تساوي 1.96 عند درجة حرية تساوي 221، حيث كان مستوى الدلالة الإحصائية (sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة القياسية (sig =0.05)، وبالتالي تم رفض فرضية العدم H0وقبول الفرضية البديلة H1.

اعتمادا على نتائج الاختبار أعلاه تم قبول الفرضية الجزئية الثانية التي تنص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

3-اختبار الفرضية الجزئية الثالثة: "توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية م تطبيق القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية م تطبيق القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية H1: Sig<0.05

نتائج ستيودنت للفرضية الأولى مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (40) نتائج اختبارستيودنت T- Test لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الجزئية الثالثة

نص الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	3.7081	0.6355	221	16.603	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 27)

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن مستوى الدلالة الإحصائية (sig)لجميع متغيرات الدراسة بلغ 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة الذي يبلغ 0.005، مما يدل على معنوية الفرق بين المتوسط الحاسبي المحسوب لإجابات عينة الدراسة الذي قدر ب 3.7081، وبين المتوسط الحسابي المعتمد في هذه الدراسة المقدر بـ 3، وبالتالي فإن الاختلاف بين القيمة المعتمدة والقيمة الحقيقية للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig=0.05)، إضافة إلى أن معامل الاختلاف الإجمالي لإجابات أفراد العينة كان 17.14% هذا ما يدل على أن إجابات أفراد العينة متناسقة مع عبارات محور اختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الثانية.

كما نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة T المحسوبة للفرضية الأولى قد بلغت 16.603 وهي أكبر بكثير من قيمة Tالجدولية التي تساوي 1.96 عند درجة حرية تساوي 221، حيث كان مستوى الدلالة الإحصائية (sig =0.000) أقل من مستوى الدلالة القياسية (sig =0.05)، وبالتالي تم رفض فرضية العدم H0وقبول الفرضية البديلة H1.

اعتمادا على نتائج الاختبار أعلاه تم قبول الفرضية الجزئية الثالثة التي تنص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

4-اختبار الفرضية الجزئية الرابعة: "توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية م تطبيق القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية م تطبيق القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية H1: Sig<0.05

نتائج ستيودنت للفرضية الأولى مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (41) نتائج اختبارستيودنت T– Test لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الجزئية الرابعة

نص الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	3.8261	0.6341	221	19.413	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 28)

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن مستوى الدلالة الإحصائية (sig)لجميع متغيرات الدراسة بلغ 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة الذي يبلغ 0.05، مما يدل على معنوية الفرق بين المتوسط الحاسبي المحسوب لإجابات عينة الدراسة الذي قدر ب 3.8261، وبين المتوسط الحسابي المعتمد في هذه الدراسة المقدر بـ 3، وبالتالي فإن الاختلاف بين القيمة المعتمدة والقيمة الحقيقية للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig =0.05)، إضافة إلى أن معامل الاختلاف الإجمالي لإجابات أفراد العينة كان 16.57% هذا ما يدل على أن إجابات أفراد العينة متناسقة مع عبارات محور اختبار الفرضية الجزئية الرابعة للفرضية الثانية.

كما نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة T المحسوبة للفرضية الأولى قد بلغت 19.413 وهي أكبر بكثير من قيمة Tالجدولية التي تساوي 1.96 عند درجة حرية تساوي 221، حيث كان مستوى الدلالة الإحصائية (sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة القياسية (sig =0.05)، وبالتالي تم رفض فرضية العدم H0وقبول الفرضية البديلة H1.

اعتمادا على نتائج الاختبار أعلاه تم قبول الفرضية الجزئية الرابعة التي تنص على أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

–تنص الفرضية: "توجد محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "

فرضية العدم: لا توجد محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائريةH1: Sig<0.05

نتائج ستيودنت للفرضية الأولى مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (42) نتائج اختبارستيودنت T– Test لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الثالثة

نص الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية
هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	3.6937	0.5373	221	19.235	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 29)

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن مستوى الدلالة الإحصائية (sig)لجميع متغيرات الدراسة بلغ 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة الذي يبلغ 0.05، مما يدل على معنوية الفرق بين المتوسط الحاسبي المحسوب لإجابات عينة الدراسة الذي قدر ب 3.6937، وبين المتوسط الحسابي المعتمد في هذه الدراسة المقدر بـ 3، وبالتالي فإن الاختلاف بين القيمة المعتمدة والقيمة الحقيقية للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig =0.05)، إضافة إلى أن معامل الاختلاف الإجمالي لإجابات أفراد العينة كان 14.55% هذا ما يدل على أن إجابات أفراد العينة متناسقة مع عبارات محور اختبار الفرضية الثالثة.

كما نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة T المحسوبة للفرضية الثالثة قد بلغت 19.235 وهي أكبر بكثير من قيمة Tالجدولية التي تساوي 1.96 عند درجة حرية تساوي 221، حيث كان مستوى الدلالة الإحصائية (sig =0.000) أقل من مستوى الدلالة القياسية (sig =0.05)، وبالتالي تم رفض فرضية العدم H0وقبول الفرضية البديلة H1.

اعتمادا على نتائج الاختبار أعلاه قام الباحث بقبول الفرضية الثالثة التي تنص على أنه "توجد محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

رابعا: اختبار الفرضية الرابعة

–تنص الفرضية: " توجد عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية "

فرضية العدم: لا توجد عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائريةH1: Sig<0.05

نتائج ستيودنت للفرضية الرابعة مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (43) نتائج اختبارستيودنت T– Test لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الرابعة

نص الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة	مستوى المعنوية
توجد عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	3.9410	0.5742	221	24.419	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 30)

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن مستوى الدلالة الإحصائية (sig)لجميع متغيرات الدراسة بلغ 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة الذي يبلغ 0.05، مما يدل على معنوية الفرق بين المتوسط الحاسبي المحسوب لإجابات عينة الدراسة الذي قدر ب 3.9410، وبين المتوسط الحسابي المعتمد في هذه الدراسة المقدر بـ 3، وبالتالي فإن الاختلاف بين القيمة المعتمدة والقيمة الحقيقية للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة ذو دلالة

إحصائية عند مستوى دلالة (sig =0.05)، إضافة إلى أن معامل الاختلاف الإجمالي لإجابات أفراد العينة كان 14.57% هذا ما يدل على أن إجابات أفراد العينة متناسقة مع عبارات محور اختبار الفرضية الرابعة.

كما نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة T المحسوبة للفرضية الثالثة قد بلغت 19.235 وهي أكبر بكثير من قيمة Tالجدولية التي تساوي 1.96 عند درجة حرية تساوي 221، حيث كان مستوى الدلالة الإحصائية (sig=0.000) أقل من مستوى الدلالة القياسية (sig =0.05)، وبالتالي تم رفض فرضية العدم H0وقبول الفرضية البديلة H1.

اعتمادا على نتائج الاختبار أعلاه تم قبول الفرضية الثالثة التي تنص على أنه " توجد عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ".

المطلب الثاني: نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way Anova)

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova) لمعرفة مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (sig =0.05)، في آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة إلى المتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية والقطاع). وعليه تم صياغة الفرضيات الخاصة بكل جزء من أجزاء الدراسة كما يلي:

أولا: تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى

هناك مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية.

1-حسب متغير المؤهل العلمي: تم تقسيم الفرضية الأولى حسب متغير المؤهل العلمي كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية تبعا لمتغير المؤهل العلمي" H0: sig >0.05

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية تبعا لمتغير المؤهل العلمي"H1: sig <0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى وفقا لمتغير المؤهل العلمي مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (44) نتائج اختبارتحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى حسب متغيرالمؤهل العلمي:

الابعاد الشخصية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة « F »	مستوى الدلالة
المؤهل العلمي	بين المجموعات	0.496	3	0.165	0.516	0.672
	داخل المجموعات	69.854	218	0.320		
	المجموع	70.350	221			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 31)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA أن التباين بين المجموعات عند 03 درجات حرية قد بلغ 0.165، كما تبين أن قيمة F قد بلغت 0.516 عند مستوى دلالة 0.672 وهي أكبر من مستوى الدلالة (sig=0.05) مما يدل على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

ومنه تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: " **لا** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية تبعا لمتغير المؤهل العلمي ".

2-حسب متغير الوظيفة: تم تقسيم الفرضية الأولى حسب متغير الوظيفة كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية تبعا لمتغير الوظيفة H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية تبعا لمتغير الوظيفة H1: Sig<0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى وفقا لمتغير الوظيفة مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (45) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى حسب متغير الوظيفة:

الابعاد الشخصية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة « F »	مستوى الدلالة
الوظيفة	بين المجموعات	1.964	5	0.393	1.240	0.291
	داخل المجموعات	68.387	216	0.317		
	المجموع	70.350	221			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 32)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA أن التباين بين المجموعات عند 03 درجات حرية قد بلغ 1.964، كما تبين أن قيمة F قد بلغت 1.240 عند مستوى دلالة 0.291 وهي أكبر من مستوى الدلالة (sig=0.05) مما يدل على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير الوظيفة.

ومنه تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: " **لا** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية تبعا لمتغير الوظيفة ".

3–حسب متغير الخبرة المهنية: تم تقسيم الفرضية الأولى حسب متغير الخبرة المهنية كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى حول وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية تبعا لمتغير الخبرة المهنية H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية تبعا لمتغير خبرة المهنيةH1: Sig<0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى وفقا لمتغير الوظيفة مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (46) نتائج اختبارتحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى حسب متغيرالخبرة المهنية:

الابعاد الشخصية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة « F »	مستوى الدلالة
الخبرة المهنية	بين المجموعات	1.930	2	0.965	3.089	0.048
	داخل المجموعات	68.420	219	0.312		
	المجموع	70.350	221			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 33)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA أن التباين بين المجموعات عند 03 درجات حرية قد بلغ 1.930، كما تبين أن قيمة F قد بلغت 3.089 عند مستوى دلالة 0.048 وهي أقل من مستوى الدلالة (si =0.05) مما يدل على أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

ومنه تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية تبعا لمتغير الخبرة المهنية "

وقصد معرفة مصدر هذه الفروقات تبعا لمتغير الخبرة المهنية نلجأ إلى اختبار ليفن LEVENE

نتائج اختبار ليفن LEVENE حسب الفرضية الأولى وفقا لمتغير الخبرة المهنية مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (47) نتائج اختبار ليفن LEVENE حسب متغير الخبرة المهنية

الفرضية الأولى	احصائيات LEVENE	درجة الحرية	مستوى الدلالة
المتوسط الحسابي	0.440	2	0.644

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 34)

نتائج اختبار ليفن LEVENE حسب الملحق رقم (30) تبين أن مستوى الدلالة SIGأكبر من 0.05 فهذا يعني أن التباين متجانس وبالتالي يمكن تطبيق اختبارات التباين المتجانس في الاختبار البعدي.

نتائج تحليل التباين الأحادي البعدي وفقا لمتغير الخبرة المهنية مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (48) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي البعدي للفرضية الأولى حسب متغير الخبرة المهنية:

الخبرة المهنية	الفئات	مستوى الدلالة
أقل من 05 سنوات	من 05 سنوات إلى 10 سنوات	0.041
	أكثر من 10سنوات	0.422
من 05 سنوات إلى 10 سنوات	أقل من 05 سنوات	0.041
	أكثر من 10سنوات	0.599
أكثر من 10سنوات	أقل من 05 سنوات	0.422
	من 05 سنوات إلى 10 سنوات	0.599

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 35)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA البعدي أن الفئة التي كانت سببا في فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig=0.05) على أن هناك مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية تبعا لمتغير الخبرة المهنية هي الفئة ما بين (أقل من 5 سنوات والفئة من 05 سنوات إلى 10 سنوات) حيث أن مستوى الدلالة يساوي 0.041 وهو أقل من مستوى الدلالة، وبالتالي هناك اختلاف ذو معنوية إحصائية بينهما في الإجابة على الفرضية الأولى (احتمال نقص الخبرة المهنية للفئة الأولى أقل من 5 سنوات أثر على الإجابات

أما باقي الفئات لا يوجد اختلاف في الإجابات.

4–حسب متغير القطاع: تم تقسيم الفرضية الأولى حسب متغير القطاع كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية تبعا لمتغير القطاع H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية تبعا لمتغير القطاع H1: Sig<0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى وفقا لمتغير الوظيفة مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (49) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى حسب متغير القطاع:

الابعاد الشخصية	القطاع	العينة	الموسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة « F »	مستوى الدلالة
القطاع	عام	94	3.9592	0.6015	0.240	0.625
	خاص	128	3.7708	0.5233		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 36)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA للعينة المستقلة أن المتوسطات الحسابية للفئتين مختلفين إلا أنهما متقاربان، كما تبين أن قيمة F قد بلغت 0.240 عند مستوى دلالة 0.625 وهي أكبر من مستوى الدلالة (sig=0.05) مما يدل على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير القطاع.

ومنه تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: " **لا** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية تبعا لمتغير القطاع"

ثانيا: تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية

تطبيق القياس بالقيمة العادلة يؤثر على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

1-حسب متغير المؤهل العلمي: تم تقسيم الفرضية الثانية حسب متغير المؤهل العلمي كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول تأثير تطبيق القياس بالقيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير المؤهل العلمي H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول تأثير تطبيق القياس بالقيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية H1: Sig<0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية وفقا لمتغير المؤهل العلمي مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (50) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية حسب متغير المؤهل العلمي:

الابعاد الشخصية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة « F »	مستوى الدلالة
المؤهل العلمي	بين المجموعات	0.172	3	0.057	0.222	0.881
	داخل المجموعات	56.241	218	0.258		
	المجموع	56.412	221			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 37)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA أن التباين بين المجموعات عند 03 درجات حرية قد بلغ 0.172، كما تبين أن قيمة F قد بلغت 0.222 عند مستوى دلالة 0.881 وهي أكبر من مستوى الدلالة (sig=0.05) مما يدل على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

ومنه تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: " **لا** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول تأثير تطبيق القياس بالقيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ".

2-حسب متغير الوظيفة: تم تقسيم الفرضية الثانية حسب متغير الوظيفة كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول تأثير تطبيق القياس بالقيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير الوظيفة H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول تأثير تطبيق القياس بالقيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير الوظيفة H1: Sig<0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية وفقا لمتغير الوظيفة مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (51) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية حسب متغير الوظيفة:

الابعاد الشخصية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة « F »	مستوى الدلالة
الوظيفة	بين المجموعات	0.456	5	0.091	0.352	0.881
	داخل المجموعات	55.957	216	0.259		
	المجموع	56.412	221			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 38)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA أن التباين بين المجموعات عند 03 درجات حرية قد بلغ 0.456، كما تبين أن قيمة F قد بلغت 0.352 عند مستوى دلالة 0.881 وهي أكبر من مستوى الدلالة (sig=0.05) مما يدل على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير الوظيفة.

ومنه تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: " **لا** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول تأثير تطبيق القياس بالقيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الجزائرية تبعا لمتغير الوظيفة".

3-حسب متغير الخبرة المهنية: تم تقسيم الفرضية الثانية حسب متغير الخبرة المهنية كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول تأثير تطبيق القياس بالقيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير الخبرة المهنية H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول تأثير تطبيق القياس بالقيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير خبرة المهنية"H1: Sig<0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية وفقا لمتغير الخبرة المهنية مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (52) نتائج اختبارتحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية حسب متغير الخبرة المهنية:

الابعاد الشخصية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة « F »	مستوى الدلالة
الخبرة المهنية	بين المجموعات	0.715	2	0.358	1.407	0.247
	داخل المجموعات	55.412	219	0.254		
	المجموع	56.412	221			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 39)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA أن التباين بين المجموعات عند 03 درجات حرية قد بلغ 0.715، كما تبين أن قيمة F قد بلغت 1.407 عند مستوى دلالة 0.247 وهي أقل من مستوى الدلالة (sig=0.05) مما يدل على أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

ومنه تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: "**لا** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول تأثير تطبيق القياس بالقيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير الخبرة المهنية "

4–حسب متغير القطاع: تم تقسيم الفرضية الثانية حسب متغير القطاع كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول تأثير تطبيق القياس بالقيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير القطاع H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول تأثير تطبيق القياس بالقيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير القطاع H1: Sig<0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية وفقا لمتغير الوظيفة مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (53) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية حسب متغير القطاع:

الابعاد الشخصية	القطاع	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة « F »	مستوى الدلالة
القطاع	عام	94	3.8566	0.5094	0.029	0.865
	خاص	128	3.7266	0.4969		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 40)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA للعينة المستقلة أن المتوسطات الحسابية للفئتين مختلفين إلا أنهما متقاربان، كما تبين أن قيمة F قد بلغت 0.029 عند مستوى دلالة 0.865 وهي أكبر من مستوى الدلالة (sig=0.05) مما يدل على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير القطاع.

ومنه تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: " **لا** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية حول تأثير تطبيق القياس بالقيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير القطاع ".

ثالثا: تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة

أ–حسب متغير المؤهل العلمي: تم تقسيم الفرضية الثالثة حسب متغير المؤهل العلمي كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير المؤهل العلمي H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية H1: Sig<0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة وفقا لمتغير المؤهل العلمي مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (54) نتائج اختبارتحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة حسب متغير المؤهل العلمي:

الابعاد الشخصية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة « F »	مستوى الدلالة
المؤهل العلمي	بين المجموعات	2.121	3	0.707	2.499	0.061
	داخل المجموعات	61.813	218	0.283		
	المجموع	63.813	221			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 41)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA أن التباين بين المجموعات عند 03 درجات حرية قد بلغ 2.121، كما تبين أن قيمة F قد بلغت 2.499 عند مستوى دلالة 0.061 وهي أكبر من مستوى الدلالة (sig=0.05) مما يدل على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

ومنه تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: " **لا** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير المؤهل العلمي ".

2-حسب متغير الوظيفة: تم تقسيم الفرضية الثانية حسب متغير الوظيفة كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير الوظيفة H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير الوظيفة H1: Sig<0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة وفقا لمتغير الوظيفة مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (55) نتائج اختبارتحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة حسب متغير الوظيفة:

الابعاد الشخصية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة « F »	مستوى الدلالة
الوظيفة	بين المجموعات	3.613	5	0.723	2.593	0.027
	داخل المجموعات	60.200	216	0.279		
	المجموع	63.813	221			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 42)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA أن التباين بين المجموعات عند 03 درجات حرية قد بلغ 3.613، كما تبين أن قيمة F قد بلغت 2.593 عند مستوى دلالة 0.027 وهي أقل من مستوى الدلالة (sig=0.05) مما يدل على أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير الوظيفة.

ومنه تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير الوظيفة"

وقصد معرفة مصدر هذه الفروقات تبعا لمتغير الوظيفة نلجأ إلى اختبار ليفن LEVENE

نتائج اختبار ليفن LEVENE حسب الفرضية الثالثة وفقا لمتغير الوظيفة مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (56) نتائج اختبار ليفن LEVENE حسب الفرضية الثالثة وفقا لمتغير الوظيفة

الفرضية الأولى	احصائيات LEVENE	درجة الحرية	مستوى الدلالة
المتوسط الحسابي	1.115	5	0.353

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم 43)

نتائج اختبار ليفن LEVENEحسب الملحق رقم (43) تبين أن مستوى الدلالة SIGأكبر من 0.05 فهذا يعني أن التباين متجانس وبالتالي يمكن تطبيق اختبارات التباين المتجانس في الاختبار البعدي

نتائج تحليل التباين الأحادي البعدي وفقا لمتغير الوظيفة في الجدول التالي:

جدول رقم (57) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي البعدي للفرضية الثالثة حسب متغير الوظيفة:

الوظيفة	الفئات	مستوى الدلالة
أستاذ جامعي	خبير محاسب	0.886
	محافظ حسابات	0.046
	محاسب معتمد	1.000
	إطار محاسب	0.289
	مدير المالية والمحاسبة	1.000
خبير محاسب	أستاذ جامعي	0.886
	محافظ حسابات	1.000
	محاسب معتمد	1.000
	إطار محاسب	1.000
	مدير المالية والمحاسبة	1.000
محافظ حسابات	أستاذ جامعي	0.046

	خبير محاسب	1.000
	محاسب معتمد	1.000
	إطار محاسب	1.000
	مدير المالية والمحاسبة	1.000
محاسب معتمد	أستاذ جامعي	1.000
	خبير محاسب	1.000
	محافظ حسابات	1.000
	إطار محاسب	1.000
	مدير المالية والمحاسبة	1.000
إطار محاسب	أستاذ جامعي	0.289
	خبير محاسب	1.000
	محافظ حسابات	1.000
	محاسب معتمد	1.000
	مدير المالية والمحاسبة	1.000
مدير المالية والمحاسبة	أستاذ جامعي	1.000
	خبير محاسب	1.000
	محافظ حسابات	1.000
	محاسب معتمد	1.000
	إطار محاسب	1.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 44)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA البعدي أن الفئة التي كانت سببا في فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig=0.05) على أن هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير الوظيفة هي الفئة ما بين (الأستاذ الجامعي و محافظ الحسابات حيث أن مستوى الدلالة يساوي 0.046 وهو أقل من مستوى الدلالة، وبالتالي هناك اختلاف ذو معنوية إحصائية بينهما في الإجابة على الفرضية الثالثة (احتمال اختلاف وجهات النظر بين الأكاديميين والمهنيين أثر على الإجابات).

أما باقي الفئات لا يوجد اختلاف في الإجابات.

3-حسب متغير الخبرة المهنية: تم تقسيم الفرضية الأولى حسب متغير الخبرة المهنية كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير الخبرة المهنية H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة على أن هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير الخبرة المهنية

H1: Sig<0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة وفقا لمتغير الخبرة المهنية مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (58) نتائج اختبارتحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة حسب متغير الخبرة المهنية:

الابعاد الشخصية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة « F »	مستوى الدلالة
الخبرة المهنية	بين المجموعات	2.891	2	1.445	5.196	0.006
	داخل المجموعات	60.922	219	0.278		
	المجموع	63.813	221			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 45)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA أن التباين بين المجموعات عند 02 درجات حرية قد بلغ 2.891، كما تبين أن قيمة Fقد بلغت 5.196 عند مستوى دلالة 0.006 وهي أقل من مستوى الدلالة (sig=0.05) مما يدل على أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

ومنه تم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: " توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير الخبرة المهنية ".

وقصد معرفة مصدر هذه الفروقات تبعا لمتغير الخبرة المهنية نلجأ إلى اختبار ليفن LEVENE

نتائج اختبار ليفن LEVENE حسب الفرضية الثالثة وفقا لمتغير الخبرة المهنية مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (59) نتائج اختبارليفن LEVENE حسب الفرضية الثالثة وفقا لمتغير الخبرة المهنية

الفرضية الأولى	احصائيات LEVENE	درجة الحرية	مستوى الدلالة
المتوسط الحسابي	0.421	2	0.657

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

(اطلع على الملحق رقم46)

نتائج اختبار ليفن LEVENEحسب الملحق رقم (42) تبين أن مستوى الدلالة SIGأكبر من 0.05 فهذا يعني أن التباين متجانس وبالتالي يمكن تطبيق اختبارات التباين المتجانس في الاختبار البعدي

نتائج تحليل التباين الأحادي البعدي وفقا لمتغير الخبرة المهنية مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (60) نتائج اختبارتحليل التباين الأحادي البعدي للفرضية الثالثة حسب متغير الخبرة المهنية:

الخبرة المهنية	الفئات	مستوى الدلالة
أقل من 05 سنوات	من 05 سنوات إلى 10 سنوات	0.007
	أكثر من 10سنوات	0.022
من 05 سنوات إلى 10 سنوات	أقل من 05 سنوات	0.007
	أكثر من 10سنوات	1.000
أكثر من 10سنوات	أقل من 05 سنوات	0.022
	من 05 سنوات إلى 10 سنوات	1.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 47)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA البعدي أن الفئة التي كانت سببا في فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (sig=0.05) على أن هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير الخبرة المهنية هي الفئتين ما بين (أقل من 5 سنوات والفئة من 05 سنوات إلى 10 سنوات) و (أقل من 5 سنوات والفئة من أكثر من 10 سنوات) حيث أن مستوى الدلالة يساوي 0.007 و 0.022 على التوالي وهو أقل من مستوى الدلالة، وبالتالي هناك اختلاف ذو معنوية إحصائية بينهما في الإجابة على الفرضية الثالثة (احتمال نقص الخبرة المهنية للفئة الأولى أقل من 5 سنوات أثر على الإجابات.

أما باقي الفئات لا يوجد اختلاف في الإجابات.

4–حسب متغير القطاع: تم تقسيم الفرضية الثالثة حسب متغير القطاع كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير القطاع H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير القطاع H1: Sig<0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة وفقا لمتغير الوظيفة مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (61) نتائج اختبارتحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة حسب متغيرالقطاع:

الابعاد الشخصية	القطاع	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة « F »	مستوى الدلالة
القطاع	عام	94	3.8333	0.5580	0.012	0.911
	خاص	128	3.5911	0.4994		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 48)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA للعينة المستقلة أن المتوسطات الحسابية للفئتين مختلفين إلا أنهما متقاربان، كما تبين أن قيمة F قد بلغت 0.012 عند مستوى دلالة 0.911 وهي أكبر من مستوى الدلالة (sig=0.05) مما يدل على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير القطاع.

ومنه تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: " **لا** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تبعا لمتغير القطاع"

رابعا: تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة

1-حسب متغير المؤهل العلمي: تم تقسيم الفرضية الرابعة حسب متغير المؤهل العلمي كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير المؤهل العلمي H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية H1: Sig<0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة وفقا لمتغير المؤهل العلمي مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (62) نتائج اختبارتحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة حسب متغيرالمؤهل العلمي:

الابعاد الشخصية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة « F »	مستوى الدلالة
المؤهل العلمي	بين المجموعات	1.830	3	0.610	1.872	0.135
	داخل المجموعات	71.027	218	0.326		
	المجموع	72.857	221			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 49)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA أن التباين بين المجموعات عند 03 درجات حرية قد بلغ 1.830، كما تبين أن قيمة F قد بلغت 1.872 عند مستوى دلالة 0.135 وهي أكبر من مستوى الدلالة (sig=0.05) مما يدل على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

ومنه تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: " **لا** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير المؤهل العلمي ".

2-حسب متغير الوظيفة: تم تقسيم الفرضية الرابعة حسب متغير الوظيفة كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير الوظيفة**H**0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير الوظيفة H1: Sig<0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة وفقا لمتغير الوظيفة مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (63) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة حسب متغير الوظيفة:

الابعاد الشخصية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة « F »	مستوى الدلالة
الوظيفة	بين المجموعات	2.376	2	0.475	1.457	0.205
	داخل المجموعات	70.481	216	0.326		
	المجموع	72.857	221			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 50)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA أن التباين بين المجموعات عند 02 درجات حرية قد بلغ 2.376، كما تبين أن قيمة F قد بلغت 1.457 عند مستوى دلالة 0.205 وهي أكبر من مستوى الدلالة (sig=0.05) مما يدل على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير الوظيفة.

ومنه تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: " **لا** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير الوظيفة"

3–حسب متغير الخبرة المهنية: تم تقسيم الفرضية الرابعة حسب متغير الخبرة المهنية كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير الخبرة المهنية H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير خبرة المهنية H1: Sig<0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة وفقا لمتغير الخبرة المهنية مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (64) نتائج اختبارتحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة حسب متغير الخبرة المهنية:

الابعاد الشخصية	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة « F»	مستوى الدلالة
الخبرة المهنية	بين المجموعات	1.697	2	0.848	2.611	0.076
	داخل المجموعات	71.160	219	0.325		
	المجموع	72.857	221			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 51)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA أن التباين بين المجموعات عند 02 درجات حرية قد بلغ 1.697، كما تبين أن قيمة F قد بلغت 2.611 عند مستوى دلالة 0.076 وهي أكبر من مستوى الدلالة (sig=0.05) مما يدل على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

ومنه تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: " **لا** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير خبرة المهنية "

4–حسب متغير القطاع: تم تقسيم الفرضية الرابعة حسب متغير القطاع كما يلي:

فرضية العدم: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير خبرة المهنية تبعا لمتغير القطاع H0: Sig>0.05

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير خبرة المهنية تبعا لمتغير القطاع H1: Sig<0.05

نتائج تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة وفقا لمتغير القطاع مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم (65) نتائج اختبارتحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة حسب متغيرالقطاع:

الابعاد الشخصية	القطاع	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة « F»	مستوى الدلالة
القطاع	عام	94	4.0649	0.5299	1.373	0.243
	خاص	128	3.8500	0.5902		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS

(اطلع على الملحق رقم 52)

يتبين من خلال الجدول أعلاه الخاص بتحليل التباين ANOVA للعينة المستقلة أن المتوسطات الحسابية للفئتين مختلفين إلا أنهما متقاربان، كما تبين أن قيمة F قد بلغت 1.373 عند مستوى دلالة 0.243 وهي أكبر من مستوى الدلالة (sig=0.05) مما يدل على أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة تبعا لمتغير القطاع.

ومنه تم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: " **لا** توجد فروقات ذات دلالة إحصائية على أن هناك عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير خبرة المهنية تبعا لمتغير القطاع "

المطلب الثالث: نتائج الدراسة الميدانية

تتضمن نتائج الدراسة الميدانية ما يلي:

1-ما يميز عينة الدراسة أنها تضم عدد كبير من المهنيين الذين يمارسون نشاطهم في الميدان سواء كما ذكرنا في المؤسسات أو في المكاتب المعتمدة حيث يمثلون غالبية العينة بنسبة 73.40%، ما يدل على أن أغلبية أفراد عينة الدراسة على اطلاع بواقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية مقارنة بالأساتذة الأكاديميين بنسبة 26.60%؛

2-أن مجموع أفراد العينة الذين تزيد خبرتهم عن 5 سنوات يشكلون نسبة 77.90 %بمجموع 173 فرد، فهم يملكون الخبرة الكافية بواقع تطبيق موضوع الدراسة، ومن ثم يمكن الوثوق بها في النتائج المتحصل عليها؛

3-أن عينة الدراسة تتمتع بمستوى تعليمي عالي يؤهلهم لتمثيل المجتمع والإجابة على الاستبيان خاصة أن توزيع المؤهل العلمي للعينة فيه نسبة معتبرة من حملة الشهادات العليا (ماجستير، دكتوراه) بنسبة 30.6 %؛

4-غالبية أفراد عينة الدراسة لديهم رؤية مبنية على ضرورة الانتقال إلى القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية؛

5-أغلب عينة الدراسة يوافقون على أن القيمة العادلة لها أثر في تحسين جودة القوائم المالية؛

6-نقص الخبرة المهنية لدى بعض أفراد العينة أثر على الإجابة فيما يخص المحور الأول من الدراسة الذي يتعلق بمدى وجود مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية؛

7-اختلاف وجهات النظر بين الأكاديميين والمهنيين أثر على الإجابات فيما يخص المحور الثالث الذي يتعلق بمدى وجود محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

8-ترى جميع الفئات المستهدفة ان البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتوفر على الظروف المناسبة التي من شانها تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فهي تواجه عدة عوائق.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التطبيقية التي مست عينة من المهنيين والأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمالية. توصلنا إلى مجموعة من النتائج، حيث اتفقت العينة على أن تطبيق القيمة العادلة يؤثر على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال زيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية، زيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية، زيادة قابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية وزيادة قابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية. كما تؤيد فئة كبيرة من عينة الدراسة على أن هناك مبررات كافية تعزز من اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على التكلفة التاريخية.

كما تضح لنا من خلال الدراسة التطبيقية والنتائج المتوصل إليها أنه وبالرغم من تبني النظام المحاسبي المالي المطبق في البيئة المحاسبية الجزائرية لمفهوم القيمة العادلة من خلال ما شرعه القانون الجزائري إلا أنه تطبيقه واجه العديد من العوائق، حيث تواجه البيئة المحاسبية الجزائرية صعوبات كبيرة في تطبيق القيمة العادلة لعدم توفر الظروف الثقافية والقانونية والاقتصادية المناسبة.

عليه يمكن اثبات الفرضية الأولى:

"**هناك مبررات كافية تؤدي إلى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية**"

وعليه يمكن اثبات الفرضية الثانية

"**يؤثر تطبيق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** "، من خلال ما يلي:

- توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة قابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة قابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

وعليه يمكن اثبات الفرضية الثالثة:

" هناك محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

وعليه يمكن اثبات الفرضية الرابعة:

" هناك عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية "

خاتمة عامة

خاتمة

اكتسى مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي اهتماما ودعما خاصا من قبل الهيئات المحاسبية العالمية، من خلال إصدار العديد من المعايير المحاسبية التي تقضي بتطبيق القيمة العادلة عند التقييم كأساس للقياس المحاسبي، بهدف تقديم معلومات ذات جودة لمستخدمي القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية المعتمدة، قصد اتخاذ قرارات رشيدة سواء استثمارية أو ائتمانية.

ومواكبة للتطورات الاقتصادية، وعلى غرار دول العالم توجهت الجزائر نحو الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، والمعايير الدولية للتقارير المالية خاصة فيما تعلق بالقياس المحاسبي. حيث تبنى هذا النظام تطبيق القيمة العادلة "القيمة الحقيقية "كأسلوب للقياس المحاسبي. لكن يجب إلى أن القيمة العادلة ليست هي القيمة الحقيقية التي جاء بها النظام المالي المحاسبي، إلا أن غياب الأسواق المالية النشطة التي يرتكز عليها تحديد القيمة العادلة في الجزائر يعيق تطبيقها في ظل البيئة المحاسبية الحالية.

تطرق هذ البحث إلى استعراض مختلف الجوانب النظرية ذات العلاقة بالموضوع، وتوضيح مختلف المفاهيم المتعلقة بمتغيرات البحث، وسعت في جانبها التطبيقي إلى معرفة أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال تأثيرها على مختلف الخصائص النوعية للمعلومات المالية بشكل أساسي، وإلى معرفة عوائق تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية بشكل ثانوي. وذلك من خلال دراسة ميدانية استهدفت مجموعة من المهنيين في المؤسسات الاقتصادية ومكاتب المحاسبة المعتمدة والأكاديميين من أساتذة جامعيين في مجال المحاسبة والمالية عن طريق توزيع استمارة تشمل محاور تعالج موضوع البحث للإجابة على إشكالية البحث واختبار فرضياتها.

أولا: نتائج البحث

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية التي قام بها الباحث تم التوصل إلى العديد من النتائج، يتم استعراضها فيما يلي:

أ-القياس المحاسبي وفقا للتكلفة التاريخية يواجه مشكل ملاءمة المعلومات المالية، ذلك أنها تمثل الواقع الفعلي وقت وقوع الحدث الاقتصادي، لكن فيما بعد تصبح هذه القيمة المسجلة بها أحداثا من الماضي وهي تختلف عن القيمة الحالية، وبالتالي فالمعلومات التي توفرها خاطئة؛

ب -في ظل التكلفة التاريخية توجد صعوبة في المقارنة بين الفترات المالية بسبب التغيرات في المؤشرات الاقتصادية (التضخم، سعر الفائدة) وتغير القيمة النقدية مما يوثر على مصداقية المعلومات المالية؛

ج- يحقق نموذج التكلفة التاريخية قدر كبير من الموثوقية، خاصة في ظل غياب سوق نشطة، ففي حالة عدم وجود سوق مالي يتم تقدير القيمة العادلة باللجوء الى التوقعات بالتدفقات النقدية المستقبلية، وعلى اختيار معدلات الخصم المناسبة، والذي يعتمد أساسا على الافتراضات وأخطاء القياس؛

د- تعمل القيمة العادلة على تحقيق تقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية من خلال أخذ الظروف الاقتصادية السائدة بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية عكس القياس بالتكلفة التاريخية؛

و- كان هناك تأييد كبير من قبل جميع الفئات المستهدفة على التحول من طريقة القياس بالتكلفة التاريخية إلى طريقة قياس بديلة؛

ز- تطبيق القياس بالقيمة العادلة يعزز من الخصائص النوعية للبيانات المنشورة في القوائم المالية وبالتالي على جودتها حيث أن:

- تطبيق القيمة العادلة يزيد من ملاءمة البيانات المنشورة في القوائم المالية لأن:

- المعلومات المالية وفق القيمة العادلة تتلاءم مع الظروف المناسبة مما يساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة؛

- المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تزود المستثمرين بنظرة تنبئية مستقبلية لقيمة المؤسسة؛

- المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تساعد مستخدميها في تقييم صحة توقعاتهم السابقة.

- تطبيق القيمة العادلة يزيد من موثوقية البيانات المنشورة في القوائم المالية لأن:

- المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تتسم بالحياد وبالموضوعية؛

- البيانات الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة تقدم صورة صادقة للمعاملات والأحداث؛

- البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة أكثر شمولية أي تأخذ بعين الاعتبار كل الظروف المحيطة بالعنصر المراد قياسه؛

- المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تمكن من التحقق من تمثيلها الصادق للواقع من قبل مستخدميها.

- تطبيق القيمة العادلة يزيد من قابلية فهم البيانات المنشورة في القوائم المالية لأن:

- القياس بالقيمة العادلة يؤدي إلى إنتاج معلومات واضحة أي خالية من الغموض والتعقيد؛

- القياس بالقيمة العادلة يسمح بتوفير معلومات تمكن المستخدمين الذين لديهم دراية كافية في المجال المحاسبي بإدراك تلك المعلومات؛

– تطبيق محاسبة القيمة العادلة يجعل المعلومات المالية أكثر وضوحا للميزانية وحساب النتيجة؛

– القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة توفر كافة المعلومات المهمة لحاجات المستخدمين.

– تطبيق القيمة العادلة يزيد من قابلية مقارنة البيانات المنشورة في القوائم المالية لأن:

– تطبيق القياس بالقيمة العادلة يعزز من قابلية المقارنة مع السنوات السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية؛

– البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة في ظل تقلبات الأسعار تمكن من إجراء مقارنات مختلفة لهذه البيانات؛

– المعلومات المالية وفق القيمة العادلة تمتاز بقابلية المقارنة مع عدة مؤسسات أخرى في نفس القطاع في فترة مالية واحدة؛

– القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة تمكن المستخدمين من إجراء المقارنات المكانية اللازمة وبين السنوات المختلفة بغرض تقييم الأداء المالي؛

– معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المالية؛

– تزويد المعلومات المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية وفق القيمة العادلة يعزز من جودة القوائم المالية؛

– جودة القوائم المالية تقاس على أساس جودة المعايير المحاسبية التي تم تطبيقها في إعدادها؛

– البيانات المالية الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة ملائمة وموثوق بها إلا أن مستخدميها يواجهون صعوبة فهمها؛

– تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري مفهوم القيمة العادلة من خلال مصطلح "القيمة الحقيقية " أمر جيد لكن تطبيقها على أرض الواقع يبقى صعبا جدا في ظل البيئة المحاسبية التي تعمل فيها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

– جميع الفئات المستهدفة ترى بأن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتوفر على الظروف المناسبة التي تسمح بتطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فهي تواجه عدة عوائق من أهمها:

* غياب سوق مالي نشط مما يجعل العديد من الأصول والخصوم التي تقدر بالقيمة العادلة أكثر ذاتية، وبالتالي فإن القياس يكون أقل موثوقية؛

* غياب سوق مالي نشط مما يؤدي إلى قياس القيمة العادلة على أساس التدفقات النقدية المستقبلية، الذي يعمل على إخفاء سوء التقدير والتلاعب بالأرقام؛

* عدم وجود سوق مالي نشط في الجزائر يعتبر عائقا لتطبيق القيمة العادلة وله تأثير سلبي على الإفصاح في المعلومات المالية المهمة في قرارات مستخدمي القوائم المالية؛

* الممارسون للمحاسبة لا يتمتعون بفهم واضح لمفهوم القيمة العادلة في الجزائر؛

* عدم تبني الهيئات المحاسبية الجزائرية لإطار واضح لمحاسبة القيمة العادلة يصعب من تطبيقها؛

* عدم الزامية المشرع الجزائري باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يضيق من استخدامها؛

* غياب الإطار المفاهيمي القانوني لتوضيح الوعاء الضريبي عند الانتقال من قياس التكلفة التاريخية إلى قياس القيمة العادلة لعناصر القوائم المالية؛

* غياب العنصر البشري المؤهل لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يصعب من تطبيقها؛

* إعداد وعرض البيانات المالية وفق القيمة العادلة يتطلب فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية.

ثانيا: الاقتراحات

بناءً على النتائج المتوصل إليها يمكن توجيه الاقتراحات التالية:

– ضرورة الاعتماد المزدوج بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة معا خاصة في ظل ضعف غياب العنصر البشري المؤهل لتطبيق القيمة العادلة بهدف التمرن على أساليب تطبيقها والتعود عليها؛

– يجب توسيع تطبيق القيمة العادلة في عملية القياس والإفصاح المحاسبي من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قصد تعزيز جودة القوائم المالية والتعبير الصادق للمركز المالي للمؤسسة؛

– العمل على نشر الوعي لدى المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية المتضمنة للقيمة العادلة وقواعد تطبيقها والافصاح الواردة فيها من خلال إقامة دورات تكوين وملتقيات علمية تهتم بهذا الموضوع؛

– ضرورة التنسيق بين الفئة المهنية العاملة في المؤسسات الاقتصادية والفئة الأكاديمية في الجامعات من أجل تبادل الخبرات العلمية بينهم؛

– ضرورة تفعيل دور بورصة الجزائر وتطويرها وتسهيل إجراءات الدخول إليها لأنها تعد مرجعا مهما للحصول على القيمة العادلة بكفاءة وفاعلية؛

– تحيين وتكييف النظام المحاسبي المالي وجعله أكثر مرونة مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية لتوضيح وتسهيل تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

– توفير قوانين وتشريعات تساهم في توضيح الوعاء الضريبي عند الانتقال من قياس التكلفة التاريخية إلى قياس القيمة العادلة لعناصر القوائم المالية؛

– السعي على توفير بيئة ملائمة لتطبيق القيمة العادلة من خلال دراسة المشاكل التي تعيق تطبيقها من خبراء ومتخصصين ووضع الحلول المناسبة لمعالجتها؛

– ضرورة تفعيل دور المنظمات المحاسبية الوطنية لتسهيل تطبيق القيمة العادلة؛

– ضرورة تحديث القوانين المحاسبية بما يتماشى والمستجدات المحاسبية على الصعيد الدولي للنهوض بمهنة المحاسبة خاصة في مجال تطبيق القيمة العادلة؛

– ضرورة مواكبة المجلس الوطني للمحاسبة لكل التطورات الحاصلة في مفاهيم القيمة العادلة من خلال عقد دورات تكوينية حول تطبيق القيمة العادلة في ظل النظام المالي المحاسبي؛

– تفعيل دور التعليم المحاسبي بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

ثالثا: آفاق البحث

تناول هذا البحث موضوعا مهما في المجال المحاسبي المالي وهو أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ورغم الجهود المبذولة للإلمام بكل جوانب البحث إلا أنه لا يخلو من النقائص ويحتاج إلى المزيد من التوسع والإحاطة بالجوانب التي لم يشملها، وعليه يمكن طرح بعض الإشكاليات من أجل دراسات مستقبلية أكثر تخصصا منها:

– أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على قيمة المؤسسة–دراسة تطبيقية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

– أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على ترشيد القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

– أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على ملاءمة وموثوقية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الملاحـــق

الملحق رقم 01: قائمة الأساتذة المحكمين لاستمارة الدراسة

الأستاذ	الدرجة العلمية	الجامعة
بلعة جويدة	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة فرحات عباس سطيف 1
العينوس رياض	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة فرحات عباس سطيف 1
بالرقي تجاني	أستاذ	جامعة فرحات عباس سطيف 1
سبتي اسماعيل	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة محمد بوضياف مسيلة
روابحي عبد الناصر	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة فرحات عباس سطيف 1
عياد السعدي	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة فرحات عباس سطيف1
كيموش بلال	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة
لطرش فريد	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة فرحات عباس سطيف1
جودي إيمان	أستاذ مساعد قسم ب	جامعة فرحات عباس سطيف1
عاشوري عبد الناصر	أستاذ مساعد قسم ب	جامعة فرحات عباس سطيف1
بولمطارد فريد	أستاذ محاضر قسم ب	المدرسة العليا لعلوم التسيير عنابة

الملحق رقم 02: استبيان الدراسة باللغة العربية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة فرحات عباس سطيف 1–كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استبيان موجه للمهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته أختي الفاضلة/أخي الفاضل، تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان **"أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية" بغرض إنجاز أطروحة دكتوراه.**

تم اختياركم للمساهمة في الإجابة على الاستبيان لأهمية أخذ رأيكم في الموضوع، وخبرتكم في مجال المحاسبة، لذا نرجو منكم إبداء رأيكم حول فقراته من خلال الإجابة عن الأسئلة المطروحة، كما أؤكد لكم بأن هدف الدراسة أكاديمي بحت، وأن كل المعلومات تجمع لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تفهمكم وتعاونكم معنا.

أولا: البيانات الشخصية والمهنية: وضع الإشارة (X) في الخانة المناسبة

1–المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى ☐.....

2–الوظيفة: أستاذ جامعي ☐ خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐

إطار محاسب ☐ مدير المالية والمحاسبة ☐

3–الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

4–القطاع: عام ☐ خاص ☐

المحور الأول: مدى وجود مبررات كافية تؤدي الى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	القياس المحاسبي وفقا للتكلفة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، بعدها تصبح المعلومات التي توفرها أحداثا من الماضي.					
02	في ظل التكلفة التاريخية نجد صعوبة في المقارنة بين الفترات المالية بسبب التغيرات في المؤشرات الاقتصادية (التضخم، سعر الفائدة).					
03	المعلومات المعدة وفقا للتكلفة التاريخية بعيدة عن الواقع مما يؤثر على مصداقيتها.					
04	القياس بالقيمة العادلة ينتج معلومات ذات قوة ديناميكية أكثر مقارنة قياسا بالتكلفة التاريخية.					
05	تعمل القيمة العادلة على تحقيق تقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية من خلال أخذ الظروف الاقتصادية السائدة بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.					
06	ترخيص النظام المحاسبي المالي بتقييم عدد من العناصر بالقيمة العادلة يشجع من تطبيقها.					

المحور الثاني تطبيق القياس بالقيمة العادلة يؤثر على جودة القوائم المالية:

1-العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	المعلومات المالية وفق القيمة العادلة تتلاءم مع الظروف المناسبة مما يساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة.					
02	تزود المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة المستثمرين بنظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة.					
03	تساعد المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة مستخدميها في تقييم صحة توقعاتهم السابقة.					
04	القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يوفر ملاءمة أكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية.					
05	تساعد المعلومات المالية المستندة إلى القيمة العادلة مستخدمي المعلومة في اتخاذ القرارات.					

2-العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تتسم المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة بالحياد					
02	البيانات الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة تقدم صورة صادقة للمعاملات والأحداث.					
03	البيانات الواردة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة تمتاز بالموضوعية.					
04	البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة أكثر شمولية أي تأخذ بعين الاعتبار كل الظروف المحيطة بالعنصر المراد قياسه.					
05	المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تتميز بدرجة معينة من الحيطة.					
06	المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تمكن من التحقق من تمثيلها الصادق للواقع من قبل مستخدميها.					

3-العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات المالية الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يؤدي القياس بالقيمة العادلة إلى إنتاج معلومات واضحة أي خالية من الغموض والتعقيد.					
02	المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر قابلية للفهم لمستخدميها من التكلفة التاريخية.					
03	يسمح القياس بالقيمة العادلة بتوفير معلومات تسمح للمستخدمين الذين لديهم دراية كافية في المجال المحاسبي بإدراك تلك المعلومات.					
04	تطبيق محاسبة القيمة العادلة يجعل المعلومات المالية أكثر وضوحا للميزانية وحساب النتيجة.					
05	توفر القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة كافة المعلومات المهمة لحاجات المستخدمين.					

4-العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية						
الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تطبيق القياس بالقيمة العادلة يعزز من قابلية المقارنة مع السنوات السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية.					
02	تمكن البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة في ظل تقلبات الأسعار من إجراء مقارنات مختلفة لهذه البيانات.					
03	تمتاز المعلومات المالية وفقا للقيمة العادلة بقابلية المقارنة مع عدة مؤسسات أخرى في نفس القطاع عن فترة مالية واحدة.					
04	تمكن القوائم المالية المستندة وفق القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات اللازمة بين السنوات لغرض تقييم الأداء المالي.					
05	تمكن القوائم المالية المستندة وفقا للقيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات المكانية اللازمة لغرض تقييم الأداء المالي.					

المحور الثالث: محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	في ظل غياب سوق مالي نشط العديد من الأصول والخصوم مدخلاتها وأساليب تقدير قيمتها العادلة تكون أكثر ذاتية، وبالتالي فإن القياس يكون أقل موثوقية.					
02	في ظل غياب سوق مالي نشط فإنه يتم قياس القيمة العادلة على أساس التدفقات النقدية المستقبلية، الذي من شأنه إخفاء سوء التقدير والتلاعب بالأرقام.					
03	تكلفة الحصول على المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكبر من العائد المتوقع منها.					
04	البيانات المالية الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة ملائمة وموثوق بها إلا أن مستخدميها يواجهون صعوبة فهمها.					
05	تعكس جودة القوائم المالية طبيعة المعلومات التي يرغب مستخدموها الحصول عليها لاتخاذ القرارات.					
06	تقاس جودة القوائم المالية على أساس جودة المعايير المحاسبية التي تم تطبيقها في إعدادها.					
07	تقاس جودة القوائم المالية على أساس جودة الأرباح التي تمكننا من الحصول على صافي الربح الحقيقي الذي يعكس الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة.					
08	معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المالية.					
09	تزويد المعلومات المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية وفق القيمة العادلة يعزز من جودة القوائم المالية.$					

المحور الرابع: عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	الفقرات	غيرموافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	عدم وجود سوق مالي نشط في الجزائر كان عائقا لتطبيق القيمة العادلة وله تأثير سلبي على الإفصاح في المعلومات المالية المهمة في قرارات مستخدمي القوائم المالية.					
02	غياب سوق مالي نشط في الجزائر أدى إلى صعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة مما يعيق إجراء مقارنة قياسات القيمة العادلة.					
03	لا يتمتع الممارسون للمحاسبة بفهم واضح لمفهوم القيمة العادلة في الجزائر.					
04	تعتبر البيئة الاقتصادية الجزائرية غير جاهزة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.					
05	عدم تبني الهيئات المحاسبية الجزائرية لإطار واضح لمحاسبة القيمة العادلة يصعب من تطبيقها.					
06	عدم تحيين وتكييف النظام المحاسبي المالي مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية يصعب تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.					
07	غياب الإطار المفاهيمي القانوني لتوضيح الوعاء الضريبي عند الانتقال من قياس التكلفة التاريخية إلى قياس القيمة العادلة لعناصر القوائم المالية.					
08	غياب العنصر البشري المؤهل لأسس تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يصعب من تطبيقها.					
09	عدم الزامية المشرع الجزائري باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يضيق من استخدامها.					
10	يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية.					

الملحق رقم 03: استبيان الدراسة باللغة الفرنسية

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Farhat Abbas Setif 1-

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et de Gestion

Un questionnaire adressé aux professionnels et universitaires dans le domaine de la comptabilité

Madame, Monsieur :

Le chercheur mène une étude intitulée « **L'effet de l'application de la comptabilité à la juste valeur sur la qualité des états financiers des entreprises économiques** » dans le but de réaliser une thèse de doctorat.

Nous avons l'honneur de vous demander de bien vouloir nous répondre à ce questionnaire pour en arriver au but de cette étude et généraliser ses résultats, et cela sur la base de votre point de vue objectif. Enfin, nous vous informons que vos réponses ne seront utilisées que pour les buts de l'étude et quelles seront traitées dans le secret total. Nous vous remercions pour votre bonne collaboration. Veuillez agréer l'expression de nos sincères salutations.

Merci pour votre aimable compréhension et coopération avec nous.

Premièrement : Données personnelles et professionnelles : Mettre un (x) dans la case appropriée

1- Diplôme académique :

Licence☐ Master☐ Magister ☐ doctorat ☐ autres ……

2-Poste :

Professeur des universités ☐ Expert-comptable ☐ Commissaire aux compte☐

–Comptable agréé ☐ Chef département Finance Comptabilité ☐

Cadre comptable☐

3-Expérience professionnelle: Moins de 5 ans☐ 5-10 ans ☐ Plus de 10 ans ☐

4 -Secteur : public ☐ privé ☐

Le premier axe : **la mesure dans laquelle il existe des justifications suffisantes qui conduisent à promouvoir l'adoption de l'évaluation comptable à la juste valeur au lieu du coût historique**

N°	paragraphes	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	neutre	d'accord	tout a fait d'accord
01	La mesure comptable selon le coût historique est valable au moment de l'événement, après quoi les informations que vous fournissez deviennent des événements du passé					
02	Compte tenu du coût historique, nous éprouvons des difficultés à comparer les périodes financières en raison de l'évolution des indicateurs économiques (inflation, taux d'intérêt)					
03	L'information préparée selon le coût historique est loin de la réalité, ce qui affecte sa crédibilité					
04	L'évaluation à la juste valeur produit des informations plus dynamiques par rapport au coût historique					
05	La juste valeur travaille à la convergence entre les valeurs économiques et les valeurs comptables en tenant compte des conditions économiques en vigueur lors de la préparation des états financiers.					
06	Autoriser le système comptable financier à évaluer un certain nombre d'éléments à la juste valeur encourage leur application					

Le deuxième axe : L'application de l'évaluation à la juste valeur affecte la qualité des états financiers :

1- La relation entre l'application de la comptabilité à la juste valeur et l'augmentation de la pertinence des données contenues dans les états financiers dans les entreprises économiques algériennes

N°	paragraphes	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	neutre	d'accord	tout a fait d'accord
01	L'information financière selon la juste valeur est appropriée aux circonstances appropriées, ce qui aide ses utilisateurs à prendre les décisions appropriées					
02	L'information financière préparée selon la juste valeur offre aux investisseurs une vision prédictive de la valeur de l'institution					
03	L'information financière préparée à la juste valeur aide ses utilisateurs à évaluer la validité de leurs prévisions passées					
04	L'évaluation comptable à la juste valeur offre une plus grande commodité par rapport au coût historique					
05	L'information financière fondée sur la juste valeur aide les utilisateurs de l'information à prendre des décisions					

2- La relation entre l'application de la comptabilité à la juste valeur et l'augmentation de la fiabilité des données contenues dans les états financiers des entreprises économiques algériennes :

N°	paragraphes	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	neutre	d'accord	tout a fait d'accord
01	L'information financière établie à la juste valeur est neutre					
02	Les déclarations dans les états financiers basées sur la juste valeur donnent une image fidèle des transactions et des événements.					
03	Les données contenues dans les états financiers selon la juste valeur sont objectives					
04	Les données publiées dans les états financiers selon la juste valeur sont plus complètes, c'est-à-dire qu'elles tiennent compte de toutes les circonstances entourant l'élément à évaluer					
05	L'information financière établie sur la base de la juste valeur se caractérise par un certain degré de prudence					
06	L'information financière établie selon la juste valeur permet de vérifier sa fidèle représentation de la réalité par ses utilisateurs.					

3-La relation entre l'application de la comptabilité à la juste valeur et la capacité à comprendre les états financiers contenus dans les états financiers des entreprises économiques algériennes

N°	paragraphes	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	neutre	d'accord	tout a fait d'accord
01	Une évaluation à la juste valeur donne des informations claires, exemptes de complexité					
02	L'information financière préparée à la juste valeur est plus compréhensible pour ses utilisateurs que le coût historique					
03	Une évaluation à la juste valeur permet de fournir des informations permettant aux utilisateurs ayant des connaissances comptables suffisantes de percevoir ces informations.					
04	L'application de la comptabilité à la juste valeur rend l'information financière plus visible pour le bilan et le compte du résultat.					
05	Les états financiers préparés selon la juste valeur fournissent toutes les informations importantes pour les besoins des utilisateurs.					

4- La relation entre l'application de la comptabilité à la juste valeur et la comparabilité des données contenues dans les états financiers dans les entreprises économiques algériennes						
N°	**Paragraphes**	**Pas du tout d'accord**	**Pas d'accord**	**neutre**	**d'accord**	**tout a fait d'accord**
01	L'application de l'évaluation à la juste valeur améliore la comparabilité avec les années précédentes lors de l'évaluation des éléments des états financiers.					
02	Les données publiées dans les états financiers selon la juste valeur compte tenu des variations de prix permettent d'effectuer des comparaisons différentes de ces données.					
03	L'information financière selon la juste valeur se caractérise par sa comparabilité avec plusieurs autres entreprises du même secteur pour un même exercice.					
04	Les états financiers basés sur la juste valeur permettent aux utilisateurs d'effectuer les comparaisons nécessaires entre les années afin d'évaluer la performance financière.					
05	Les états financiers basés sur la juste valeur permettent aux utilisateurs d'effectuer les comparaisons spatiales nécessaires aux fins d'évaluation de la performance financière.					

Le troisième axe : les déterminants qui permettent une bonne application de la juste valeur pour atteindre la qualité des états financiers dans les entreprises économiques algériennes

N°	**Paragraphes**	**Pas du tout d'accord**	**Pas d'accord**	**neutre**	**d'accord**	**tout a fait d'accord**
01	En l'absence d'un marché financier actif, de nombreux actifs et passifs dont les données et les méthodes d'estimation de leur juste valeur sont plus subjectives, et donc l'évaluation est moins fiable					
02	En l'absence de marché financier actif, la juste valeur est évaluée sur la base des flux de trésorerie futurs, ce qui masquerait les erreurs de calcul et la manipulation des chiffres					
03	Le coût d'obtention d'informations financières préparées à la juste valeur est supérieur au rendement attendu					
04	Les informations financiers contenus dans les états financiers à la juste valeur sont appropriés et fiables, mais leurs utilisateurs éprouvent des difficultés à les comprendre					
05	La qualité des états financiers reflète la nature de l'information que ses utilisateurs souhaitent obtenir pour prendre des décisions					
06	La qualité des états financiers est mesurée sur la base de la qualité des normes comptables qui ont été appliquées pour leur préparation.					
07	La qualité des états financiers est mesurée sur la base de la qualité des résultats, ce qui permet d'obtenir le résultat net réel reflétant l'image fidèle de l'activité de l'établissement.					
08	L'information sur la juste valeur améliore le contenu informationnel des états financiers et augmente la qualité de l'information financière.					

09	Le fait de fournir à l'information financière établie sur la base du coût historique des informations complémentaires selon la juste valeur améliore la qualité des états financiers.					

Quatrième Axe : Obstacles à l'application de la juste valeur dans l'environnement comptable algérien

N°	paragraphes	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	neutre	d'accord	tout a fait d'accord
01	L'absence d'un marché financier actif en Algérie a été un obstacle à l'application de la juste valeur et a eu un impact négatif sur la divulgation d'informations financières importantes dans les décisions des.					
02	L'absence d'un marché financier actif en Algérie a rendu difficile la détermination de la juste valeur marchande, ce qui empêche de procéder à une comparaison des évaluations à la juste valeur.					
03	Les praticiens de la comptabilité n'ont pas une compréhension claire de la notion de juste valeur en Algérie.					
04	L'environnement économique algérien n'est pas prêt pour l'application de la comptabilité à la juste valeur.					
05	L'incapacité des organismes comptables algériens à adopter un cadre clair pour la comptabilisation à la juste valeur est difficile à mettre en œuvre.					
06	Faute de mise à jour et d'adaptation du système de comptabilité financière avec les évolutions des normes comptables internationales, il est difficile de mettre en œuvre la juste valeur dans les entreprises algériennes.					
07	L'absence de cadre juridique conceptuel permettant de clarifier l'assiette fiscale lors du passage de la mesure du coût historique à la mesure de la juste valeur des éléments des états financiers.					
08	L'absence d'élément humain qualifié pour les fondements de l'application de la juste valeur dans l'environnement comptable algérien est difficile à mettre en œuvre.					
09	L'absence d'obligation du législateur algérien d'utiliser la juste valeur comme base d'évaluation comptable restreint son utilisation.					
10	La préparation et la présentation des états financiers selon la juste valeur nécessitent une longue période de temps, ce qui peut retarder l'arrivée des informations aux utilisateurs des états financiers.					

الملحق رقم 04: مجموعة الشركات المعنية بالدراسة

اسم الشركة	النشاط الرئيسي	مقر الشركة
شركة الاسمنت عين الكبيرة	صناعة الاسمنت	ولاية سطيف
شركة براوند BRANDT ALGERIE	الصناعة الالكترونية	ولاية سطيف
شركة IRIS	الصناعة الالكترونية	ولاية سطيف
شركة CONDOR	الصناعة الالكترونية	ولاية برج بوعريريج
شركة موبيليس MOBILIS	خدمات الهاتف النقال	ولاية سطيف
شركة فارم انفاست PHARM INVEST	صناعة الأدوية	ولاية سطيف
شركة BCR	صناعة الصنابير واللوالب والسكاكين	ولاية سطيف
مكاتب خبراء المحاسبة ومحافظو الحسابات المعتمدون	ولايات الشرق الجزائري	

مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS

- **الملحق رقم 05**: الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول مدى وجود مبررات كافية تؤدي الى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية

Corrélations

		القياس المحاسبي وفقا للتكلفة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، بدلا من تصحيح المعلومات التي توفرها أحداثا من الماضي.	في ظل التكلفة التاريخية نجد صعوبة في المقارنة بين الفترات المالية بسبب التغيرات في المؤشرات الاقتصادية (التضخم، سعر الفائدة).	المعلومات المعدة وفقا للتكلفة التاريخية بعيدة عن الواقع مما يؤثر على مصداقيتها.	القياس بالقيمة العادلة ينتج معلومات ذات قوة بنبؤية أكثر مقارنة قياسا بالتكلفة التاريخية.	تحمل القيمة العادلة على تحقيق تقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية من خلال أخذ الظروف الاقتصادية السائدة بعين الاعتبار	ترخيص النظام المحاسبي المالي بتقييم عدد من العناصر بالقيمة العادلة يشجع من تطبيقها.	MEANX
القياس المحاسبي وفقا للتكلفة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، بدلا من تصحيح المعلومات التي توفرها أحداثا من الماضي.	Corrélation de Pearson	1	,430**	,293**	,399**	,382**	,147*	,678**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,028	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222
في ظل التكلفة التاريخية نجد صعوبة في المقارنة بين الفترات المالية بسبب التغيرات في المؤشرات الاقتصادية (التضخم، سعر الفائدة).	Corrélation de Pearson	,430**	1	,249**	,361**	,465**	,258**	,681**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222
المعلومات المعدة وفقا للتكلفة التاريخية بعيدة عن الواقع مما يؤثر على مصداقيتها.	Corrélation de Pearson	,293**	,249**	1	,479**	,159*	,140*	,618**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,018	,037	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222
القياس بالقيمة العادلة ينتج معلومات ذات قوة بنبؤية أكثر مقارنة قياسا بالتكلفة التاريخية.	Corrélation de Pearson	,399**	,361**	,479**	1	,485**	,334**	,750**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222
تحمل القيمة العادلة على تحقيق تقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية من خلال أخذ الظروف الاقتصادية السائدة بعين الاعتبار	Corrélation de Pearson	,382**	,465**	,159*	,485**	1	,434**	,699**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,018	,000		,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222
ترخيص النظام المحاسبي المالي بتقييم عدد من العناصر بالقيمة العادلة يشجع من تطبيقها.	Corrélation de Pearson	,147*	,258**	,140*	,334**	,434**	1	,571**
	Sig. (bilatérale)	,028	,000	,037	,000	,000		,000
	N	222	222	222	222	222	222	222
MEANX	Corrélation de Pearson	,678**	,681**	,618**	,750**	,699**	,571**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	222	222	222	222	222	222	222

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

-

الملحق رقم 06: الاتساق الداخلي لعبارات البعد الأول: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

Corrélations

		المعلومات المالية وفق القيمة العادلة تتلاءم مع الظروف المناسبة مما يساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة.	تزود المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة المستثمرين بنظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة.	تساعد المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة مستخدميها في تقييم صحة توقعاتهم السابقة.	القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يوفر ملاءمة أكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية.	تساعد المعلومات المالية المستندة إلى القيمة العادلة مستخدمي المعلومة في اتخاذ القرارات.	MEANY1
المعلومات المالية وفق القيمة العادلة تتلاءم مع الظروف المناسبة مما يساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة.	Corrélation de Pearson	1	,379**	,340**	,540**	,479**	,754**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222
تزود المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة المستثمرين بنظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة.	Corrélation de Pearson	,379**	1	,447**	,320**	,419**	,714**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222
تساعد المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة مستخدميها في تقييم صحة توقعاتهم السابقة.	Corrélation de Pearson	,340**	,447**	1	,263**	,444**	,692**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222
القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يوفر ملاءمة أكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية.	Corrélation de Pearson	,540**	,320**	,263**	1	,450**	,708**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222
تساعد المعلومات المالية المستندة إلى القيمة العادلة مستخدمي المعلومة في اتخاذ القرارات.	Corrélation de Pearson	,479**	,419**	,444**	,450**	1	,759**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000
	N	222	222	222	222	222	222
MEANY1	Corrélation de Pearson	,754**	,714**	,692**	,708**	,759**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	222	222	222	222	222	222

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم 07: الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

Corrélations

		تقسم المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة بالحيطة	البيانات الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة تقدم صورة صادقة للمعاملات والأحداث.	البيانات الواردة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة تمتاز بالموضوعية.	البيانات المعتبرة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة أكثر شمولية أي تأخذ بعين الاعتبار كل الظروف المحيطة بالعنصر المراد قياسه.	المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تتميز بدرجة معينة من الحيطة.	المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تمكن من التحقق من تمثيلها الصادق للواقع من قبل مستخدميها.	MEANY2
تقسم المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة بالحيطة	Corrélation de Pearson	1	,404**	,462**	,437**	,433**	,389**	,750**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222
البيانات الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة تقدم صورة صادقة للمعاملات والأحداث.	Corrélation de Pearson	,404**	1	,426**	,378**	,211**	,346**	,642**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,002	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222
البيانات الواردة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة تمتاز بالموضوعية.	Corrélation de Pearson	,462**	,426**	1	,350**	,448**	,335**	,706**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222
البيانات المعتبرة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة أكثر شمولية أي تأخذ بعين الاعتبار كل الظروف المحيطة بالعنصر المراد قياسه.	Corrélation de Pearson	,437**	,378**	,350**	1	,400**	,540**	,726**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222
المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تتميز بدرجة معينة من الحيطة.	Corrélation de Pearson	,433**	,211**	,448**	,400**	1	,412**	,700**
	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,000	,000		,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222
المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تمكن من التحقق من تمثيلها الصادق للواقع من قبل مستخدميها.	Corrélation de Pearson	,389**	,346**	,335**	,540**	,412**	1	,710**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	222	222	222	222	222	222	222
MEANY2	Corrélation de Pearson	,750**	,642**	,706**	,726**	,700**	,710**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	222	222	222	222	222	222	222

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم 08: الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات المالية الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

Corrélations

		تطبيق القياس بالقيمة العادلة يعزز من قابلية المقارنة مع السنوات السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية.	تمكن البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة في ظل تقلبات الأسعار من إجراء مقارنات مختلفة لهذه البيانات.	تمتاز المعلومات المالية وفقا للقيمة العادلة بقابلية المقارنة مع عدة مؤسسات أخرى في نفس القطاع عن فترة مالية واحدة.	تمكن القوائم المالية المستندة وفق القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات اللازمة بين السنوات لغرض تقييم الأداء المالي.	تمكن القوائم المالية المستندة وفقا للقيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات المكانية اللازمة لغرض تقييم الأداء المالي.	MEANY4
تطبيق القياس بالقيمة العادلة يعزز من قابلية المقارنة مع السنوات السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	1	,558**	,447**	,599**	,504**	,825**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222
تمكن البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة في ظل تقلبات الأسعار من إجراء مقارنات مختلفة لهذه البيانات.	Corrélation de Pearson	,558**	1	,413**	,485**	,346**	,728**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222
تمتاز المعلومات المالية وفقا للقيمة العادلة بقابلية المقارنة مع عدة مؤسسات أخرى في نفس القطاع عن فترة مالية واحدة.	Corrélation de Pearson	,447**	,413**	1	,439**	,430**	,713**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222
تمكن القوائم المالية المستندة وفق القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات اللازمة بين السنوات لغرض تقييم الأداء المالي.	Corrélation de Pearson	,599**	,485**	,439**	1	,602**	,812**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222
تمكن القوائم المالية المستندة وفقا للقيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات المكانية اللازمة لغرض تقييم الأداء المالي.	Corrélation de Pearson	,504**	,346**	,430**	,602**	1	,748**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000
	N	222	222	222	222	222	222
MEANY4	Corrélation de Pearson	,825**	,728**	,713**	,812**	,748**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	222	222	222	222	222	222

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم 09: الاتساق الداخلي لعبارات البعد الرابع: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

Corrélations

		تطبيق القياس بالقيمة العادلة يعزز من قابلية المقارنة مع السنوات السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية.	تمكن البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة في ظل تقلبات الأسعار من إجراء مقارنات مختلفة لهذه البيانات.	تمتاز المعلومات المالية وفقا للقيمة العادلة بقابلية المقارنة مع عدة مؤسسات أخرى في نفس القطاع عن فترة مالية واحدة.	تمكن القوائم المالية المستندة وفق القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات اللازمة بين السنوات لغرض تقييم الأداء المالي.	تمكن القوائم المالية المستندة وفقا للقيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات المكانية اللازمة لغرض تقييم الأداء المالي.	MEANY4
تطبيق القياس بالقيمة العادلة يعزز من قابلية المقارنة مع السنوات السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية.	Corrélation de Pearson	1	,558**	,447**	,599**	,504**	,825**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222
تمكن البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة في ظل تقلبات الأسعار من إجراء مقارنات مختلفة لهذه البيانات.	Corrélation de Pearson	,558**	1	,413**	,485**	,346**	,728**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222
تمتاز المعلومات المالية وفقا للقيمة العادلة بقابلية المقارنة مع عدة مؤسسات أخرى في نفس القطاع عن فترة مالية واحدة.	Corrélation de Pearson	,447**	,413**	1	,439**	,430**	,713**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222
تمكن القوائم المالية المستندة وفق القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات اللازمة بين السنوات لغرض تقييم الأداء المالي.	Corrélation de Pearson	,599**	,485**	,439**	1	,602**	,812**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222
تمكن القوائم المالية المستندة وفقا للقيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات المكانية اللازمة لغرض تقييم الأداء المالي.	Corrélation de Pearson	,504**	,346**	,430**	,602**	1	,748**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000
	N	222	222	222	222	222	222
MEANY4	Corrélation de Pearson	,825**	,728**	,713**	,812**	,748**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	222	222	222	222	222	222

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم 10: الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث: محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

Corrélations

		في ظل غياب سوق مالي نشط العديد من الأصول والخصوم مدخلاتها وأساليب تقدير قيمتها العادلة تكون أكثر ذاتية	في ظل غياب سوق مالي نشط فإنه يتم قياس القيمة العادلة على أساس التدفقات النقدية المستقبلية.	تكلفة الحصول على المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكبر من العائد المتوقع منها.	البيانات المالية الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة ملائمة وموثوق بها إلا أن مستخدميها يواجهون صعوبة فهمها.	تعكس جودة القوائم المالية طبيعة المعلومات التي يرغب مستخدموها الحصول عليها لاتخاذ القرارات.	تقاس جودة القوائم المالية على أساس جودة المعايير المحاسبية التي تم تطبيقها في إعدادها.	تقاس جودة القوائم المالية على أساس جودة الأرباح التي تمكننا من الحصول على صافي الربح الحقيقي الذي يعكس الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة.	معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المالية.	تزويد المعلومات المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية وفق القيمة العادلة يعزز من جودة القوائم المالية.	MEANW
في ظل	Corrélation de Pearson	1	,386**	,289**	,234**	,281**	,383**	,206**	,252**	,221**	,579**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,002	,000	,001	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
في ظل	Corrélation de Pearson	,386**	1	,393**	,253**	,153*	,233**	,333**	,266**	,281**	,599**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,023	,000	,000	,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
تكلفة	Corrélation de Pearson	,289**	,393**	1	,483**	,316**	,172*	,310**	,238**	,361**	,653**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,010	,000	,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
	Corrélation de Pearson	,234**	,253**	,483**	1	,222**	,235**	,344**	,231**	,266**	,611**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,001	,000	,000	,001	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
	Corrélation de Pearson	,281**	,153*	,316**	,222**	1	,430**	,273**	,372**	,329**	,591**
	Sig. (bilatérale)	,000	,023	,000	,001		,000	,000	,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
تقاس	Corrélation de Pearson	,383**	,233**	,172*	,235**	,430**	1	,302**	,396**	,337**	,609**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,010	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222

	N	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
تقاس	Corrélation de Pearson	,383**	,233**	,172*	,235**	,430**	1	,302**	,396**	,337**	,609**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,010	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
تقاس جودة الـ على ص الـ	Corrélation de Pearson	,206**	,333**	,310**	,344**	,273**	,302**	1	,426**	,411**	,666**
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
مـ الأر الماليـة	Corrélation de Pearson	,252**	,266**	,238**	,231**	,372**	,396**	,426**	1	,280**	,614**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,000		,000	,000
	N	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
تروي أسا تكميل	Corrélation de Pearson	,221**	,281**	,361**	,266**	,329**	,337**	,411**	,280**	1	,622**
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
	Corrélation de Pearson	,579**	,599**	,653**	,611**	,591**	,609**	,666**	,614**	,622**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222

est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

st significative au niveau 0.05 (bilatéral).

-الملحق رقم 11: الاتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع: عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية:

Corrélations

	عدم وجود سوق مالي نشط في الجزائر كان عائقا لتطبيق القيمة العادلة وله تأثير سلبي على الإفصاح في المعلومات المالية المهمة في قرارات مستخدمي	غياب سوق مالي نشط في الجزائر أدى إلى صعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة مما يعيق إجراء مقارنة قياسات القيمة العادلة	لا يتمتع الممارسون للمحاسبة بفهم واضح لمفهوم القيمة العادلة في الجزائر.	تعتبر البيئة الاقتصادية الجزائرية غير جاهزة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.	عدم تبني الهيئات المحاسبية الجزائرية لإطار واضح لمحاسبة القيمة العادلة يصعب من تطبيقها.	عدم تحيين وتكييف النظام المحاسبي المالي مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية يصعب تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية	غياب الإطار المفاهيمي القانوني لتوضيح الوعاء الضريبي عند الانتقال من قياس التكلفة التاريخية إلى قياس القيمة العادلة لعناصر	غياب العنصر البشري المؤهل لأسس تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يصعب من تطبيقها	عدم الزامية المشرع الجزائري باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يضيق من استخدامها	يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية	MEANZ
on de Pearson	1	,765**	,249**	,481**	,319**	,365**	,369**	,250**	,251**	,258**	,613**
térale)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
on de Pearson	,765**	1	,265**	,385**	,409**	,437**	,398**	,232**	,349**	,364**	,650**
térale)	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,000
	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
on de Pearson	,249**	,265**	1	,414**	,448**	,361**	,396**	,518**	,356**	,357**	,667**
térale)	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
on de Pearson	,481**	,385**	,414**	1	,440**	,467**	,506**	,392**	,422**	,379**	,728**
térale)	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
on de Pearson	,319**	,409**	,448**	,440**	1	,560**	,517**	,443**	,451**	,286**	,714**
térale)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000
	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
on de Pearson	,365**	,437**	,361**	,467**	,560**	1	,492**	,418**	,428**	,289**	,705**
térale)	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222

-

ilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
ation de Pearson	,319**	,409**	,448**	,440**	1	,560**	,517**	,443**	,451**	,286**	,714**
ilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000
	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
ation de Pearson	,365**	,437**	,361**	,467**	,560**	1	,492**	,418**	,428**	,289**	,705**
ilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
ation de Pearson	,369**	,398**	,396**	,506**	,517**	,492**	1	,508**	,487**	,323**	,734**
ilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
ation de Pearson	,250**	,232**	,518**	,392**	,443**	,418**	,508**	1	,431**	,380**	,692**
ilatérale)	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
ation de Pearson	,251**	,349**	,356**	,422**	,451**	,428**	,487**	,431**	1	,454**	,678**
ilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000
	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
ation de Pearson	,258**	,364**	,357**	,379**	,286**	,289**	,323**	,380**	,454**	1	,604**
ilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
ation de Pearson	,613**	,650**	,667**	,728**	,714**	,705**	,734**	,692**	,678**	,604**	1
ilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222

-

- **الملحق رقم 12**: معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,735	6

-

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,920	21

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,795	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,868	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,940	46

الملحق رقم 13: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	112	50,5	50,5	50,5
	ماستر	42	18,9	18,9	69,4
	ماجستير	9	4,1	4,1	73,4
	دكتوراه	59	26,6	26,6	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

الملحق رقم 14: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أستاذ جامعي	55	24,8	24,8	24,8
	خبير محاسب	10	4,5	4,5	29,3
	محافظ حسابات	58	26,1	26,1	55,4
	محاسب معتمد	7	3,2	3,2	58,6
	إطار محاسب	84	37,8	37,8	96,4
	مدير المالية والمحاسبة	8	3,6	3,6	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

الملحق رقم 15: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	49	22,1	22,1	22,1
	من 5 الى 10 سنوات	75	33,8	33,8	55,9
	أكثر من 10 سنوات	98	44,1	44,1	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

الملحق رقم 16: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير القطاع

القطاع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عام	94	42,3	42,3	42,3
	خاص	128	57,7	57,7	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

الملحق رقم 17: تحليل نتائج آراء عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الأول

القياس المحاسبي وفقا للتكلفة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، بعدها تصبح المعلومات التي توفرها أحداثا من الماضي.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	8	3,6	3,6	3,6
	غير موافق	23	10,4	10,4	14,0
	محايد	25	11,3	11,3	25,2
	موافق	137	61,7	61,7	86,9
	موافق بشدة	29	13,1	13,1	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

في ظل التكلفة التاريخية نجد صعوبة في المقارنة بين الفترات المالية بسبب التغيرات في المؤشرات الاقتصادية (التضخم، سعر الفائدة).

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	1,8	1,8	1,8
	غير موافق	11	5,0	5,0	6,8
	محايد	19	8,6	8,6	15,3
	موافق	141	63,5	63,5	78,8
	موافق بشدة	47	21,2	21,2	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

المعلومات المعدة وفقا للتكلفة التاريخية بعيدة عن الواقع مما يؤثر على مصداقيتها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	2,3	2,3	2,3
	غير موافق	32	14,4	14,4	16,7
	محايد	48	21,6	21,6	38,3
	موافق	95	42,8	42,8	81,1
	موافق بشدة	42	18,9	18,9	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

القياس بالقيمة العادلة ينتج معلومات ذات قوة ديناميكية أكثر مقارنة قياسا بالتكلفة التاريخية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	4	1,8	1,8	3,2
	محايد	24	10,8	10,8	14,0
	موافق	140	63,1	63,1	77,0
	موافق بشدة	51	23,0	23,0	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

تعمل القيمة العادلة على تحقيق تقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية من خلال أخذ الظروف الاقتصادية السائدة بعين الاعتبار

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	6	2,7	2,7	4,1
	محايد	24	10,8	10,8	14,9
	موافق	146	65,8	65,8	80,6
	موافق بشدة	43	19,4	19,4	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

ترخيص النظام المحاسبي المالي بتقييم عدد من العناصر بالقيمة العادلة يشجع من تطبيقها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	3,2	3,2	3,2
	غير موافق	12	5,4	5,4	8,6
	محايد	38	17,1	17,1	25,7
	موافق	132	59,5	59,5	85,1
	موافق بشدة	33	14,9	14,9	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
القياس المحاسبي وفقا للتكلفة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، بعدها تصبح المعلومات التي توفرها أحداثا من الماضي.	222	3,7027	,94744
في ظل التكلفة التاريخية نجد صعوبة في المقارنة بين الفترات المالية بسبب التغيرات في المؤشرات الاقتصادية (التضخم، سعر الفائدة).	222	3,9730	,81234
المعلومات المعدة وفقا للتكلفة التاريخية بعيدة عن الواقع مما يؤثر على مصداقيتها.	222	3,6171	1,02117
القياس بالقيمة العادلة ينتج معلومات ذات قوة ديناميكية أكثر مقارنة قياسا بالتكلفة التاريخية.	222	4,0450	,72931
تعمل القيمة العادلة على تحقيق تقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية من خلال أخذ الظروف الاقتصادية السائدة بعين الاعتبار	222	3,9910	,73065
ترخيص النظام المحاسبي المالي بتقييم عدد من العناصر بالقيمة العادلة يشجع من تطبيقها.	222	3,7748	,87896
MEANX	222	3,8506	,56421
N valide (liste)	222		

-الملحق رقم 18: نتائج آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المعلومات المالية وفق القيمة العادلة تتلاءم مع الظروف المناسبة مما يساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	12	5,4	5,4	6,8
	محايد	20	9,0	9,0	15,8
	موافق	153	68,9	68,9	84,7
	موافق بشدة	34	15,3	15,3	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

-

تزود المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة المستثمرين بنظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	1,8	1,8	1,8
	غير موافق	7	3,2	3,2	5,0
	محايد	29	13,1	13,1	18,0
	موافق	137	61,7	61,7	79,7
	موافق بشدة	45	20,3	20,3	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

تساعد المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة مستخدميها في تقييم صحة توقعاتهم السابقة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	1,8	1,8	1,8
	غير موافق	8	3,6	3,6	5,4
	محايد	36	16,2	16,2	21,6
	موافق	140	63,1	63,1	84,7
	موافق بشدة	34	15,3	15,3	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يوفر ملاءمة أكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	,9	,9	,9
	غير موافق	11	5,0	5,0	5,9
	محايد	25	11,3	11,3	17,1
	موافق	142	64,0	64,0	81,1
	موافق بشدة	42	18,9	18,9	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

تساعد المعلومات المالية المستندة إلى القيمة العادلة مستخدمي المعلومة في اتخاذ القرارات.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	5	2,3	2,3	3,6
	محايد	19	8,6	8,6	12,2
	موافق	152	68,5	68,5	80,6
	موافق بشدة	43	19,4	19,4	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

Statistiques

		MEANY1	المعلومات المالية وفق القيمة العادلة تتلاءم مع الظروف المناسبة مما يساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة.	تزود المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة المستثمرين بنظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة.	تساعد المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة مستخدميها في تقييم صحة توقعاتهم السابقة.	القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يوفر ملاءمة أكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية.	تساعد المعلومات المالية المستندة إلى القيمة العادلة مستخدمي المعلومة في اتخاذ القرارات.
N	Valide	222	222	222	222	222	222
	Manquant	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,9414	3,9144	3,9550	3,8649	3,9505	4,0225
Ecart type		,54945	,75918	,78892	,77852	,76239	,70193

- **الملحق رقم 19**: نتائج آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تتسم المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة بالحياد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	1,8	1,8	1,8
	غير موافق	40	18,0	18,0	19,8
	محايد	73	32,9	32,9	52,7
	موافق	92	41,4	41,4	94,1
	موافق بشدة	13	5,9	5,9	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

البيانات الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة تقدم صورة صادقة للمعاملات والأحداث.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	,9	,9	,9
	غير موافق	19	8,6	8,6	9,5
	محايد	24	10,8	10,8	20,3
	موافق	152	68,5	68,5	88,7
	موافق بشدة	25	11,3	11,3	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

البيانات الواردة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة تمتاز بالموضوعية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	12	5,4	5,4	6,8
	محايد	38	17,1	17,1	23,9
	موافق	143	64,4	64,4	88,3
	موافق بشدة	26	11,7	11,7	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة أكثر شمولية أي تأخذ بعين الاعتبار كل الظروف المحيطة بالعنصر المراد قياسه.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	,5	,5	,5
	غير موافق	18	8,1	8,1	8,6
	محايد	44	19,8	19,8	28,4
	موافق	136	61,3	61,3	89,6
	موافق بشدة	23	10,4	10,4	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تتميز بدرجة معينة من الحيطة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	2,7	2,7	2,7
	غير موافق	21	9,5	9,5	12,2
	محايد	48	21,6	21,6	33,8
	موافق	124	55,9	55,9	89,6
	موافق بشدة	23	10,4	10,4	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تمكن من التحقق من تمثيلها الصادق للواقع من قبل مستخدميها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	1,8	1,8	1,8
	غير موافق	13	5,9	5,9	7,7
	محايد	40	18,0	18,0	25,7
	موافق	138	62,2	62,2	87,8
	موافق بشدة	27	12,2	12,2	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

Statistiques

		تتسم المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة بالحياد	البيانات الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة تقدم صورة صادقة للمعاملات والأحداث.	البيانات الواردة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة تمتاز بالموضوعية.	البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة أكثر شمولية أي تأخذ بعين الاعتبار كل الظروف المحيطة بالعنصر المراد قياسه.	المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تتميز بدرجة معينة من الحيطة.	المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة تمكن من التحقق من تمثيلها الصادق للواقع من قبل مستخدميها.	MEANY2
N	Valide	222	222	222	222	222	222	222
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,3153	3,8063	3,7973	3,7297	3,6171	3,7703	3,6727
Ecart type		,89728	,78062	,76661	,77221	,89355	,80520	,57884

الملحق رقم 20: نتائج آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

يؤدي القياس بالقيمة العادلة إلى إنتاج معلومات واضحة أي خالية من الغموض والتعقيد.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	1,8	1,8	1,8
	غير موافق	25	11,3	11,3	13,1
	محايد	49	22,1	22,1	35,1
	موافق	123	55,4	55,4	90,5
	موافق بشدة	21	9,5	9,5	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر قابلية للفهم لمستخدميها من التكلفة التاريخية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	,9	,9	,9
	غير موافق	35	15,8	15,8	16,7
	محايد	46	20,7	20,7	37,4
	موافق	122	55,0	55,0	92,3
	موافق بشدة	17	7,7	7,7	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

يسمح القياس بالقيمة العادلة بتوفير معلومات تسمح للمستخدمين الذين لديهم دراية كافية في المجال المحاسبي بإدراك تلك المعلومات.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	12	5,4	5,4	6,8
	محايد	36	16,2	16,2	23,0
	موافق	136	61,3	61,3	84,2
	موافق بشدة	35	15,8	15,8	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

تطبيق محاسبة القيمة العادلة يجعل المعلومات المالية أكثر وضوحا للميزانية وحساب النتيجة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	1,8	1,8	1,8
	غير موافق	16	7,2	7,2	9,0
	محايد	29	13,1	13,1	22,1
	موافق	143	64,4	64,4	86,5
	موافق بشدة	30	13,5	13,5	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

توفر القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة كافة المعلومات المهمة لحاجات المستخدمين.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	17	7,7	7,7	9,0
	محايد	40	18,0	18,0	27,0
	موافق	131	59,0	59,0	86,0
	موافق بشدة	31	14,0	14,0	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

Statistiques

		يؤدي القياس بالقيمة العادلة إلى إنتاج معلومات واضحة أي خالية من الغموض والتعقيد.	المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر قابلية للفهم لمستخدميها من التكلفة التاريخية.	يسمح القياس بالقيمة العادلة بتوفير معلومات تسمح للمستخدمين الذين لديهم دراية كافية في المجال المحاسبي بإدراك تلك المعلومات.	تطبيق محاسبة القيمة العادلة يجعل المعلومات المالية أكثر وضوحا للميزانية وحساب النتيجة.	توفر القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة كافة المعلومات المهمة لحاجات المستخدمين.	MEANY3
N	Valide	222	222	222	222	222	222
	Manquant	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,5946	3,5270	3,8468	3,8063	3,7658	3,7081
Ecart type		,87580	,88050	,79817	,82569	,83428	,63547

الملحق رقم 21: نتائج آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تطبيق القياس بالقيمة العادلة يعزز من قابلية المقارنة مع السنوات السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	5	2,3	2,3	2,3
	غير موافق	26	11,7	11,7	14,0
	محايد	23	10,4	10,4	24,3
	موافق	135	60,8	60,8	85,1
	موافق بشدة	33	14,9	14,9	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

تمكن البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة في ظل تقلبات الأسعار من إجراء مقارنات مختلفة لهذه البيانات.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	,5	,5	,5
	غير موافق	15	6,8	6,8	7,2
	محايد	35	15,8	15,8	23,0
	موافق	134	60,4	60,4	83,3
	موافق بشدة	37	16,7	16,7	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

تمتاز المعلومات المالية وفقا للقيمة العادلة بقابلية المقارنة مع عدة مؤسسات أخرى في نفس القطاع عن فترة مالية واحدة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	,5	,5	,5
	غير موافق	18	8,1	8,1	8,6
	محايد	44	19,8	19,8	28,4
	موافق	122	55,0	55,0	83,3
	موافق بشدة	37	16,7	16,7	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

تمكن القوائم المالية المستندة وفق القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات اللازمة بين السنوات لغرض تقييم الأداء المالي.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	13	5,9	5,9	7,2
	محايد	29	13,1	13,1	20,3
	موافق	142	64,0	64,0	84,2
	موافق بشدة	35	15,8	15,8	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

تمكن القوائم المالية المستندة وفقا للقيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات المكانية اللازمة لغرض تقييم الأداء المالي.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	11	5,0	5,0	6,3
	محايد	36	16,2	16,2	22,5
	موافق	135	60,8	60,8	83,3
	موافق بشدة	37	16,7	16,7	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

Statistiques

		تطبيق القياس بالقيمة العادلة يعزز من قابلية المقارنة مع السنوات السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية.	تمكن البيانات المنشورة في القوائم المالية وفق القيمة العادلة في ظل تقلبات الأسعار من إجراء مقارنات مختلفة لهذه البيانات.	تمتاز المعلومات المالية وفقا للقيمة العادلة بقابلية المقارنة مع عدة مؤسسات أخرى في نفس القطاع عن فترة مالية واحدة.	تمكن القوائم المالية المستندة وفق القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات اللازمة بين السنوات لغرض تقييم الأداء المالي.	تمكن القوائم المالية المستندة وفقا للقيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات المكانية اللازمة لغرض تقييم الأداء المالي.	MEANY4
N	Valide	222	222	222	222	222	222
	Manquant	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,7432	3,86	3,79	3,8694	3,8649	3,8261
Ecart type		,92811	,786	,831	,79367	,79576	,63406

الملحق 22: نتائج آراء عينة الدراسة حول محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

في ظل غياب سوق مالي نشط العديد من الأصول والخصوم مدخلاتها وأساليب تقدير قيمتها العادلة تكون أكثر ذاتية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	,5	,5	,5
	غير موافق	17	7,7	7,7	8,1
	محايد	32	14,4	14,4	22,5
	موافق	119	53,6	53,6	76,1
	موافق بشدة	53	23,9	23,9	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

في ظل غياب سوق مالي نشط فإنه يتم قياس القيمة العادلة على أساس التدفقات النقدية المستقبلية، .

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	,9	,9	,9
	غير موافق	19	8,6	8,6	9,5
	محايد	52	23,4	23,4	32,9
	موافق	110	49,5	49,5	82,4
	موافق بشدة	39	17,6	17,6	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

تكلفة الحصول على المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكبر من العائد المتوقع منها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	,9	,9	,9
	غير موافق	40	18,0	18,0	18,9
	محايد	82	36,9	36,9	55,9
	موافق	78	35,1	35,1	91,0
	موافق بشدة	20	9,0	9,0	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

البيانات المالية الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة ملائمة وموثوق بها إلا أن مستخدميها يواجهون صعوبة فهمها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	,9	,9	,9
	غير موافق	54	24,3	24,3	25,2
	محايد	55	24,8	24,8	50,0
	موافق	89	40,1	40,1	90,1
	موافق بشدة	22	9,9	9,9	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

تعكس جودة القوائم المالية طبيعة المعلومات التي يرغب مستخدموها الحصول عليها لاتخاذ القرارات.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	1,8	1,8	1,8
	غير موافق	10	4,5	4,5	6,3
	محايد	30	13,5	13,5	19,8
	موافق	141	63,5	63,5	83,3
	موافق بشدة	37	16,7	16,7	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

تقاس جودة القوائم المالية على أساس جودة المعايير المحاسبية التي تم تطبيقها في إعدادها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	10	4,5	4,5	5,9
	محايد	23	10,4	10,4	16,2
	موافق	140	63,1	63,1	79,3
	موافق بشدة	46	20,7	20,7	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

تقاس جودة القوائم المالية على أساس جودة الأرباح التي تمكننا من الحصول على صافي الربح الحقيقي الذي يعكس الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	7	3,2	3,2	3,2
	غير موافق	44	19,8	19,8	23,0
	محايد	53	23,9	23,9	46,8
	موافق	99	44,6	44,6	91,4
	موافق بشدة	19	8,6	8,6	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المالية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	14	6,3	6,3	7,7
	محايد	31	14,0	14,0	21,6
	موافق	136	61,3	61,3	82,9
	موافق بشدة	38	17,1	17,1	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

تزويد المعلومات المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية وفق القيمة العادلة يعزز من جودة القوائم المالية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	2,7	2,7	2,7
	غير موافق	8	3,6	3,6	6,3
	محايد	38	17,1	17,1	23,4
	موافق	138	62,2	62,2	85,6
	موافق بشدة	32	14,4	14,4	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

Statistiques

		في ظل غياب سوق مالي نشط العديد من الأصول والتصوم مدخلاتها وأساليب تقدير قيمتها العادلة تكون أكثر ذاتية	في ظل غياب سوق مالي نشط فإنه يتم قياس القيمة العادلة على أساس التدفقات النقدية المستقبلية.	تكلفة الحصول على المعلومات المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكبر من العائد المتوقع منها.	البيانات المالية الواردة في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة ماتمة وموثوق بها إلا أن مستخدميها يواجهون صعوبة فهمها.	تعكس جودة القوائم المالية طبيعة المعلومات التي يرغب مستخدموها الحصول عليها لاتخاذ القرارات.	تقاس جودة القوائم المالية على أساس جودة المعايير المحاسبية التي تم تطبيقها في إعدادها.	تقاس جودة القوائم المالية على أساس جودة الأرباح التي تمكننا من الحصول على صافي الربح الحقيقي الذي يعكس الصورة الحقيقية لنشاط المؤسسة.	معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المالية.	تزويد المعلومات المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية وفق القيمة العادلة يعزز من جودة القوائم المالية.	MEANW
N	Valide	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		3,9279	3,7432	3,3333	3,3378	3,8874	3,9730	3,3559	3,8649	3,8198	3,6937
Ecart type		,85312	,87800	,90582	,98326	,79644	,78400	,99521	,81819	,82053	,53735

الملحق رقم 23: نتائج آراء عينة الدراسة حول عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

عدم وجود سوق مالي نشط في الجزائر كان عائقا لتطبيق القيمة العادلة وله تأثير سلبي على الإفصاح في المعلومات المالية المهمة في قرارات مستخدمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	1,4	1,4	1,4
	غير موافق	8	3,6	3,6	5,0
	محايد	11	5,0	5,0	9,9
	موافق	135	60,8	60,8	70,7
	موافق بشدة	65	29,3	29,3	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

غياب سوق مالي نشط في الجزائر أدى إلى صعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة مما يعيق إجراء مقارنة قياسات القيمة العادلة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	,9	,9	,9
	غير موافق	3	1,4	1,4	2,3
	محايد	16	7,2	7,2	9,5
	موافق	135	60,8	60,8	70,3
	موافق بشدة	66	29,7	29,7	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

لا يتمتع الممارسون للمحاسبة بفهم واضح لمفهوم القيمة العادلة في الجزائر.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	1,8	1,8	1,8
	غير موافق	29	13,1	13,1	14,9
	محايد	52	23,4	23,4	38,3
	موافق	90	40,5	40,5	78,8
	موافق بشدة	47	21,2	21,2	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

تعتبر البيئة الاقتصادية الجزائرية غير جاهزة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	1,8	1,8	1,8
	غير موافق	19	8,6	8,6	10,4
	محايد	32	14,4	14,4	24,8
	موافق	111	50,0	50,0	74,8
	موافق بشدة	56	25,2	25,2	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

عدم تبني الهيئات المحاسبية الجزائرية لإطار واضح لمحاسبة القيمة العادلة يصعب من تطبيقها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	14	6,3	6,3	6,3
	محايد	23	10,4	10,4	16,7
	موافق	122	55,0	55,0	71,6
	موافق بشدة	63	28,4	28,4	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

عدم تحيين وتكييف النظام المحاسبي المالي مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية يصعب تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	16	7,2	7,2	7,2
	محايد	25	11,3	11,3	18,5
	موافق	119	53,6	53,6	72,1
	موافق بشدة	62	27,9	27,9	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

غياب الإطار المفاهيمي القانوني لتوضيح الوعاء الضريبي عند الانتقال من قياس التكلفة التاريخية إلى قياس القيمة العادلة لعناصر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	,5	,5	,5
	غير موافق	8	3,6	3,6	4,1
	محايد	48	21,6	21,6	25,7
	موافق	107	48,2	48,2	73,9
	موافق بشدة	58	26,1	26,1	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

غياب العنصر البشري المؤهل لأسس تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يصعب من تطبيقها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	27	12,2	12,2	12,2
	محايد	34	15,3	15,3	27,5
	موافق	100	45,0	45,0	72,5
	موافق بشدة	61	27,5	27,5	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

عدم الزامية المشرع الجزائري باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يضيق من استخدامها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	,5	,5	,5
	غير موافق	14	6,3	6,3	6,8
	محايد	26	11,7	11,7	18,5
	موافق	132	59,5	59,5	77,9
	موافق بشدة	49	22,1	22,1	100,0
	Total	222	100,0	100,0	

Statistiques

		عدم وجود سوق مالي نشط في الجزائر كان عائقا لتطبيق القيمة العادلة وله تأثير سلبي على الإفصاح في المعلومات المالية المهمة في قرارات مستخدمي	غياب سوق مالي نشط في الجزائر أدى إلى صعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة مما يعيق إجراء مقارنة قياسات القيمة العادلة	لا يتمتع الممارسون للمحاسبة بفهم واضح لمفهوم القيمة العادلة في الجزائر.	تعتبر البيئة الاقتصادية الجزائرية غير جاهزة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.	عدم تبني الهيئات المحاسبية الجزائرية لإطار واضح لمحاسبة القيمة العادلة يصعب من تطبيقها.	عدم تحيين وتكييف النظام المحاسبي المالي مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية يصعب تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية	غياب الإطار المفاهيمي القانوني لتوضيح الوعاء الضريبي عند الانتقال من قياس التكلفة التاريخية إلى قياس القيمة العادلة لعناصر	غياب العنصر البشري المؤهل لأسس تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يصعب من تطبيقها	عدم الزامية المشرع الجزائري باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يضيق من استخدامها	يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية	MEANZ
N	Valide	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222	222
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		4,1306	4,1712	3,6622	3,8829	4,0541	4,0225	3,9595	3,8784	3,9640	3,6847	3,9410
Ecart type		,77053	,69091	1,01049	,94403	,79975	,82629	,81456	,95063	,79510	,84534	,57417

الملحق رقم 24: نتائج اختبار ستيودنت Test –T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الأولى

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
MEANX	222	3,8506	,56421	,03787

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
MEANX	22,463	221	,000	,85060	,7760	,9252

الملحق رقم 25: نتائج اختبار ستيودنت Test –T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الجزئية الأولى

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
MEANY1	222	3,9414	,54945	,03688

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
MEANY1	25,529	221	,000	,94144	,8688	1,0141

-الملحق رقم 26: نتائج اختبار ستيودنت Test –T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الجزئية الثانية

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
MEANY2	222	3,6727	,57884	,03885

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
MEANY2	17,315	221	,000	,67267	,5961	,7492

-

-الملحق رقم 27: نتائج اختبار ستيودنت Test –T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الجزئية الثالثة

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
MEANY3	222	3,7081	,63547	,04265

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
MEANY3	16,603	221	,000	,70811	,6241	,7922

-

-

-الملحق رقم 28: نتائج اختبار ستيودنت Test –T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الجزئية الرابعة

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
MEANY4	222	3,8261	,63406	,04256

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
MEANY4	19,413	221	,000	,82613	,7423	,9100

الملحق رقم 29: نتائج اختبار ستيودنت Test –T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الثالثة

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
MEANW	222	3,6937	,53735	,03606

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
MEANW	19,235	221	,000	,69369	,6226	,7648

-الملحق رقم 30: نتائج اختبار ستيودنت Test –T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الرابعة

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
MEANZ	222	3,9410	,57417	,03854

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
MEANZ	24,419	221	,000	,94099	,8650	1,0169

الملحق رقم 31: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى حسب متغير المؤهل العلمي

ANOVA

MEANX

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,496	3	,165	,516	,672
Intragroupes	69,854	218	,320		
Total	70,350	221			

الملحق رقم 32: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى حسب متغير الوظيفة

ANOVA

MEANX

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,964	5	,393	1,240	,291
Intragroupes	68,387	216	,317		
Total	70,350	221			

الملحق رقم 33: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى حسب متغير الخبرة المهنية

ANOVA

MEANX

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,930	2	,965	3,089	,048
Intragroupes	68,420	219	,312		
Total	70,350	221			

الملحق رقم 34: نتائج اختبار ليفن LEVENE حسب متغير الخبرة المهنية

Test d'homogénéité des variances

		Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
MEANX	Basé sur la moyenne	,440	2	219	,644
	Basé sur la médiane	,270	2	219	,763
	Basé sur la médiane avec ddl ajusté	,270	2	191,397	,763
	Basé sur la moyenne tronquée	,332	2	219	,718

الملحق رقم 35: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي البعدي للفرضية الأولى حسب متغير الخبرة المهنية

ANOVA

MEANX

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,930	2	,965	3,089	,048
Intragroupes	68,420	219	,312		
Total	70,350	221			

Tests post hoc

Comparaisons multiples :

Variable dépendante: MEANX

Bonferroni

الخبرة المهنية (I)	الخبرة المهنية (J)	Différence moyenne (I-J)	Erreur standard	Sig.	Intervalle de confiance à 95 % Borne inférieure	Intervalle de confiance à 95 % Borne supérieure
أقل من 5 سنوات	من 5 الى 10 سنوات	-,25488*	,10267	,041	-,5026	-,0072
	أكثر من 10 سنوات	-,14456	,09780	,422	-,3805	,0914
من 5 الى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	,25488*	,10267	,041	,0072	,5026
	أكثر من 10 سنوات	,11032	,08575	,599	-,0966	,3172
أكثر من 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	,14456	,09780	,422	-,0914	,3805
	من 5 الى 10 سنوات	-,11032	,08575	,599	-,3172	,0966

*. La différence moyenne est significative au niveau 0.05.

الملحق رقم 36: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى حسب متغير القطاع

Test T

Statistiques de groupe

	القطاع	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
MEANX	عام	94	3,9592	,60151	,06204
	خاص	128	3,7708	,52330	,04625

Test des échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes						
									Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Différence erreur standard	Inférieur	Supérieur
MEANX	Hypothèse de variances égales	,240	,625	2,487	220	,014	,18839	,07575	,03909	,33768
	Hypothèse de variances inégales			2,434	183,581	,016	,18839	,07739	,03571	,34107

الملحق رقم 37: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية حسب متغير المؤهل العلمي

ANOVA

MEANY

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,172	3	,057	,222	,881
Intragroupes	56,241	218	,258		
Total	56,412	221			

الملحق رقم38: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية حسب متغير الوظيفة

ANOVA

MEANY

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,456	5	,091	,352	,881
Intragroupes	55,957	216	,259		
Total	56,412	221			

الملحق رقم 39: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية حسب متغير الخبرة المهنية

ANOVA

MEANY

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,715	2	,358	1,407	,247
Intragroupes	55,697	219	,254		
Total	56,412	221			

الملحق رقم 40: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية حسب متغير القطاع

Test T

Statistiques de groupe

	القطاع	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
MEANY	عام	94	3,8566	,50946	,05255
	خاص	128	3,7266	,49690	,04392

Test des échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes						
									Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Différence erreur standard	Inférieur	Supérieur
MEANY	Hypothèse de variances égales	,029	,865	1,907	220	,058	,13007	,06822	-,00438	,26453
	Hypothèse de variances inégales			1,899	197,679	,059	,13007	,06848	-,00498	,26513

الملحق رقم 41: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة حسب متغير المؤهل العلمي

ANOVA

MEANW

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	2,121	3	,707	2,499	,061
Intragroupes	61,692	218	,283		
Total	63,813	221			

الملحق رقم 42: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة حسب متغير الوظيفة

ANOVA

MEANW

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	3,613	5	,723	2,593	,027
Intragroupes	60,200	216	,279		
Total	63,813	221			

الملحق رقم 43: نتائج اختبار ليفن LEVENE حسب الفرضية الثالثة وفقا لمتغير الوظيفة

Test d'homogénéité des variances

		Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
MEANW	Basé sur la moyenne	1,115	5	216	,353
	Basé sur la médiane	1,107	5	216	,357
	Basé sur la médiane avec ddl ajusté	1,107	5	170,915	,358
	Basé sur la moyenne tronquée	1,082	5	216	,371

الملحق رقم 44: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي البعدي للفرضية الثالثة حسب متغير الوظيفة

Tests post hoc

Comparaisons multiples :

Variable dépendante: MEANW

Bonferroni

(I) الوظيفة	(J) الوظيفة	Différence moyenne (I-J)	Erreur standard	Sig.	Intervalle de confiance à 95 % Borne inférieure	Borne supérieure
أستاذ جامعي	خبير محاسب	,34444	,18149	,886	-,1942	,8831
	محافظ حسابات	,29770*	,09936	,046	,0028	,5926
	محاسب معتمد	-,02222	,21185	1,000	-,6510	,6066
	إطار محاسب	,21587	,09157	,289	-,0559	,4877
	مدير المالية والمحاسبة	-,03611	,19976	1,000	-,6290	,5568
خبير محاسب	أستاذ جامعي	-,34444	,18149	,886	-,8831	,1942
	محافظ حسابات	-,04674	,18076	1,000	-,5833	,4898
	محاسب معتمد	-,36667	,26016	1,000	-1,1389	,4056
	إطار محاسب	-,12857	,17660	1,000	-,6528	,3956
	مدير المالية والمحاسبة	-,38056	,25042	1,000	-1,1238	,3627
محافظ حسابات	أستاذ جامعي	-,29770*	,09936	,046	-,5926	-,0028
	خبير محاسب	,04674	,18076	1,000	-,4898	,5833
	محاسب معتمد	-,31992	,21123	1,000	-,9469	,3071
	إطار محاسب	-,08183	,09013	1,000	-,3493	,1857
	مدير المالية والمحاسبة	-,33381	,19911	1,000	-,9248	,2572

الملحق رقم 45: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة حسب متغير الخبرة المهنية

ANOVA

MEANW

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	2,891	2	1,445	5,196	,006
Intragroupes	60,922	219	,278		
Total	63,813	221			

الملحق رقم 46: نتائج اختبار ليفن LEVENE حسب الفرضية الثالثة وفقا لمتغير الخبرة المهنية

Test d'homogénéité des variances

		Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
MEANW	Basé sur la moyenne	,421	2	219	,657
	Basé sur la médiane	,407	2	219	,666
	Basé sur la médiane avec ddl ajusté	,407	2	194,580	,666
	Basé sur la moyenne tronquée	,444	2	219	,642

الملحق رقم 47: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي البعدي للفرضية الثالثة حسب متغير الخبرة المهنية

ANOVA

MEANW

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	2,891	2	1,445	5,196	,006
Intragroupes	60,922	219	,278		
Total	63,813	221			

Tests post hoc

Comparaisons multiples :

Variable dépendante: MEANW

Bonferroni

(I) الخبرة المهنية	(J) الخبرة المهنية	Différence moyenne (I-J)	Erreur standard	Sig.	Intervalle de confiance à 95 % Borne inférieure	Borne supérieure
أقل من 5 سنوات	من 5 الى 10 سنوات	-,29775*	,09688	,007	-,5315	-,0640
	أكثر من 10 سنوات	-,24943*	,09228	,022	-,4721	-,0268
من 5 الى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	,29775*	,09688	,007	,0640	,5315
	أكثر من 10 سنوات	,04831	,08092	1,000	-,1469	,2435
أكثر من 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	,24943*	,09228	,022	,0268	,4721
	من 5 الى 10 سنوات	-,04831	,08092	1,000	-,2435	,1469

*. La différence moyenne est significative au niveau 0.05.

الملحق رقم 48: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة حسب متغير القطاع

Test T

Statistiques de groupe

	القطاع	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
MEANW	عام	94	3,8333	,55800	,05755
	خاص	128	3,5911	,49943	,04414

Test des échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Différence erreur standard	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
MEANW	Hypothèse de variances égales	,012	,911	3,396	220	,001	,24219	,07131	,10165	,38273
	Hypothèse de variances inégales			3,339	187,173	,001	,24219	,07253	,09910	,38527

الملحق رقم 49: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة حسب متغير المؤهل العلمي

ANOVA

MEANZ

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,830	3	,610	1,872	,135
Intragroupes	71,027	218	,326		
Total	72,857	221			

الملحق رقم 50: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة حسب متغير الوظيفة

ANOVA

MEANZ

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	2,376	5	,475	1,457	,205
Intragroupes	70,481	216	,326		
Total	72,857	221			

الملحق رقم 51: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة حسب متغير الخبرة المهنية

ANOVA

MEANZ

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	1,697	2	,848	2,611	,076
Intragroupes	71,160	219	,325		
Total	72,857	221			

الملحق رقم 52: نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة حسب متغير القطاع

Test T

Statistiques de groupe

	القطاع	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
MEANZ	عام	94	4,0649	,52990	,05466
	خاص	128	3,8500	,59021	,05217

Test des échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes						
									Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Différence erreur standard	Inférieur	Supérieur
MEANZ	Hypothèse de variances égales	1,373	,243	2,798	220	,006	,21489	,07681	,06351	,36628
	Hypothèse de variances inégales			2,844	211,248	,005	,21489	,07556	,06595	,36383

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية (النموذج الدولي الجديد)**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2010
2. أحمد حلمي جمعة، **معايير التقارير المالية الدولية –معايير المحاسبة الدولية** –دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2015،
3. أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الجزء الأول، الدار الجامعية، 2005،
4. أحمد محمد أبوشمالة، **معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي**، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع الطبعة العربية الأولى، عمان، الأردن
5. أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر2004.
6. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، مصر 2005.
7. أوجين بريجهام، ميشيل إيرهاردت، ترجمة: سرور علي إبراهيم سرور، **الإدارة المالية النظرية والتطبيق العملي**، الكتاب الأول، دار مريخ للنشر، 2019.
8. بشرى حسن محمد التوبي، **أسس وإعداد القوائم المالية وعرض وتحليل القوائم المالية**، دار الحلاج للنشر، الطبعة الأولى، 2021.
9. بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق لمعايير الدولية IFRS/ IAS**، الجزء الأول، كليك للنشر، الجزائر،2010.
10. جمال لعشيشي، **محاسبة المؤسسة والجباية وفق للنظام المحاسبي المالي الجديد**، الصفحات الزقاء، الجزائر، 2010.
11. جمعة حميدات، حسام خداش، **محاسب دولي عربي قانوني معتمد، المجمع الدولي العربي لمحاسبين القانونيين**، طبعة عام 2013.
12. جمعة حميدات، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الطبعة 2014.
13. جمعة فلاح حميدات، **خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، IFRS EXPERT**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان،2019.
14. حسن بابقي عبد القادر، **المحاسبة الدولية**، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، الطبعة الأولى، 2013.
15. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دمشق منشورات جامعة دمشق كلية الإقتصاد، 2012.
16. خالد الجعرات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، إثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى 2008.
17. خالد جمال الجعارات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، الجزء الأول، درا صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2017.

18. خالد جمال الجعارات وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير التقارير الدولية IFRS ومعايير المحاسبة الدولية IAS**، ج1، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الشارقة، 2009.

19. دونالد كيسو، جيري ويجانت ترجمة: أحمد حامد حجاج، سلطان المحمد السلطان، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2009.

20. دونالد كيسو، جيري ويجانت، ترجمة: أحمد حامد حجاج، **المحاسبة المتوسطة**، ط2، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، 2009

21. .دونالد كيسو،جيري ويجانت، ترجمة أحمد حامد حجاج و سلطان المحمد السلطان، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، دار المريخ للنشرن المملكة العربية السعودية، 2005.

22. الدونس.هنرديكسن ترجمة كمال خليفة أبو زيد، **النظرية المحاسبية**، ريتشارد د.إيرون للنشر، جامعة الإسكندرية، مصر، الطبعة الرابعة،2008.

23. ربحي مصطفى عليان، **اقتصاد المعلومات**، دار صفاء للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2010.

24. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006.

25. رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية قياس بنود قائمة المركز المالي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2004.

26. رضوان حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية (الإطار الفكري–التطبيقات العملية)**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2005.

27. ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب خالد علي كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2012.

28. سمية أمين علي وآخرون، **المحاسبة المتوسطة**، الجزء الأول، 2019.

29. سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.

30. شعيب شنوف، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF**، ديوان المطبوعات الجامعية، 2016.

31. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2008.

32. طارق عبد العال، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان، نظرة حالية ومستقبلية**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

33. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، **أسس الإعداد والعرض والتحاليل**، الدار الجامعية، مصر،2002.

34. طارق عبد العالي حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الأول، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2016.

35. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، الطبعة الأولى، 1990.

36. عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2003.

37. عبد الستار الكبيسي، **الشامل في المحاسبة**، درا وائل، عمان الأردن، الطبعة الثانية 2010.

38. عبد الرحمن حميد الحميد، **نظرية المحاسبة**، مكتبة فهد الوطنية للنشر، الرياض، الطبعة الأولى، 2009.

39. قاسم محسن الحبيطي، وزياد هاشم يحي، **تحليل ومناقشة القوائم المالية**، الدار النموذجية للطباعة والنشر، لبنان، 2011.

40. كمال الدين مصطفى الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

41. لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية**، دار النشر Pages Bleues، الجزائر، 2012.

42. مجمع اللغة العربية، **المعجم الوسيط**، مجمع اللغة العربية، الطبعة رقم 4، مصر، 2004.

43. محمد أبونصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان الأردن، الطبعة الثالثة، 2016.

44. محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، الصفحات الزرقاء للنشر، 2015.

45. محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، الأردن، عمان، الطبعة الثانية، 2008.

46. محمد مطر، **نظرية المحاسبة**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2014.

47. **المعايير الدولية للتقرير المالي، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين**، إصدار2020.

48. مؤيد رضا خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، مدخل نظري وتطبيقي، درا السيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية 2009.

49. وابل بن علي الوابل، **أسس المحاسبة**، الجزء الأول، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، الرياض، السعودية، 2001.

50. والتر هاريسون، وآخرون، **المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية للتقرير المالي**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الطبعة التاسعة، 2018.

51. وليد ناجي الحيالي، **المحاسبة المتوسطة**، منشورات الأكاديمية العربية في الدانمارك، 2007.

52. يوسف محمود جربوع، **نظرية المحاسبة**، الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير، الطبعة الثانية، الأردن، 2014.

ب-الرسائل والأطروحات

1. بالرقي تجاني، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة سطيف، 2006/2005.

2. بن أودينة بوحفص، **مدى جاهزية البيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة –دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، علوم التسيير، جامعة غرداية الجزائر، 2020.

3. بن فرج زوينة، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2014/2013.

4. بن يخلف كمال، **دور معايير المحاسبة الدولية في معالجة أثر التضخم بالقوائم المالية –دراسة حالة شركة كوسيدار المحاجر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2016/2015.

5. بولجنيب عادل، **دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية–دراسة حالة مؤسسة ALEMO الخروب ولاية قسنطينة**، مذكرة ماجستير في الإدارة المالية، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2014.

6. تامر بسام جابر الأغا، **أهمية القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على البنوك المحلية الفلسطينية**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013.

7. حديدي آدم، **أثر تطبيق كحاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية –دراسة ميدانية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2015.

8. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.

9. الخالق أودينة، **أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية–دراسة ميدانية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر**، أطروحة دكتوراه، المركز الجامعي عبد الحفيظ بو الصوف ميلة، 2021/2020.

10. رولا كاسر لايقة، **القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار**، مذكر لنيل شهادة ماجستير، جامعة نشرين، سوريا، 2007.

11. زاوي أمال، **أثر تبني المعايير المحاسبية والمالية على جودة المعلومات المحاسبية والمالية مع دراسة ميدانية حول المعيار المحاسبي الدولي رق(7) قائمة التدفقات النقدية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2017.

12. سعيداني محمد السعيد، **الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه علوم تسيير، جامعة غرداية، 2017-2018.

13. سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي –دراسة عينة من المؤسسات–**أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

14. سلامي منير، **آليات الحوكمة وتأثيرها على جودة المعلومات المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة باجي مختار، عنابة، 2020.

15. شناي عبد الكريم، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.

16. صحراوي إيمان، **أثر اعتماد معايير جودة المعلومات المالية على إعداد القوائم المالية في الجزائر (دراسة حالة مجمع صيدال ومجمع بيوفارم)**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020.

17. صيودة إيناس، **أهمية التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأول "عرض القوائم المالية"**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2018.

18. عمامرة أسامة، **دور معايير التدقيق الدولية في تطبيق قياس القيمة العادلة**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2016/2015.

19. عياد السعدي، **تقييم جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التقييم بالقيمة العادلة**، دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 02، 2019.

20. فطوم امحمدي، **دور النظام المحاسبي المالي في الرفع من جودة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية –دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة 2، 2017/2016.

21. قسوم حنان، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية–دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر،2016.

22. لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري بقسنطينة،2012.

23. لوالبية فوزي، **محددات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية (دراسة ميدانية استقصائية)**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2020.

24. ماجد إسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية –دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة الإسلامية، فلسطين،2009.

25. محمد رمضان إبراهيم أحمد، **نموذج مقترح لقياس جودة المعلومات المحاسبية كمدخل لرفع كفاءة سوق الأوراق المالية في ضوء IFRS دراسة تطبيقية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، 2018مصر.

26. محمد فيصل مايده، **تأثير النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض القوائم المالية في المؤسسة**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2016.

27. مخلوفي نعيمة، **مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2016.

28. موزارين عبد المجيد، **متطلبات تعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة**، أطروحة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2021/2020.

29. ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية)**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر باتنة،2009.

30. هني محمد فؤاد، **طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية –دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، رسالة ماجستير، جامعة الشلف، الجزائر، 2013/2012.

31. يوسف أحمد العوض، **القياس المحاسبي لأساس القيمة العادلة وأثره في جودة التقارير المالية –دراسة حالة سوق الخرطوم للأوراق المالية 2015**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015.

جـ-الأبحاث المنشورة في المجلات العلمية المحكمة

1. إبراهيم عبد موسى السعبري، زيد عائد مردان، **القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 25، 2013، جامعة بغداد.

2. إبراهيم عبد موسى السعبري، زيد عائد، **مردان القيمة العادلة وتأثيرها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، الكوفة، العراق، السنة الثامنة العدد 25.

3. أحمد حلمي جمعة ومؤيد راضي خنفر، **المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، عمان المجلد 3، العدد 4، 2007.

4. أحمد طرطار، منصر عبد العالي، **مدى تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 2016/02.

5. إسماعيل عثمان شريف، **تكنولوجيا المعلومات ودورها في تطوير نظام الرقابة الداخلية**، مجلة الباحث في العلوم الرياضية والاجتماعية، المجلد 04، العدد،07، 2021.

6. آلاء مصطفى الأسعد، **المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013.

7. أمين بن سعيد، **أثر حوكمة تكنولوجيا المعلومات على جودة وموثوقية القوائم المالية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، المجلد 03، العدد، 08، 2015.

8. ايناس حسن كاظم، **القيمة العادلة وتأثيرها في تطبيقات المحاسبة الإبداعية للقطاع المصرفي التجاري العراقي، دراسة تطبيقية لمصرف الشرق الأوسط التجاري ومصرف المنصور**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية جامعة واسط العدد24، 2016.

9. باهية زعيم، عبد الغني دادن، **واقع ومعوقات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي –دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول النامية (الجزائر، مصر، السعودية، الأردن)**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، العدد السابع، السنة السابعة، 2016.

10. بدرالدين فاروق أحمد سالم، نصر الدين حامد أحمد أحمد، **دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فيرفع كفاءة ا لتخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية**، مجلة العلوم الاقتصادية، عمادة البحث العلمي، السودان، المجلد 14، العدد 01، 2013.

11. بشرى نجم عبد الله، ليلى ناجي مجيد، **المداخل المعتمدة في قياس إدارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها**، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، المجلد 35، العدد 93، 2012.

12. بلعور سليمان، بن أودينة بوحفص، **صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية**، مجلة الواحات والدراسات، المجلد 10، العدد 02، 2017.

13. بن بخمة سليمان، برحال عبد الوهاب، **جودة المعلومة المالية وفق النظام المحاسبي وإشكالية الوصول إلى مستويات جودة الإعلام المالي داخل البيئة المؤسسية الجزائرية**، مجلة الآفاق الدراسية الاقتصادية، المجلد 02، العدد 01، 2017.

14. بن زافي لبنى، **استخدام محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر –دراسة ميدانية**، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 05، العدد 01، جوان2020.

15. بن قطيب على، حطاب دلال، **أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية –دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 01 والنظام المحاسبي المالي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 04، العدد 01، 2019.

16. بن يوسف خلف الله، **أهمية القياس والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 02، العد 03، 2017.

17. بن يوسف خلف الله، زبير عياش، **قياس سياسة التحفظ المحاسبي للحد من التلاعب في القوائم المالية (دراسة ميدانية بمؤسسة سونطراك فرع نومر ولاية غرداية**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24، العدد 01، 2021.

18. بوبكر رزيقات، شعباني مجيد، **تعدد بدائل القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة وأثرها على الأزمة المالية العالمية (2007–2008)**، مجلة اقتصاديات المال والأعمال العدد السابع، 2018.

19. بوردبالة محمود السعيد، حروشي جلول، **دور حوكمة الشركات في تحديد مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية، Journal of Economic Grouth and Entrepreneur ship JEGE**، المجلد 04، العدد 07، 2021.

20. تريرات أيمن وآخرون، **التحفظ المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على جودة المعلومات المالية (دراسة ميدانية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية بولاية سكيكدة)**، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 09، العدد 01، 2021.

21. تقرورت محمد، حسان طاهر شريف، **أثر تكنولوجيا المعلومات على جودة المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات الاستثمارية**، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 01، العدد 00، 2019.

22. جرد نور الدين، **أثر الإفصاح الإلكتروني عن القوائم المالية على تدعيم جودة المعلومات المالية –دراسة استطلاعية**، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 06 العدد 02، 2020.

23. جرد نور الدين، آيت محمد مراد، **قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، 2018.

24. جمانة حنظل التميمي، عليه صالح ناصر، **أهمية القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة /دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015.

25. جميل حسن النجار، **أثر تطبيق القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، 2013.

26. الحسين مشقق، رابح طويرات، **أثر وتحليل التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية وفق SCF والمعيار المحاسبي الدولي IAS07**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، 2021.

27. حسين يحي، **تحليل الوضعية المالية للمؤسسة باستخدام قائمة التدفقات النقدية (دراسة تطبيقية لمؤسسة سوناطراك)**، مجلة المالية & الأسواق، المجلد 08، العدد 02، 2021.

28. حواس صلاح، حسياني عبد الحميد، ت**عزيز دور لجان المراجعة لمحاربة ظاهرة اتساع رقعة إدارة الأرباح في الشركات الجزائرية**، مجلة المؤسسة، المجلد 02، العدد 02، 2013.

29. حيدر عبد الحسين حميد المستوفي، **أثر تكنولوجيا المعلومات في تعزيز فاعلية البيانات المحاسبية وكفاءتها**، مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية، المجلد 16، العدد 66، 2019.

30. خالد الجعارات، محمد الطبري، **مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 34، 2013.

31. خلود عاصم، **دور تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في وانعكاساته على التنمية الاقتصادية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 2013.

32. رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه المعايير المحاسبية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد 2، 2009.

33. رضوان أنساعد وآخرون، **أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على التشارك المعرفي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية(دراسة ميدانية بمديرية المشاريع لمؤسسة كوندور)**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد،3، 2021.

34. رفيقة صغرواي وآخرون، **إشكالية تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء المعايير المحاسبية الدولية والنظام المالي المحاسبي**، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 02، العدد 02، 2018.

35. رندة حسن فرحان، ضياء عبد الحسين القاموسي، **أثر القيمة العادلة في خاصية ملاءمة معلومات كشف الدخل**، مجلة دراسات محاسبية مالية، جامعة العراق، المجلد 14، العدد 42، 2019.

36. رندة حسن فرحان، **أثر القيم العادلة في خاصية ملائمة معلومات كشف الدخل**، مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS) المجلد الرابع عشر، العدد 46، 2019.

37. رواء لطيف رحيل، عماد غفوري عبود، **القياس والافصاح بالقيمة العادلة وانعكاساتها على مخرجات النظام المحاسبي**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 12 العدد 37، 2020.

38. روتال عبد القادر، **معوقات وسبل تفعيل تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، دراسة استطلاعية لعينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر**، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد 01، 2021.

39. ريمة مناع، لعرابة مولود، **أثر جودة المعلومات المالية والاقتصادية على استقرار النظام المالي**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 01، 2014

40. زاوي صورية، **أثر إدارة الأرباح على جدوة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 17، العدد 01، 2017.

41. زغدار أحمد، مخلوفي نعيمة، **أثر تكييف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة**، مجلة المؤسسة، العدد 04، 2014.

42. زهير خضر ياسين، **القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة**، مجلة المنصور، كلية المنصور، العراق، العدد 14 الجزء الثاني، 2010.

43. زوينة مخلخل، يحياوي مفيدة، **دور القوائم المالية في اتخاذ القرار التمويلي بشركات المساهمة الجزائرية–دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، العدد 03، 2020.

44. شذى عبد الحسين جبر، سارة عبد الملك عبد الحميد، **تحليل جودة سيولة المصارف باستخدام قائمة التدفقات النقدية**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد 111، 2017.

45. شنين عبد النور، زرقون محمد، **دراسة تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات إدارة الأرباح للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية –دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة (2006–2014)**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 01، العدد 03، 2017.

46. شيخي سلمة، رياض مريم، **التدقيق الداخلي كأداة لتحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية –دراسة حالة الشركة ذات المسؤولية المحدودة "س س"**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 06، العدد 01، 2021.

47. صالح رضا إبراهيم، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية 2009**، مجلة كلية التجارة للبحوث، جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد 03، 2009.

48. صباح حسن مجبل، خضير مجيد علاوي، **إمكانية تطوير تأكيدات مراقب الحسابات تجاه تقديرات القيمة العادلة في ظروف عدم التأكد (دراسة استطلاعية)**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 18.

49. صفا مهدي راجي، **قياس القيمة العادلة للموجودات الثابتة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS13 دراسة تطبيقية على الشركة العامة للصناعات الصوفية**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، 2019.

50. طلال محمد علي الجحاوي، رافد كاظم نصيف العبيدي، **تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر معديها ومستخدميها–إطار تطبيقي مقترح في عينة من المصارف العراقية الخاصة والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 10، العدد، 39، 2014.

51. عادل جغنيط، **أثر تبني المعيار المحاسبي الدولي IAS12 من خلال الإفصاح، الاعتراف والقياس على جودة القوائم المالية " دراسة ميدانية لآراء عينة من المتخصصين في المحاسبة والجباية "**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 07 عدد 01، 2021.

52. عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، **تحليل العلاقة بين حوكمة الشركات وحوكمة تكنولوجيا المعلومات وأثرها على زيادة جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 04، العدد 02، 2017.

53. عبد الرحمن محمد سليمان رشوان، **قياس أثر الممارسات المحاسبية الخاطئة لظاهرة عدم تماثل المعلومات وانعكاساتها على جودة الأرباح المحاسبية**، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المركز الجامعي تامغست، المجلد 06، العدد 1، 2017.

54. عثمان بن سيد أحمد، مساهمة **جودة المعلومات المالية في ترشيد قرارات المستثمرين على مستوى سوق الأوراق المالية–دراسة ميدانية لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 15، العدد 01، 2021.

55. عماد حرش جاسم التميمي وآخرون، **أثر نظام المعلومات على العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وخصائص المعلومات المحاسبية، دراسة عن الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة كلية مدينة العلم، المجلد 12، العدد 1، 2020.

56. عياد السعدي، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية ومعوقات تطبيقها (دراسة على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين والخبراء المحاسبين)**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، مجلد 09، العدد 01، 2018.

57. غسان علي العبادي، **العلاقة بين الإبلاغ المالي والنصاف في العرض وأثرها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية دراسة تطبيقية**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 3، 2019.

58. فداء عدنان عبيد، يونس عباس أكبر، **جودة الأرباح وتأثيرها في القوائم المالية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 48، 2016.

59. فوزي الحاج أحمد، رحيمة العيفة، سارة بوضياف، **المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية**، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد 06 العدد 01، 2021.

60. قريشي كنزة، **توجه النظام المحاسبي المالي نحو القيمة العادلة: بين متطلبات القياس وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 19، العدد 01، 2019.

61. قزال إسماعيل، محمد زرقون، **دور التحفظ المحاسبي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الجزائرية**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 04، العدد 02، 2018.

62. قسوم حنان، **دور النظام المحاسبي المالي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة القوائم المالية (دراسة تطبيقية في بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف)**، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 11، 2016.

63. قوادري عبلة، **دراسة مقارنة بين بديلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة دراس استقصائية**، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 14، (02) مارس 2018.

64. قوادري محمد، **إشكالية تدقيق التقديرات المحاسبية باستخدام القيمة العادلة، دراسة حالة البيئة المحاسبية الجزائرية**، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 06، العدد 02، 2020.

65. قورين حاج قويدر، **تطبيق المعيار المحاسبي الدولي للمخزونات (IAS02) ضمن النظام المحاسبي المالي ، (SCF)** مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال المجلد رقم 01 العدد 01، 2015

66. كتوش عاشور، متطلبات **تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، جامعة الشلف،2009.

67. كرار سليم عبد الزهرة، حسين كاظم عوجه، حسنين راغب طالب، **قياس القيمة العادلة للأسهم العادية باستعمال نموذج مضاعف الربحية، دراسة تطبيقية في المصارف العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، السنة التاسعة، العدد 29.

68. مثنى روكان جاسم، بشرى نجم عبد الله، **تأثير حوكمة الشركات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 47، 2019.

69. مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي، **أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الاعمال السعودية**، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 02، العدد 02، 2014.

70. محمد زرقون، فارس بن يدير، **واقع محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية–دراسة ميدانية لفئتين، فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية العدد 04، 2016.

71. محمد زرقون، وآخرون، **أهمية القائمة تدفقات الخزينة في تفعيل الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي**، مجلة البحوث والدراسات، المجلد 17، العدد(02)، 2020.

72. محمد زهير مجيد، رؤى أحمد جاسم، **العلاقة بين إدارة الأرباح وأثرها على مستخدمي المعلومات المحاسبية (دراسة مقارنة لعينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)**، Jounal of Economics and Administrative Sciences، المجلد 25، العدد 110، 2019.

73. محمد فراس، بالرقي تيجاني، **تقييم النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الدولية –رؤية تحليلية نقدية**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 01، 2020.

74. محمد فيصل مايده، جمال خنشور، ق**ياس قائمة الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، دراسة تحليلية، مجلة البحوث والدراسات، المجلد،14، العدد 23، 2017.

75. محمد محمود جاسم، أسعد منشد محمد، **انعكاسات القواعد المحاسبية على إدارة الأرباح**، مجلة كلية التربية الأساسية، جامعة نابل، العدد 05، 2011.

76. محي الدين محمود عمر وآخرون، **أهمية لجان المراجعة كآلية لتعزيز موثوقية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية**، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، 2021.

77. مزهود هشام، كلاش مريم، **تأثير إدارة تكنولوجيا المعلومات على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، في ظل حوكمة الشركات**، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 03، العدد 04، 2020.

78. مصطفى بدر عماش، علي إبراهيم حسين، **العلاقة بين التحفظ والتحوط المحاسبي (دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية)**، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 17، العدد 55، ج1، 2021.

79. ناظم شعلال جبار، **العلاقة بين التحفظ المحاسبي والقيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية وانعكاسها على جودة الإبلاغ المالي في القوائم المالية (دراسة تطبيقية لعينة من شركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)**، المجلة الدولية للإبداع والدراسات التطبيقية، المجلد 20، العدد 03، 2017.

80. نورة فالح علي نوري، شذى عيد الحسين جبر، **تقييم إدارة الأرياح باستخدام قائمة التدفقات النقدية لتحسين التنبؤ بالأرباح (دراسة تطبيقية)**، مجلة كلية مدينة العلم، بغداد، المجلد 13، العدد 1، 2021.

81. الهادي آدم محمد إبراهيم وآخرون، **أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)**، مجلة كلية العلوم الإدارية، العدد 01، 2017.

82. هشام شلغام، بوعلام بن زخروفة، **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي –دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين –حالة الجزائر 2015**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية العدد 02، 2016.

83. هواري معراج، حديدي آدم، **دور القياس والإفصاح بالقيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية العدد الاقتصادي 18، 2014.

84. ياسر السيد كساب، **العوامل المؤثرة في التحفظ المحاسبي (دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية)**، المجلة العلمية التجارة والتمويل، المجلد 31، العدد 02، 2011.

د-أوراق عمل مقدمة في مؤتمرات وملتقيات علمية:

1. جمعة هوام، نوال عشوري، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة في إطار الملتقى الوطني حول** الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، (واقع، رهانات وآفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 7 و 8ديسمبر 2010

2. حاج قويدر قورين، **تأهيل قطاع السوق المالي كمدخل لتدعيم تنافسية الاقتصاد الجزائري بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)**، ورقة بحثية مقدمة للملتقى الدولي الرابع حول: التنافسية والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خرج قطاع المحروقات في الدول العربية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير ،جامعة الشلف ، أيام 08 و09 نوفمبر 2010.

3. زهير خضر ياسين، **القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة**، المؤتمر العلمي العاشر 24-25 أكتوبر 2009، مجلة المنصور، بغداد، العدد 14 الجزء الثاني 2010

4. فلة حمدي، نجلاء نوبلي، **استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات**، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة يومي 06-07 ماي 2012.

5. فهيمة بديسي، عادل بولجنيب، **تأثير التحفظ على جودة المعلومة المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية**، مداخلة في الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي العمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، يومي24 و25 نوفمبر 2014.

6. محمد مطر، عبد الناصر نور وظاهر القشي، **العلاقة المتبادلة بين معايير القيمة العادلة والأزمة المالية العالمية**، بحث مقدم في المؤتمر العلمي الثالث المنعقد في جامعة الإسراء بعنوان الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول بتاريخ 27-2009/04/29.

7. محمد مطر، وموسى السويطي، **أثر استخدامات منهج القياس بالقيمة العادلة على أرباح وعدالة البيانات المالية**، المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع تحت شعار القيمة العادلة والإبلاغ المالي، جامعة عمان العربية، الأردن 13-14 أيلول 2006.

ثانيا المراجع باللغة الأجنبية:

أ-الكتب

1. Robert Obert, pratique des normes IFRS ,6 e édition, Dunod ,2017.
2. Erwin Bakker,,et auther**, Interpretation and Application of ,IFRS Standards**,WILEY,2017 ,United State,
3. Odile Barbe-Dandon& Laurent Didelot, **Maitriser les IFRS**, Groupe revue Fiduciaire, Paris ,3eme édition ,2007.
4. Avis de la commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionneIIe, Modeles d'etats financiers ; conseil national de la comptabilité (CNC) ; Ministère des finances
5. Eric Ducasse et autres, Norme comptables internationales IAS/IFRS, de boeck Copyrighted,material ,2005.
6. El Housny Youssef, Alaoui Mhamedi, **Introduction aux normes comptables internationales IAS – IFRS,** Editions CAGEX GROUP, 1 er edition ,2014.
7. William H, Webster, **Accounting for mangers**, Mc Graw-Hill Companies, New Yourk, 2004.
8. M.E.THUKARAM ROA, **Accounting and Financial management for BCA & MCA**, New age International publishers, 2006.
9. Charles H. Gibson , **Financial reporting and analysis** , 12th edition ; cengage learning ; south-Western ;2011
10. Marc, GAIGA, **norme ias 01**. (l. p. financiers, Interprète) université NANCY 2, France, 2009
11. Wolfgang Dik& Franck Missonier Piera, **Comptabilité financière en IFRS**, Pearson Education, France, 2006.
12. F.Chebli .**Systeme comptable financier**, Palais du livre, Blida ,2010.
13. Rachida Boursali, **les états financiers et PCN du SCF**, Edition Aloufia Talita, 2010.
14. Donald E.Kieso &Jerry J.Weygandt & Terry D.Warfield ,**Inertmediate Accounting**, 17th Edition ,Wiley ,2019.
15. TAZDAIT ALI, **Maitrise du système comptable financier**, édition ACG Algérie, première édition 2009.
16. Philippe Touron et Hubert Tondeur , **Comptabilité en IFRS**, Edition d'organisation ; 2014
17. Bernard Raffournier, **les normes comptables internationales (IFRS/IAS)**, economica 3 edition, paris ,2006.
18. **Governmental Accounting Standards Board**: Preliminary Views of the Governmental Accounting Standards board on major issues related to fair value Measurement and Application, GASB ,USA, juin 2013.

ب-البحوث المنشورة والدراسات المنشورة

1. Yves Bernheim, Lionel Exaffre De Mazarset Guerard : **Point de vue évaluation à la juste valeur un nouveau modèle comptable,** Comptabilité-contrôle-audit , tome 5, volume2 , 1999.

2. Robert Obert, **Genèse du concept de la juste valeur dans les normes comptables**, revue française de comptabilité, n°428, janvier 2010.
3. Robert Obert, **Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB**, revue française de comptabilité, n°439, janvier 2011.
4. Robert Obert, **Genèse du concept de la juste valeur dans les normes comptables-partie 1**, revue française de comptabilité, n°427, décembre 2009.
5. OULD AMER Smail, **La normalisation comptable en Algérie : Présentation du nouveau système comptable et financier**, Revue des Sciences Économiques et de Gestion, N°10 ,2010
6. Beest F, Greet B, Suzanne, B; **Quality of financial Reporting: measuring qualitative characteristics**, Nice Working Paper09-108, April 2009.
7. Parthe. M. **How to manage earnings management. Accounting world institute of chartered financial institute of India**, working Paper, Columbia University, October 2003.
8. Yves Mard, "**Vers une information comptable plus transparente : L'apport des recherches portant sur la gestion des résultats comptables**", Comptabilité et Connaissances, May 2005, France. pp.CD-Rom, 2005.
9. H. Vander Bauwhede, M. Willekens," **"Earnings Management in Belgium : a Review of the Empirical Evidence"**, Tijdschrift voor Economie en Management Vol 13,N° 2, 2003
10. Sudipta Basu, (1997). **The Conservatism Principle and The Asymmetric Timeliness of Earnings**. Journal of Accounting and Economics , 24 (1997), 3-37
11. Givoly, d., & Hayn, C. **The Changing Time-Series Properties of Earnings, Cash Flows and Accruals: Has Financial Reporting Become More Conservative?,** Journal of Accounting and Economics Vol 29,No. 3(2000).
12. Ashford c. Chea, **Fair value accounting: its impacts on financial reporting and how it can be enhanced to provide more clarity and reliability of information for users of financial statements,** international journal of business and social science, Vol 2, No 20;USA,2011.

ثالثا نصوص معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي

1. المعيار المحاسبي الدولي IAS02
2. المعيار المحاسبي الدولي IAS16
3. المعيار المحاسبي الدولي IAS18
4. المعيار المحاسبي الدولي IAS19
5. المعيار المحاسبي الدولي IAS 20
6. المعيار المحاسبي الدولي IAS21
7. المعيار المحاسبي الدولي IAS26
8. المعيار المحاسبي الدولي IAS32
9. المعيار المحاسبي الدولي IAS 38
10. المعيار المحاسبي الدولي IAS39
11. المعيار المحاسبي الدولي IAS40
12. المعيار المحاسبي الدولي IAS41
13. المعيار الدولي للإبلاغ المالي الدولي IFRS02
14. المعيار الدولي للإبلاغ المالي الدولي IFRS03
15. المعيار الدولي للإبلاغ المالي الدولي IFRS04

16.المعيار الدولي للإبلاغ المالي الدولي IFRS05
17.المعيار الدولي للإبلاغ المالي الدولي IFRS07
18.المعيار الدولي للإبلاغ المالي الدولي IFRS09
19.المعيار الدولي للإبلاغ المالي الدولي IFRS10
20.المعيار الدولي للإبلاغ المالي الدولي IFRS12
21.المعيار الدولي للإبلاغ المالي الدولي IFRS13
22. Financial Accounting Standard Board (FASB) SFAS NO 157,''Faire Value Measurements''; September 2006,
23. FAS 12 Statement of Financial Accounting Standards, Statement of Financial Accounting Standards 12: Accounting for Certain Marketable Securities, 1975.
24. FAS 13Statement of Financial Accounting Standards, Statement of Financial Accounting Standards 13: Accounting for leases, 1976.
25. Statement of Financial Accounting Standards, Statement of Financial Accounting Standards 35: Accounting and Reporting by Defined Benefit Pension Plans, 1980.

رابعا-مواقع الإنترنت:

1. https://cdn.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework-2010/fredconceptualframework2010.pdf- 26/01/2021 à 10.40
2. https://www.iasplus.com/fr-ca/standards/part-i-ifrs/broad-topics/ifrs-17-insurance-contracts du 25/02/2021 à 09.30

خامسا-المراسيم والقوانين:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، المؤرخة في 25 نوفمبر 2007، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، المؤرخة في 25 فيفري 2010، النظام رقم 09-08 المتضمن قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، المادة 06.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم27، المؤرخة في 28ماي 2008.
4. تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي 2010، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، نوفمبر 2009.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

قائمة الجداول

الرقم	العنـــــــــــــــــــــــــــــوان	الصفحة
01	تطور مصطلح القيمة العادلة ضمن المعايير المحاسبة المالية الأمريكية.....	09
02	تطور مصطلح القيمة العادلة ضمن المعايير المحاسبة الدولية.....	10
03	متطلبات الاعتراف بمحاسبة القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.....	31
04	متطلبات الإفصاح عن محاسبة القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وفقا للمعايير IFRS	33
05	النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية	66
06	تعريف مصطلحات التي سمح بها النظام المحاسبي المالي استنادا لها بإجراء مراجعة التقييم.....	68
07	المستخدمون للقوائم المالية واحتياجاتهم.....	90
08	مزايا وعيوب قائمة المركز المالي.....	102
09	مزايا وعيوب قائمة حساب النتيجة.....	106
10	مكونات الأنشطة الرئيسية لقائمة التدفقات النقدية.....	109
11	الفرق بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة لعرض قائمة التدفقات النقدية.....	112
12	تقييم نماذج قياس جودة المعلومات المالية.....	132
13	أساليب ممارسة إدارة الأرباح.....	141
14	توضيح الفرق بين التحفظ المشروط وغير المشروط.....	146
15	سلم ليكارت الخماسي.....	159
16	الفئات حسب سلم ليكارت الخماسي.....	159
17	عدد الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة.....	160
18	الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول مدى وجود مبررات كافية تؤدي الى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية.....	161
19	الاتساق الداخلي لعبارات البعد الأول: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.....	162
20	الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.....	163
21	الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات المالية الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.....	163
22	الاتساق الداخلي لعبارات البعد الأول: العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.....	164
23	الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث: محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.....	165
24	الإتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع: عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.....	166

25	معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان.....	167
26	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.....	168
27	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.....	169
28	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.....	170
29	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير القطاع.....	171
30	نتائج آراء عينة الدراسة حول مدى وجود مبررات كافية تؤدي الى تعزيز اعتماد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية.....	172
31	نتائج آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة ملاءمة البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	175
32	نتائج آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة موثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.....	178
33	في القوائم نتائج آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية فهم البيانات الواردة في القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.....	181
34	في نتائج آراء عينة الدراسة حول العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وقابلية مقارنة البيانات الواردة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	184
35	نتائج آراء عينة الدراسة حول محددات تسمح بتطبيق جيد للقيمة العادلة لتحقيق جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.....	186
36	نتائج آراء عينة الدراسة حول عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.....	191
37	نتائج اختبار ستيودنت Test –T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الأولى.....	196
38	نتائج اختبار ستيودنت Test –T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الجزئية الأولى.....	197
39	نتائج اختبار ستيودنت Test –T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الجزئية الثانية.....	198
40	نتائج اختبار ستيودنت Test –T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الجزئية الثالثة.....	199
41	نتائج اختبار ستيودنت Test –T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الجزئية الرابعة.....	200
42	نتائج اختبار ستيودنت Test –T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الثالثة.....	201
43	نتائج اختبار ستيودنت Test –T لإجابات أفراد العينة المتعلقة بالفرضية الرابعة.....	202
44	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى حسب متغير المؤهل العلمي.....	203
45	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى حسب متغير الوظيفة.....	204
46	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى حسب متغير الخبرة المهنية.....	205
47	نتائج اختبار ليفن LEVENE حسب الفرضية الأولى وفقا لمتغير الخبرة المهنية.....	206
48	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي البعدي للفرضية الأولى حسب متغير الخبرة المهنية	206
49	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى حسب متغير القطاع.....	207
50	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية حسب متغير المؤهل العلمي.....	208

51	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية حسب متغير الوظيفة.....	208
52	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية حسب متغير الخبرة المهنية.....	209
53	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية حسب متغير القطاع.....	210
54	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة حسب متغير المؤهل العلمي.....	211
55	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة حسب متغير الوظيفة.....	211
56	نتائج اختبار ليفن LEVENE حسب الفرضية الثالثة وفقا لمتغير الوظيفة.....	212
57	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي البعدي للفرضية الثالثة حسب متغير الوظيفة.....	212
58	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة حسب متغير الخبرة المهنية.....	214
59	نتائج اختبار ليفن LEVENE حسب الفرضية الثالثة وفقا لمتغير الخبرة المهنية.....	214
60	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي البعدي للفرضية الثالثة حسب متغير الخبرة المهنية.....	215
61	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة حسب متغير القطاع.....	216
62	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة حسب متغير المؤهل العلمي.....	216
63	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة حسب متغير الوظيفة.....	217
64	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة حسب متغير الخبرة المهنية.....	216
65	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة حسب متغير القطاع.....	219

قائمة الأشكال

الرقم	العنـــــــــــــــــــــــــــــــــوان	الصفحة
01	هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية.....	28
02	مضمون النظام المحاسبي المالي.....	60
03	مكونات الإطار المفاهيمي للمحاسبة.....	83
04	القوائم المالية والتقارير المالية.....	86
05	الأطراف المرتبطة بالمعلومات الواردة في القوائم المالية.....	92
06	التدفقات النقدية الداخلة والخارجة مصنفة على أساس الأنشطة.....	110
07	مصادر التغيرات في حقوق الملكية.....	114
08	المعلومات المحاسبية والمالية.....	120
09	أبعاد جودة المعلومات المالية.....	121
10	الخصائص النوعية للقوائم المالية.....	126
11	معايير جودة المعلومة المالية.....	136
12	التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.....	168
13	التمثيل البياني لأفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة.....	169
14	التمثيل البياني لتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة.....	170
15	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير القطاع.....	171

تعريف المختصرات

المختصر	معنى المختصر باللغة الأم	معنى المختصر باللغة العربية
A.A.A	American Accounting Association	جمعية المحاسبين الأمريكية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الامريكي للمحاسبيين القانونيين
ASOBAT	accounting Statement on the basic theory	بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة
FAS	Financial Accounting Standards	معيار المحاسبة المالية الامريكية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكية
FIFO	First In First Out	الداخل أولا يخرج أولا
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board.	مجلس المحاسبية الدولية
IFAC	international federation of accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير إعداد التقارير المالية
IFRIC	International Financial Reporting Standards	لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
ISA	International Auditing Standards	معايير التدقيق الدولية
SPSS	Social Sciences Program Statistical	البرنامج الاحصائي للعلو الاجتماعية
SAC	Standards Advisory Council	المجلس الاستشاري للمعايير
SFAF	Standards of Financial Accounting Standards	المنتدى الاستشاري للمعايير المحاسبية
SIC	Standing interpretation comitee	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي

قائمة الملاحق

الرقم	العنـــــــــــــــــــــــــــــــوان	الصفحة
01	قائمة الأساتذة المحكمين لاستمارة الدراسة.....	230
02	استبيان الدراسة باللغة العربية.....	231
03	استبيان الدراسة باللغة الفرنسية	236
04	مجموعة الشركات المعنية بالدراسة	241
04	مخرجات برنامج التحليل الإحصائي SPSS.....	242

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
الاهداء.....	
الشكر والتقدير.....	
المقدمة.....	أ-ز
الفصل الأول: ماهية القيمة العادلة	
تمهيد.....	02
المبحث الاول: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة.....	03
المطلب الاول: التطور التاريخي للقيمة العادلة	03
المطلب الثاني: مفهوم القيمة العادلة	11
المطلب الثالث: مزايا وعيوب تطبيق القيمة العادلة.....	12
المطلب الرابع: خصائص تطبيق القيمة العادلة ومقوماتها.....	14
المبحث الثاني: القيمة العادلة والمعايير المحاسبية الدولية	17
المطلب الاول: الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية.....	17
المطلب الثاني: نشأة وتطور معايير المحاسبية الدولية.....	22
المطلب الثالث: التطور المستمر للمعايير المحاسبية الدولية	29
المطلب الرابع: متطلبات الاعتراف بمحاسبة القيمة العادلة والافصاح عنها وفقا للمعايير المحاسبة الدولية	30
المبحث الثالث: القياس على أساس القيمة العادلة	36
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي	36
المطلب الثاني: أسس ومعايير القياس المحاسبي.....	38
المطلب الثالث: طرق قياس القيمة العادلة	40
المطلب الرابع: التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وإرشادات قياسها.....	54
المبحث الرابع: القيمة العادلة في البيئة الجزائرية	58
المطلب الأول: تقديم عام للنظام المحاسبي المالي.....	58
المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.....	63
المطلب الثالث: واقع محاسبة القيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي.....	67
المطلب الرابع: معوقات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.....	74
خلاصة الفصل الأول	77

الفصل الثاني: الإطار العام لإعداد القوائم المالية	
تمهيد.....	79
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية	80
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية.....	80
المطلب الثاني: ماهية القوائم المالية	84
المطلب الثالث: الأطراف المستخدمة للقوائم المالية واحتياجاتهم.....	89
المطلب الرابع: الفروض المحاسبية والمبادئ الأساسية لإعداد القوائم المالية.....	93
المبحث الثاني: عرض القوائم المالية	97
المطلب الأول: قائمة المركز المالي (الميزانية).....	97
المطلب الثاني: قائمة الدخل (حساب النتائج).....	103
المطلب الثالث: قائمة التدفقات النقدية.....	107
المطلب الرابع: قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول التغير في الأموال الخاصة) وملحق القوائم المالية	113
المبحث الثالث: جودة القوائم المالية.....	118
المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات.....	118
المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية ومشاكل ومحددات استخدامها.....	123
المطلب الثالث: قياس جودة المعلومات المالية	128
المطلب الرابع: معايير جودة المعلومات المالية	133
المبحث الرابع: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المالية	137
المطلب الأول: إدارة الأرباح.....	137
المطلب الثاني: التحفظ المحاسبي	142
المطلب الثالث: تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.....	147
المطلب الرابع: القيمة العادلة وأثرها على جودة المعلومات المالية.....	151
خلاصة الفصل الثاني	155
الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية	
تمهيد	157
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	158
المطلب الأول: إجراءات الدراسة	158

المطلب الثاني: أدوات الدراسة المستخدمة ووصف عينتها.....	159
المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة.....	161
المطلب الرابع: وصف أفراد عينة الدراسة.....	167
المبحث الثاني: دراسة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة	172
المطلب الأول: تحليل نتائج آراء عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الأول.....	172
المطلب الثاني: تحليل نتائج آراء عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الثاني.....	175
المطلب الثالث: تحليل نتائج آراء عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الثالث.....	186
المطلب الرابع: تحليل نتائج آراء عينة الدراسة المتعلقة بالمحور الرابع.....	191
المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	196
المطلب الأول: نتائج اختبار ستيودنت للعينة الواحدة.....	196
المطلب الثاني: نتائج تحليل التباين الأحادي.....	203
المطلب الثالث: نتائج الدراسة الميدانية.....	219
خلاصة الفصل الثالث	221
الخاتمة	224
الملاحق.....	230
قائمة المراجع.....	273
قائمة الجداول.....	290
قائمة الأشكال.....	294
تعريف المختصرات.....	296
قائمة الملاحق.....	298
فهرس المحتويات.....	300
الملخص.....	

الملخص:

تناول هذا البحث أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، في ظل اهتمام المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية بتطبيق القيمة العادلة من خلال إصدار معايير محاسبية في هذا الصدد، وقد تبنت الجزائر هذه المعايير من خلال النظام المحاسبي المالي، كما تناول واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

لتحقيق أهداف البحث تم الاستعانة على الاستبيان، قصد استخدامه لجمع البيانات والمعلومات الضرورية لإتمام البحث، وزع الاستبيان على مهني وأكاديمي المحاسبة، من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين وإطارات عاملة في المؤسسات الاقتصادية في مجال المحاسبة والمالية في المؤسسات الاقتصادية، بالإضافة الى أساتذة جامعيين، وقد تم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية لتحليل النتائج واختبار الفرضيات باستخدام برنامج SPSS.

خلص البحث إلى وجود تأييد واسع من قبل أفراد عينة الدراسة لمساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الرفع من جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال الخصائص النوعية للمعلومات المنشورة في القوائم المالية، وأن هناك مبررات كافية للتحول من التكلفة التاريخية والانتقال الى القيمة العادلة، إلا أن البيئة المحاسبية الجزائرية تواجه معوقات لتطبيقها.

وفي الأخير يشيد البحث بضرورة تفعيل دور بورصة الجزائر وتطويرها في ظل التطورات والتحولات الاقتصادية الجديدة وتطور الأسواق المالية الدولية، وبضرورة تحيين وتكييف النظام المحاسبي المالي مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية.

الكلمات المفتاحية: قياس محاسبي، قيمة عادلة، جودة قوائم مالية، مؤسسات اقتصادية جزائرية، معايير محاسبة دولية، نظام محاسبي مالي.

Abstract:

This research dealt with the impact of the application of fair value accounting on the quality of financial statements in economic institutions in light of the interest of international accounting organizations and bodies to apply fair value through the issuance of accounting standards in this regard, and the adoption of these standards by Algeria through the financial accounting system, and also addressed the reality of the application of value accounting Fairness in the Algerian accounting environment.

To achieve the objectives of the study, a questionnaire was used, in order to use it to collect the data and information necessary to complete the study. The questionnaire was distributed to professional and academic accountants, including accountants, bookkeepers, certified accountants and executives working in economic institutions in the field of accounting and finance, in addition to university professors. A group of one of the statistical tools for analysing the results and testing hypotheses using the SPSS program.

The research concluded that there is wide support by the study sample members for the contribution of the application of fair value accounting to raising the quality of financial statements in economic institutions, through the qualitative characteristics of the information published in the financial statements, and that there are sufficient justifications for the shift from historical cost and the transition to fair value however, the Algerian accounting environment faces obstacles to its implementation.

Finally, the research praises, the necessity of activating and developing the role of the Algiers Stock Exchange, in light of the new economic developments and transformations and the development of the international financial markets, and the necessity of updating and adapting the financial accounting system with the developments of international accounting standards.

Keywords: accounting measurement, fair value, quality of financial statements, Algerian economic institutions, international accounting standards, financial accounting system.

Résumé :

Cette recherche a porté sur l'impact de l'application de la comptabilité à la juste valeur sur la qualité des états financiers des entreprises économiques, compte tenu de l'intérêt des organisations et organismes comptables internationaux à appliquer la juste valeur à travers la publication de normes comptables en la matière, et de l'adoption par l'Algérie de ces normes à travers le système comptable financier, il a également traité de la réalité de l'application de la comptabilité à la juste valeur dans l'environnement comptable algérien.

Pour atteindre les objectifs de la recherche, le questionnaire a été utilisé, afin de l'utiliser pour collecter les données et informations nécessaires à la réalisation de la recherche .Le questionnaire a été distribué aux experts comptables professionnels et académiques, aux commissaires aux comptes, aux comptables agréés, aux cadres travaillant dans les entreprises économiques dans le domaine de la comptabilité et de la finance dans les, en plus des professeurs d'université .Un ensemble d'outils statistiques a été utilisé pour analyser les résultats et tester les hypothèses à l'aide du logiciel SPSS.

La recherche a conclu qu'il existe un large soutien de la part des membres de l'échantillon d'étude pour la contribution de l'application de la comptabilité à la juste valeur à l'amélioration de la qualité des états financiers des entreprises économiques, à travers les caractéristiques qualitatives des informations publiées dans les états financiers, et qu'il existe des justifications suffisantes pour le passage du coût historique et le passage à la juste valeur. Cependant, l'environnement comptable algérien se heurte à des obstacles à son application.

Enfin, la recherche loue la nécessité d'activer le rôle de la Bourse d'Alger et son développement à la lumière des nouveaux développements et transformations économiques et du développement des marchés financiers internationaux, et la nécessité de mettre à jour et d'adapter le système comptable financier aux évolutions des normes comptables internationales.

Mots clés : mesure comptable, juste valeur, qualité des états financiers, entreprises économiques algériennes, normes comptables internationales, système comptable financier.