الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية –الجزائر–

كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مخبر التنمية الإدارية للارتقاء

بالمؤسسات الاقتصادية

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه الطور الثالث ل م د

الميدان : العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: دراسات مالية

بعنوان:

مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة

- دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر -

مـــن إعـــداد الطالب : بن أودينة بوحفص

نـــوقشـــت وأجـــيزت علـــنا بتـــاريخ: الأربعاء 08 جانفي 2020

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الرقم	اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
01	لسلوس مبارك	أستاذ	غرداية	رئيسا
02	بلعور سليمان	أستاذ	غرداية	مشرفا ومقررا
03	هواري سويسي	أستاذ	ورقلة	مناقشا
04	بوثلجة عبد الناصر	أستاذ	تلمسان	مناقشا
05	عجيلة محمد	أستاذ	غرداية	مناقشا
06	رواني بوحفص	أستاذ محاضر أ	غرداية	مناقشا

السنة الجامعية 2019/ 2020

الإهـــــداء

إلى والديا الكريمين جنة الدنيا ونعيمها، أطال الله في عمرهما وأمدهما بالصحة والعافية

إلى رفيقة دربي وشريكة حياتي زوجتي العزيزة

إلى إخواني وأخواتي الذين تقاسمت معهم ذكريات طفولتي وشباب

إلى كل الأصدقاء والأحبة والزملاء سند حياتي.

إلى كل من علمني حرفاً.

إليهم جميعا أهدي هذا العمل رجيا من الله أن يلقى القبول والنجاح.

بـــوطفـــــس

الشـــــكر

الحمد لله ذي المن والفضـل والإحسـان، حمداً يليق بجلاله وعظمته، والصلاة والسلام على خير خلق الله سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليما، والشكر لله على فضله ومنه وتوفيقه لأداء هذا العمل، ومن باب من لم يشكر الناس لم يشكر الله، أتقدم بجزيل الشكر إلى أستاذي مشرفي ليس فقط في طور الدكتوراه بل في كل أطوار دراستي بالجامعة الأستاذ الدكتور" **بلعور سليمان**"، وهذا نظير ما قدمه من مجهودات ونصائح وإرشادات في سبيل إنجاز هذا العمل، كما أتقدم بالشكر الموصول إلى كل من ساندني ودعمني سواء من أساتذة أو أصدقاء أو من أفراد العائلة، كما لا يمكن نسيان شكر أفراد العينة الذين تعاونوا معي، وما لقيته من ترحيب سواء بولايات ورقلة أو الأغواط أو غرداية، راجيا من المولى عز وجل أن يرزق الكل ما يبغون، وأن يرضى عليهم في الدنيا والآخرة .

بـــوفـــــص

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى توفر متطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية، من خلال إستقصاء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة وهم: الخبراء الحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين بالإضافة إلى المحاسبين الرئيسين في المؤسسات الإقتصادية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على تقنيات البحث الكيفي qualitative عن طريق أداة المقابلة التي أجريت مع المديرين الماليين والموظفين في مصلحة المالية والمحاسبة بصفتهم المسؤولين على إعداد القوائم المالية في المؤسسات العمومية الاقتصادية، كما تم الاعتماد على تقنيات البحث الكمي quantitatives عن طريق أداة الاستبيان، حيث بلغ عدد الاستمارات القابلة للمعالجة 146.

من خلال مخرجات برنامج Spss ونتائج المقابلة، توصلنا إلى أنه هناك رغبة من ممارسي مهنة المحاسبة للتحول عن التكلفة التاريخية والانتقال إلى طريقة قياس بديلة، إلا أن بيئة الأعمال الجزائرية (المحاسبية والاقتصادية والمالية وحتى القانونية) لا تتوفر على متطلبات تطبيق القيمة العادلة وهذا هو العائق الأساسي أمام تطبيقها على الجزائر.

وفي الأخير توصي الدراسة وفي ظل تسارع التحولات الاقتصادية وتطور وانفتاح الأسواق المالية الدولية بضرورة النهوض ببيئة الأعمال الجزائرية بمختلف مكونتها وجعلها محفزة ومساعدة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وعلى رأسهم القيمة العادلة بالإضافة إلى تحيين النظام المحاسبي المالي، وفق ما يُعدّل وما يصدر من معايير محاسبية دولية.

الكلمات المفتاحية: قيمة عادلة، بيئة الأعمال الجزائرية، معايير محاسبة الدولية، معايير الإبلاغ المالي الدولي، نظام محاسبي مالي، قياس محاسبي، إفصاح محاسبي.

Abstract:

The objective of this study is to Identify the availability of fair value accounting requirements in the Algerian business environment by examining a sample of accounting practitioners: Accounting expert, Auditor, Accountant (bookkeeper), as well as key accountants in economic corporations.

In order to achieve the objectives of this study relying on qualitative research techniques through the interview tool conducted with financial managers and employees in the Finance and Accounting Department as responsible for the preparation of financial statements in public economic corporations, and relying on quantitative research techniques through the questionnaire tool, the numbers of questionnaires was able to process are 146.

Through SPSS outputs and interview results, we have found that there is a desire by accounting practitioners to shift from historical cost and move to an alternative measurement method, but the Algerian business environment (accounting economic, financial, and even legal) are not available on the application of fair value requirements and this is the main obstacle to be applied in Algeria.

Finally, the study recommends that in light of the rapid economic transformation and the development and openness of the international financial markets, it is necessary to promote the Algerian business environment in its various components and make it a catalyst and help to implement the international accounting standards, especially the fair value in addition to updating the financial accounting system, as amended and issued by international accounting standards.

Keywords: Fair value, Algerian business environment, International accounting standards, International financial reporting standards, Financial accounting system, Accounting measurement, Accounting disclosure.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات		الصفحة
الإهداء		
الشكر		
الملخص		**I**
قائمة المحتويات		**III**
قائمة الجداول		**VII**
قائمة الأشكال		**IX**
قائمة الاختصارات		**X**
قائمة الملاحق		**XI**
المقدمة		**أ–ظ**
الفصل الأول	**ماهية القياس والإفصاح المحاسبيين والقيمة العادلة**	**30**
	تـــمهيـــــد	**30**
المبحث الأول	**القياس المحاسبي**	**31**
المطلب الأول	تعريف القياس المحاسبي و أهميته	**31**
المطلب الثاني	أسس ومعايير القياس المحاسبي	**33**
المطلب الثالث	مكونات وأركان عملية القياس المحاسبي	**35**
المطلب الرابع	خطوات و أنواع القياس المحاسبي	**36**
المبحث الثاني	**الإفصاح المحاسبي**	**38**
المطلب الأول	تعريف الإفصاح المحاسبي وأهميته	**38**
المطلب الثاني	أهداف ومقومات الإفصاح المحاسبي	**41**
المطلب الثالث	العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي وأنواعه	**44**
المطلب الرابع	الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية	**48**
المبحث الثالث	**ماهية القيمة العادلة**	**52**
المطلب الأول	مفهوم القيمة العادلة	**52**
المطلب الثاني	التفرقة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية	**65**
المطلب الثالث	أهداف القيمة العادلة ومقوماتها	**71**
المطلب الرابع	طرق تقييم بالقيمة العادلة وشروط تحديدها	**73**

	خـــلاصـة الفصـــل	**77**
الفصل الثاني	**تقييم القياس والإفصاح المحاسبيين بالقيمة العادلة**	**79**
	تـــــمهيد	**79**
المبحث الأول	**القياس المحاسبي بالقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي الدولية**	**80**
المطلب الأول	الأسس والأساليب التي يقوم عليها منهج القيمة العادلة	**80**
المطلب الثاني	إجراءات تحديد القيمة العادلة وبدائل عرضها	**81**
المطلب الثالث	القياس المحاسبي بالقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS)	**86**
المطلب الرابع	القياس المحاسبي بالقيمة العادلة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS	**105**
المبحث الثاني	**الإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية وتأثير تطبيقها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.**	**113**
المطلب الأول	الإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS)	**113**
المطلب الثاني	الإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة وفق المعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)	**120**
المطلب الثالث	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية و الأمريكية (IASB/FASB)	**128**
المطلب الرابع	تأثير استخدام القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (مقارنة مع التكلفة التاريخية)	**134**
المبحث الثالث	**متطلبات ومجالات تطبيق القيمة العادلة وفقاً للمعايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي (IAS وIFRS)**	**139**
المطلب الأول	متطلبات تطبيق القيمة العادلة وفق لمعايير المحاسبة الدولية.	**139**
المطلب الثاني	المجالات الرئيسية لاستخدام القيمة العادلة في المعايير الدولية	**144**
المطلب الثالث	المعالجات الأساسية التي تترتب عن تطبيق القيمة العادلة	**147**
المطلب الرابع	مزايا وعيوب تطبيق القيمة العادلة	**150**
	خـــلاصـة الفصـــل	**153**
الفصل الثالث	**بيئة الأعمال في الجزائر وعلاقتها بالقيمة العادلة**	**155**
	تـــــمهيد	**155**
المبحث الاول	**بيئة الأعمال وواقعها في الجزائر**	**156**
المطلب الأول	بيئة الأعمال وأهميتها	**156**
المطلب الثاني	مكونات بيئة الأعمال	**157**

المطلب الثالث	ملامح وسمات بيئة الأعمال المعاصرة واتجاهاتها	**160**
المطلب الرابع	واقع ومعطيات أساسية حول بيئة الأعمال في الجزائر	**162**
المبحث الثاني	**تحليل مؤشرات بيئة الأعمال في الجزائر وعلاقتها بالقيمة العادلة**	**173**
المطلب الأول	مؤشرات بعض تقارير تقييم تنافسية بيئة الأعمال	**173**
المطلب الثاني	تحليل بيئة الأعمال الجزائرية وفقا لمؤشر التنافسية العالمية	**177**
المطلب الثالث	معوقات بيئة الأعمال الجزائرية وآليات إصلاحها	**182**
المطلب الرابع	علاقة مؤشرات قياس بيئة الأعمال مع متطلبات تطبيق القيمة العادلة	**184**
المبحث الثالث	**واقع وتحديات القيمة العادلة في البيئة الجزائرية**	**187**
المطلب الأول	البيئة المحاسبية الجزائرية	**187**
المطلب الثاني	القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي	**191**
المطلب الثالث	تقييم واقع القيمة العادلة في البيئة الجزائرية	**201**
المطلب الرابع	معوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية	**202**
	خـــــلاصـة الفصـــل	**208**
الفصل الرابع	**الدراسة الميدانية لجاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة**	**210**
	تـــــمهيد	**210**
المبحث الأول	**متغيرات ومجتمع الدراسة**	**211**
المطلب الأول	متغيرات الدراسة	**211**
المطلب الثاني	مجتمع وعينة الدراسة	**213**
المطلب الثالث	تحليل خصائص عينة الدراسة	**217**
المبحث الثاني	**أساليب جمع البيانات، صدق وثبات الاستبيان:**	**221**
المطلب الأول	الأساليب والأدوات المستعملة في الدراسة	**221**
المطلب الثاني	عرض أداة الاستبيان وأساليب معالجته	**223**
المطلب الثالث	إختبار صدق وثبات الاستبيان والتوزيع الطبيعي	**226**
المبحث الثالث	**إختبار الفرضيات ومناقشة النتائج**	**236**
المطلب الأول	عرض نتائج الاستبيان	**236**
المطلب الثاني	إختبار الفرضيات	**249**
المطلب الثالث	استكمال الدراسة الكيفية لمدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة	**253**

	القيمة العادلة	
المطلب الرابع	مناقشة وتحليل النتائج	**257**
خـــــلاصـة الفصـــل		**262**
خاتمة عامة		**264**
المراجع		**271**
الملاحق		**289**

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	أسس قياس الأصول والالتزامات حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية	33
2-1	المقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية وفقا للفروض والمبادئ المحاسبية	69
3-1	السمات والملامح الوثيقة الصلة لمقاييس الأصول والالتزامات المرتكزة على التكلفة التاريخية والمرتكزة على القيمة العادلة	70
1-2	يوضح متطلبات الإفصاح للأصول والخصوم وفق القيمة العادلة	122
2-2	أهم المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية التي توجهت لاستخدام القيمة العادلة في القياس والإفصاح	124
3-2	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من منظور واضعي المعايير المحاسبية	132
4-2	أوجه الاختلاف في منهج الفكر المحاسبي بين FASB وIASB من خلال المقارنة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	133
5-2	علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	136
6-2	مقارنة توضح علاقة التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	138
7-2	متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS)	140
8-2	متطلبات الاعتراف والإفصاح بالقيمة العادلة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي (IFRS)	143
9-2	معالجة الفوائض والنقصان في القيمة	149
1-3	عدد مؤسسات التعليم لمختلف الأطوار التعليمية في البيئة الجزائرية	165
2-3	إحصاء حول شبكة السكة الحديدية الجزائرية	167
3-3	شرح مؤشرات ممارسة أنشطة الأعمال	174
4-3	ترتيب الجزائر في مؤشر التنافسية العالمي خلال الفترة (2018/2013)	178
5-3	تعريف المصطلحات التي سمح النظام المحاسبي المالي استنادا لها بإجراء مراجعة على التقييم.	192
1-4	توزيع مجتمع الدراسة حسب الولايات	214
2-4	عينة الدراسة لولاية الأغواط	215
3-4	عينة الدراسة لولاية غرداية	216
4-4	عينة الدراسة لولاية ورقلة	217

5-4	عدد الإستمارات الموزعة والمستردة على عينة البحث	217
6-4	توزيع أفراد العينة حسب الفئات الجنس	218
7-4	توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية	218
8-4	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	219
9-4	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	219
10-4	مقياس ليكرت الخماسي	222
11-4	الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة	223
12-4	اختبار معامل الثبات ألفا كرومباخ للإستبيان	226
13-4	اختبار معامل الثبات ألفا كرومباخ لمحاور للإستبيان	227
14-4	اختبار الإتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	228
15-4	اختبار الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	229
16-4	اختبار الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث	230
17-4	اختبار الإتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع	231
18-4	صدق الإتساق البنائي لمحاور الاستبيان	232
19-4	إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة (كولمجروف– سمرنوف) (K-S à 1 échantillon)	233
20-4	إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة Explorer	234
21-4	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول	236
22-4	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني	239
23-4	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث	243
24-4	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الرابع	246
25-4	نتائج إختبار (T) للفرضية الأولى	250
26-4	نتائج إختبار (T) للفرضية الثانية	251
27-4	نتائج إختبار (T) للفرضية الثالثة	252
28-4	نتائج إختبار (T) للفرضية الرابعة	253

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	شجرة القرار لتسلسل القيمة العادلة	76
1-2	إجراءات تحديد القيمة العادلة	82
1-4	متغيرات الدارسة	212
2-4	المدرج التكراري لتوزيع الطبيعي	234
3-4	المنحنى البياني لتوزيع الطبيعي	235

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	الجمعية المحاسبية الأمريكية
AICPA	The American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية
FAS	Financial Accounting Standard	معايير المحاسبة المالية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير الإبلاغ المالي الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee.	لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IVSC	International valuation Standards council	لجنة معايير التقييم الدولية
GAAP	General Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما
NRV	Net Realizable Value	صافي القيمة القابلة لتحقيق
NSP	Net Selling Price	صافي سعر البيع
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SEC	Securities & Exchange Committe	لجنة الأسهم والبورصة الأمريكية
SPSS	Statistical Program for Social Sciences	البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	إستمارة الاستبيان	290
02	خصائص أفراد العينة	294
03	معامل الإرتباط ألفا كرومباخ	295
04	اختبار معامل الثبات لمحاور ألفا كرومباخ للإستبيان	296
05	اختبار صدق الاتساق الداخلي لأداة لعبارات المحور الأول	299
06	اختبار صدق الاتساق الداخلي لأداة لعبارات المحور الثاني	300
07	اختبار صدق الاتساق الداخلي لأداة لعبارات المحور الثالث	302
08	اختبار صدق الاتساق الداخلي لأداة لعبارات المحور الرابع	303
09	صدق الإتساق البنائي لمحاور الاستبيان	304
10	اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة (كولمجروف– سمرنوف) (K-S à 1 échantillon)	305
11	اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة Explorer	307
12	المدرج التكراري والمنحنى البياني للتوزيع الطبيعي	308
13	التكرارات والمتوسطات الحسابية والإنحرافات لعبارات المحور الأول	309
14	التكرارات والمتوسطات الحسابية والإنحرافات لعبارات المحور الثاني	311
15	التكرارات والمتوسطات الحسابية والإنحرافات لعبارات المحور الثالث	314
16	المتوسطات الحسابية والإنحرافات لعبارات المحورالرابع	317
17	اختبار One semple T-Test للفرضية الأولى	319
18	اختبار One semple T-Test للفرضية الثانية	319
19	اختبار One semple T-Test للفرضية الثالثة	320
20	اختبار One semple T-Test للفرضية الرابعة	320
21	المحور رقم 21: جدول T الجدولية	321
22	قائمة المحكمين	322

مقدمة

تميّزت بيئة الأعمال الدولية في الآونة الأخيرة بالكثير من التحولات مست مختلف الميادين خاصة على النطاق (الاقتصادي والمالي) المتمثل في الإنفتاح الاقتصادي العالمي، بزيادة حرية التعاملات التجارية والمالية بين الدول والتطور التكنولوجي الذي ساهم في إزالة العوائق أمام تدفق المعلومات، وتحسين الخدمات وجلب الاستثمارات الأجنبية، كل هذا ساهم في دفع ديناميكية تحسين وتطوير بيئة الأعمال والميزة التنافسية بين الدول هذا من جهة، ومن جهة أخرى أدى هذا التغير إلى وجود ضغوطات على مهنة المحاسبة وتأثير على بعض المبادئ التي تقوم عليها، إذ أصبحت لا توافق الواقع الاقتصادي لبيئة الأعمال الحالية وعلى رأسها مبدأ التكلفة التاريخية الذي عجز عن مسايرة هذه التغيرات والظروف الاقتصادية، إذ أنه يعبر عن الماضي ولا يمكّن من قياس الحاضر أو التنبؤ بالمستقبل بتجاهل التغيرات التي تحدث في الأسعار من فترة إلى أخرى، وبالتالي عدم تزويد المستثمرين بالمعلومات والمؤشرات الصحيحة المفيدة في ترشيد اتخاذ القرارات، ولتخطي هذه المشكلة برزت الحاجة لمعالجات محاسبية مناسبة تقلِل من ثغرة التضليل وعدم ملاءمة ومصدقيه المعلومات التي يعاني منها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم.

فبدأ البحث عن طرق جديدة للقياس المحاسبي، بهدف معالجة الأحداث والعمليات المالية بأكثر دقة وتكون أقرب إلى الواقع الفعلي ومتماشية مع الأوضاع السائدة، بما ينتج عن هذا قوائم مالية تتميز بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، الأمر الذي جعل الجهات المتخصصة تلجئ إلى إصدار وتعديل معايير محاسبية لتغطية الانتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية، وتتلاءم مع التغيرات الاقتصادية وتطور بيئة الأعمال والمعاملات التجارية والمالية بين الدول التي شكلت في مضمونها **محاسبة القيمة العادلة**.

وأصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية عدة معايير خاصة بالقيمة العادلة، منها معيار رقم IAS 32 عدّل عدة مرات آخرها 2006 تحت مسمى جديد الأدوات المالية: العرض، وتم إلغاء وإصدار عدد من المعايير لنفس الغاية كإصدار معيار الإبلاغ المالي IFRS 7 المتعلق بالأدوات المالية "الإفصاحات"، ومعيار IFRS 9 "الأدوات المالية" الذي جاء ليحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم IAS 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"، ومعيار IFRS 13 الموسوم بـ "قياس القيمة العادلة" كلها تنص على التزام المؤسسات بالتقييم على أساس القيمة العادلة، التي ستنعكس نتائجها على المعلومات والمؤشرات المالية المنشورة في القوائم المالية المتصفة بالدقة والملاءمة التي تساعد في ترشيد اتخاذ القرارات في بيئة الأعمال تتميز بدناميكية في التغيرات.

وفي ظل هذه التحولات والتحديات الجديدة التي أوجدها هذا النظام الجديد، والأزمة الاقتصادية التي تعود جذورها إلى الأزمة البترولية سنة 1982م، أصبح هناك ظغط على الاقتصاد الجزائري ودفعه للقيام بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية الفعّالة، ولتحسين بيئة الأعمال في الجزائر وجعلها مواكبة لكل التطورات في مختلف الميادين، وملاءمة وجذابة للاستثمارات على المستوى المحلي والأجنبي والإندماج في الاقتصاد العالمي، في هذا السياق قامت الحكومة الجزائرية بإصلاحات جدرية سميّت بالجيل الأول ثم تلاها الجيل الثاني، إذ بدأت بتطبيق وصفات صندوق النقد الدولي والبنك العالمي ولكنها لم تتوصل إلى النتائج التي كانت تطمح لها بسبب نقص الإمكانيات وكذا الأوضاع السائدة لهذا انتهجت إصلاحات جديدة تتمثل في إصلاح العدالة ومحاربة الفساد والرشوة والعمل على الحكم الراشد

باعتبارها الركائز الأساسية لتحسين بيئة الأعمال، وكدا فتح الأسواق أمام المستثمر الاجنبي وتغير النظام المحاسبي من **PCN** إلى **SCF** وتوقيع الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، كما أنها تسعى للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، كل هذا من سيساهم في تحسين بيئة الأعمال وجعلها تتكيف مع الاقتصاد الدولي.

1. اشكالية الدراسة:

كما هو معلوم أن المعايير المحاسبية الدولية قد وضعت على أساس بيئة أعمال الدول المتقدمة الأكثر هيمنة على مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، إذ لم تراعي ظروف وخصائص بيئة الأعمال للدول النامية، وهذا ما دفع الجزائر وعلى غرار الكثير من الدول النامية وسعيا منها للوصل إلى توفير بيئة أعمال ملاءمة ومواكبة للواقع الحالي وذات تنافسية عالمية لجذب الاستثمارات سواءا المحلية والأجنبية والوصول إلى اقتصاد تنافسي، لإجراء العديد من الإصلاحات في مختلف الميادين كما ذكرنا آنفا، ومن أهمها تغيير النظام المحاسبي باعتماد النظام المحاسبي المالي **SCF** ودخوله حيز التطبيق منذ سنة 2010، إذ تبنى مفهوم القيمة العادلة (الحقيقية) كأساس لإعادة التقييم والافصاح وهذا لجعل النظام المحاسبي المالي الجزائري أكثر ملاءمة وتوافقاً مع المعايير المحاسبية الدولية والتوحيد المحاسبي المطبق في مختلف دول العالم.

وبناءا على ما تقدم ذكره يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

ما مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة من وجهة نظر عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر؟

وللإلمام أكثر بهذا الموضوع نطرح **الأسئلة الجزئية** التالية:

1) هل هناك إستعداد ورغبة من قبل ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر للتحول من التكلفة التاريخية إلى طريقة قياس بديلة؟
2) هل توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المتطلبات المحاسبية التي تسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي؟
3) ما مدى ملاءمة البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة؟
4) هل توفر البيئة الجزائرية القوانين التي تسهل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي؟

2. فرضيات الدراسة

بناءا على الإشكالية المطروح نضع الفرضيات التالية:

1) توجد رغبة لدى ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر للتحول من التكلفة التاريخية والانتقال إلى طريقة قياس بديلة؛
2) لا توفر البيئة المحاسبية الجزائرية كل ما تحتاجه القيمة العادلة من متطلبات لاستخدامها كأساس لقياس المحاسبي؛
3) لا تلائم البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة؛

4) يواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة القانونية الجزائرية.

3. مبررات اختيار الموضوع:

تتمثل دوافع اختيار موضوع بحثنا هذا في النقاط التالية:

- الرغبة الشخصية للتطرق لمثل هذه المواضيع؛
- الأهمية البالغة للموضوع إذ يعالج مشكل جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل الأوضاع الراهنة؛
- يعتبر موضوع القيمة العادلة من أهم المواضيع حداثة، إهتمت به مختلف الهيئات المحاسبية الدولية؛
- التوجّه نحو إستخدام القيمة العادلة كبديل للقياس والافصاح المحاسبي بعد ظهور القصور في نموذج التكلفة التاريخية في ظل واقع اقتصادي ومالي شديد التغيرات؛
- رغم دخول النظام المحاسبي المالي الجزائر حيز التنفيد منذ حوالي عشر سنوات، إلا أن جل نتائج الدراسات السابقة حول واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية توصلت إلى أن هناك عدت معوقات تقف أمام القياس المحاسبي بالقيمة العادلة، الأمر الذي جعلنا نتطرق إلى دراسة أشمل تمس مختلف مكونات بيئة الأعمال الجزائرية (المحاسبية، الاقتصادية، القانونية، المالية الثقافية...) ومدى الجاهزية لتطبيق هذا النموذج للقياس المحاسبي.

4. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى مايلي:

- تسليط الضوء على مشاكل القياس المحاسبي الناتجة عن استخدام التكلفة التاريخية وعدم ملاءمتها للواقع الاقتصادي، لكونها من أسباب ومبررات ظهور محاسبة القيمة القيمة العادلة؛
- الوقوف على مدى استعداد ورغبة ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر للتحول من التكلفة التاريخية إلى طريقة قياس بديلة؛
- تحليل البيئة المحاسبية الجزائرية لمعرفة مدى توافرها على متطلبات المحاسبية التي تسهل استخدام القيمة العادلة؛
- تشخيص مدى توافر بيئة الأعمال في الجزائر على القوانين اللازمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

5. أهمية الدراسة:

تتجسد أهمية هاته الدراسة في حداثة الموضوع، فالقيمة العادلة هي من المفاهيم الحديثة في الفكر المحاسبي، فقد جاء استخدامها لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية، التي لم تستطع التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة وتفسير الأحداث المالية بشكل ملاءم في ظل الظروف الاقتصادية والمالية المتقلبة، ولقد أثار هذا المفهوم اهتمام العديد من الباحثين والمفكرين في مختلف بيئات الأعمال الدولية، وظهور عدد من الدراسات والأبحاث التي تؤيد أو تعارض التوجه نحو تطبيق مفهوم القيمة العادلة جزئيا أو كليا، وهو يحتاج إلى توضيح أكثر وخاصة عند تطبيقه في بيئات

أعمال مختلفة عن تلك الدول المساهمة في إصدار المعايير المحاسبية الدولية التي لم تراعي خصائص بيئة الأعمال لدول النامية مثل الجزائر.

كما تستمد هاته الدراسة أهميتها من خلال مساهمتها في التعرّف على بيئة الأعمال الجزائرية وتحليلها (واقع وتحديات) ومدى استعاب مفهوم القيمة العادلة في الوسط المهني، بحيث سعت هاته الدراسة لمعرفة آراء المهنين المحاسبين الجزائريين (الفئة المستهدفة في البحث) حول موضوع القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة إذا ما كان هناك تأييد منهم على تطبيقه إنطلاقا من وضيعة بيئة الأعمال الجزائرية (اقتصاديا وماليا ومحاسبيا وقانونيا) وما توفره من متطلبات وموقومات.

6. حدود الدراسة

تتمثلت حدود الدراسة في استقصاء لأراء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة " الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"، إذ تم الاعتاد على المنشور الوزارة المالية (المقرر 002 المؤرخ في 09 جانفي 2018) الخاص بقائمة المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطني لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2018. بالاضافة إلى المحاسبيين الرئسيين في المؤسسات الاقتصادية وهذا في كل من ولايات (الأغواط وغرداية وورقلة). وثم إختيار هاته الولايات لإمكانية إجراء الدراسة فيها بسبب القرب والتجاوب مع الطالب. و قد أجريت هذه الدراسة من بداية سنة 2017 إلى غاية 2019 وكانت فترة الدراسة الميدانية من تاريخ توزيع الاستبان إلى تاريخ إسلاتمه ومعالجته، وإجراء المقابلة من شهر فيفري 2019 إلى شهر سبتمبر من نفس السنة.

7. المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة

بغية تحقيق الأهداف والإجابة على أسئلة الدراسة وإختبار فرضياتها، وتبعا لما تمليه متطلبات هذه الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في عرض الجانب النظري للدراسة، وذلك بالاعتماد على عديد من المصادر والمراجع.كما تم الاعتماد على منهج دراسة حالة في الجانب العملي من الدراسة، حيث تم استخدام أداتي الاستبيان والمقابلة، والاعتماد على الأساليب الإحصائية وبرنامج **Spss وExcel** وأدوات الإحصاء الوصفي (كالتكرارات الإنحرافات، المتوسطات الحسابية...) والإحصاء الإستدلالي (معامل ألفا كرونباخ، إختبار بيسون..)، لمعالجة البيانات التي تم جمعها.

8. صعوبات الدراسة:

لقي إنجاز هذه الدراسة مجموعة من الصعوبات تمثلت في:

- ظروف صحية طارئة أدت إلى التأخر في مباشرة العمل على الأطروحة إلى غاية السنة الثالثة(2017)؛
- تأخر بعض المستجوبين في إرجاع الاستمارات بسبب إنشغلاتهم؛
- كثير من عناوين البريد الالكتروني لعينة الدراسة لا تستقبل الرسائل وعدم الإفصاح عنها للبعض الآخر كان عائق في إرسال الاستمارة الإلكترونية للاستبيان؛

- صعوبة التواصل مع المستوجبين عن طريق الاستبيان الإلكتروني لتقديم لهم بعض التوضيحات، بعد تعذر اللقاء المباشر أحيانا؛
- صعوبة أخد موعد لإجراء المقابلة مع مدراء مؤسسات الاقتصادية بسبب ارتباطاتهم.

9. الدراسات السابقة:

أولا: الدراسات السابقة باللغة العربية

1. دراسة (العبادي أحمد 2019) عبارة عن مقال بعنوان "القول الراجح بين تطبيق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وواقعهما في النظام المحاسبي المالي الجزائري، دراسة كيفية لوجهة نظر محافظي الحسابات"[1].

تهدف هذه الورقة البحثية إلى معالجة الإشكالية المتعلقة بالجدل العلمي القائم بين تطبيق مبدأ القيمة العادلة أو التكلفة التاريخية أو كلاهما، لقياس وتقييم بنود القوائم المالية، وواقع هذا على بيئة الأعمال الجزائرية، بالإضافة إلى معرفة رؤية المشرع الجزائري لهذا الموضوع، ومن جهة أخرى الإطلاع على آراء محافظي الحسابات الجزائريين لهذا الأمر من أجل ذلك اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، وفي الجانب التطبيقي على تقنيات البحث النوعية qualitative عن طريق المقابلة، مع مجموعة من محافظي الحسابات البالغ عددهم أربعة لمعرفة وجهات نظرهم، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- المشرع المحاسبي الجزائري من باب الحكمة كان متحفظا في تطبيق مبدأ القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية نظرا لعدم ملاءمتها؛
- النظام المحاسبي المالي الجزائري، لا يواكب مستجدات معايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ومتأخر عنها لمدة 13 عاما؛
- إهتمت الجزائر بسن قوانين التي تتعلق بالقيمة العادلة، وأهملت الجوانب المتعلقة بتهيئة الجو الاقتصادي الملائم لتطبيقها.

وفي الأخير إقترح الباحث مجموعة من توصيات وهي كما يلي:

- تحيين النظام المحاسبي المالي، ليواكب المستجدات التي شهدها عالم المحاسبة، وفقا لمميزات البيئة الاقتصادية الجزائرية.
- إعطاء الإهتمام الأكبر لتهيئة البيئة الملاءمة لتطبيق القيمة العادلة في الجزائر.

[1] العبادي أحمد، **القول الراجح بين تطبيق الكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وواقعهما في النظام المحاسبي المالي الجزائري، دراسة كيفية لوجهة نظر محافظي الحسابات**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الرابع، العدد3، 2019.

2. دراسة (هشام شلغام 2019) عبارة عن أطروحة بعنوان "دراسة العوامل المؤسسية المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة والتحديات التي تواجهها في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لحالة الجزائر–"[1]

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهم العوامل المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والتحديات التي تواجهها من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين، ومعرفة مدى ملاءمة هذه العوامل لتطبيق القيمة العادلة ومعرفة طبيعة العلاقة بينهما، ومن أجل الوصول إلى هذه الأهداف اعتمد الباحث على المنهج المنهج الوصفي التحليلي في الشق النظري من الدراسة والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي، واستخدم الباحث أداة الاستبيانة إذ تم توزيع عينة تقدر ب 400 فرد من مجتمع دراسة يضم (200) أكاديميين هيئة التدريس ذوي إختصاص محاسبة عبر 18 جامعة من مختلف جامعات الوطن، والمهنيين المحاسبين (خبراء المحاسبة، محافظي حسابات، محاسب معتمد، وعاملين في المؤسسات الاقتصادية) وبلغ عددهم (200)، ثم استرجاع 112 إستبانة منها 106 قابلة للمعالجة، وتم استخدام جملة من الأساليب الإحصائية من وصفي وإستدلالي في معالجة وتحليل بيانات الإستبيان بالاعتماد على برنامج SPPS V25، وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- كل من البيئة الاقتصادية والثقافية والقانونية والمهنية غير ملاءمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي؛
- إن العوامل المؤسسية تؤثر في تطبيق القيمة العادلة، كما أن العامل الاقتصادي والقانوني يعد الأكثر تأثير في مستوى تطبيق القيمة العادلة مقارنة بباقي العوامل؛
- تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية تواجهه عدة عوائق وتحديات؛
- عدم وجود إجراءات كافية من طرف الوزارة الوصيّة لتعزيز التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي.

وبناءا على نتائج الدراسة أعطى الباحث عدة توصيات أهمها:

- ضرورة تحسين بيئة الأعمال الجزائرية من أجل تحسين العوامل المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة والحصول على أفضل استخدام للنموذج؛
- تنشيط وتفعيل أداء البورصة في الجزائر وكذا تحسين الأداء المالي للمؤسسات المالية؛
- ضرورة تكييف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي المالي في مجال القيمة العادلة كأساس للقياس والافصاح المحاسبي.

[1] هشام شلغام، **دراسة العوامل المؤسسية المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة والتحديات التي تواجهها في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لحالة الجزائر–**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير تخصص محاسبة مالية، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2019، غير منشورة.

3. محمد الهادي ضيف الله وآخرون (2018) عبارة عن مقال بعنوان "إشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين والمهنيين–"[1]

تهدف الدراسة إلى التعرف على المشاكل التي تحيط بتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية والاقتصادية والثقافية الجزائرية ومحاولة إيجاد حلول لها، خاصة في ظل التوجه العالمي نحو الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي الدولية، IFRS/IAS ومفهوم القيمة العادلة كأساس لقياس البنود المالية. وتحديد مدى الحاجة لتطوير محتوى النظام المحاسبي المالي لتبني القياس بالقيمة العادلة طبقا لما آلت إليه المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، وأن يكون القياس على أساس التكلفة التاريخية في أقل نطاق ممكن. وأعتمد الباحث في الدراسة الميدانية على أداة الاستبانة بحيث وزع 63 غستبيانة على عينة تضم من المؤسسات الاقتصادية المطبقة لقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي، وأكاديميين ومهنيين من (أساتذة جامعيين، خبراء المحاسبة، محافظي حسابات محاسبين معتمدين، الموظفون ومختلف الاطارات العاملة في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص). وثم معالجة 51 استبانة وفق برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS وانتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:

- رغم صدور النظام المحاسبي المالي ودخوله حيز التنفيذ سنة 2010، إلى أن هناك عدم التوافق في تطبيق القواعد المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- عدم التجانس بين القواعد المحاسبية للقيمة العادلة والجبائية، مما يؤدي إلى عدم تطبيق الجيد للمعايير وعدم تأهل بيئة الأعمال الجزائرية (المحاسبية، الاقتصادية والمالية، القانونية والثقافية) لتبني مفهوم القيمة العادلة.

وأوصت الدراسة في الأخير على ضرورة العمل على رفع مستوى التنسيق والتفاعل بين الجامعات والمؤسسات الأكاديمية التي تهتم بالمعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي الدولية، من أجل مزج المعرفة النظرية بالخبرة العملية في تلك المؤسسات.

4. دراسة (باهية زعيم 2018) أطروحة دكتوراه بعنوان "واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة مع محموعة من الدول"[2] .

هدف هذه الدراسة هو تشخيص مدى ملاءمة البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة ومعرفة الصعوبات والمعوقات التي تواجهها في تطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي مع محاولة إيجاد حلول لها، كما قامت الباحثة

[1] محمد الهادي ضيف الله وآخرون،**إشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين والمهنيين**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد11، العدد2، 2018.

[2] باهية زعيم، **واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة مع محموعة من الدول** أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018.

بدراسة تحليلية لواقع تطبيق القيمة العادلة في الممارسات المحاسبية لبعض الدول العربية بهدف تشخيص المشاكل التي واجهتها، والوقوف عند أوجه الاختلاف بين تجربة هذه الدول وتجربة الجزائر بخصوص تطبيق القيمة العادلة، وقد اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي والمنهج المقارن التحليلي والاعتماد على أداة الاستبيان مع اجراء مقابلات شخصية، حيث حدد مجتمع الدراسة بالأكاديميين من الأساتذة وطلبة الدراسات العليا بالاضافة إلى المهنيين من (محاسبين معتمدين ومحافظين حسابات وخبراء، ومحاسبين في مؤسسات) بحث بلغ حجم العينة 67 فردا. وثم معالجة البايانات بواسطة برنامج V22 (Spss) بالاعتماد على جملة من الاختبارات. و من أهم نتائج هذه الدراسة:

- غياب السوق المالي النشط في الجزائر كشرط أساسي لتطبيق القيمة العادلة، ولجوء المهنيين لتقديرات الشخصية جعل الممارسات المحاسبية حسب هذا النموذج لا ترتقي إلى المزايا المنتظر منه؛
- اعتبار نموذج القيمة العادلة كأداة للمراجعة والتحيين لتقييمات المستندة على أساس التكلفة التاريخية؛
- عدم الاهتمام بتموذج القيمة العادلة ضمن النصوص القانونية وعدم إعطائها حقها في التشريعات بشكل كافي وتمسك التشريع الجبائي الجزائري بالتكلفة التاريخية كل هذا يصعب من تطبيق هذا نموذج للقياس المحاسبي في الجزائر؛
- صعوبة تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر ليست في النموذج بحد ذاته، بقدر ما تكمن في عدم ملاءمة البيئة المحاسبية الجزائرية بمختلف مكونتها.

و أهم ما أوصت الدراسة به نجد:

- على الحكومة الجزائرية أن تضع خطة محكمة تهدف لتبني معايير القيمة العادلة؛
- ضرورة الاستفادة من تجارب الدول التي قامت بإجراء التوافق مع المعايير المحاسبية ودراسة إمكانية إستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر؛
- الأخذ بالقيمة العادلة كنموذج قياس مكمل للتكلفة التاريخية (النموذج المختلط)؛
- ضرورة سن تشريعات ضريبية تجبر المصالح الضريبية على الإعتراف بقياس القيمة العادلة، وأن تسعى الحكومة لتفعيل السوق المالي وخلق أسواق مالية منظمة لمختلف الاستثمارات كسوق العقارات.

5. دراسة (صغراوي رفيقة 2017) أطروحة دكتوراه بعنوان "إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري. دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيتن المحاسبتن الجزائريين"[1].

هدفت هذه الدراسة للتعرف على الإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة، ودراسة مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي الجزائري لنموذج القيمة العادلة وعلاقتها بتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وأخيرا محاولة الإجابة

[1] صغراوي رفيقة، **إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري. دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيتن المحاسبتن الجزائريين**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2017. غير منشورة.

عن مدى توفر البيئة المحاسبية الجزائرية للأرضية المناسبة والملاءمة لتطبيق نموذج القيمة العادلة، ولمعالجة الإشكالية وتحليلها اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي في الجانب النظري، وفي الدراسة الميدانية استخدمت الباحثة أداة الاستبانة مستهدفة مجتمع متكون من المهنيين ممارسي مهنة المحاسبة والاكادميين (محاسب معتمد، خبير محاسبي محافظ حسابات، محاسب لدى مؤسسة الاقتصادية، مفتشين جبائيين والأساتذة). وثم معالجة البايانات بواسطة برنامج V23 (Spss) بالاعتماد على جملة من الاختبارات. و من أهم نتائج هذه الدراسة:

- المؤسسة الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة هي فقط من تطبيق محاسبة القيمة العادلة في القياس والافصاح المحاسبي في الجزائر؛
- تعدد العوائق والصعوبات في بيئة الجزائرية جعلها غير ملاءمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة ومن أبرزها عدم وجود سوق نشط؛
- عدم وجود سوق نشط لتحدد القيم العادلة فيه، جعل إدارة المؤسسات تلجئ إلى التقييم الذاتي بالاعتماد على الخبراء المحاسبين، مما قد يحدث تلاعب في القوائم المالية لصالح المؤسسة (التعدي على أخلاقيات المهنة)، وهذا ما يخوف مستخدمي هذه القوائم المالية؛
- لا توفر البيئة الاقتصادية والثقافية الجزائرية الأرضية المناسبة لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ومن من أهم ما أوصت به الدراسة نجد:

- توفير سوق نشط، وتأهيل كوادر مؤهلة لتقييم على أساس القيمة العادلة؛
- ضبط أخلاقيات المهنة لإدارة المؤسسات الاقتصادية المطبقة لنموذج القيمة العادلة في حالة القياس المحاسبي على أساس هذا النموذج وعدم التلاعب بنص المعيار فيما يخدم مصالح المؤسسة؛
- تشجيع المؤسسات الاقتصادية غير المدرجة على الدخول للبورصة، وتقديم تحفيزات للمؤسسات المدرجة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

6. دراسة (مخلوفي نعيمة 2016) أطروحة دكتوراه بعنوان "مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية"[1].

جاءت هذه الدراسة لمعالجة إشكالية مدى توفر متطلبات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وتهدف إلى تحديد مدى الحاجة لتبني القياس على أساس القيمة العادلة ومدى تأقلم البيئة المحاسبية الجزائرية مع تطبيق هذا الأخير، اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في الجانب النظري والتحليلي في الجانب التطبيقي وتم استخدام الاستبيان والمقابلة في مجتمع دراسة مكون من ممارسي مهنة المحاسبة ب 22 مؤسسة الاقتصادية وخبير

[1] دراسة مخلوفي نعيمة، **مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2016.

محاسبي ومحافظ حسابات في كل من ولاية الجزائر والبليدة وتيزي وزو، بلغ عدد عدد الاستبيانات القابلة للمعالجة 122 ثم الإعتماد في تحليل البيانات على برنامج V20 (Spss).

وفي الأخير خلصت الدراسة على مجموعة من النتائج أهمها :

- تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي تسوده عدة عوائق وصعوبات خاصة فيما يتعلق بالتقييم المحاسبي على أساس القيمة العادلة؛
- عدم توفر سوق نشط في الجزائر يساعد على تبني مفهوم القيمة العادلة، وانتشار الاسواق الموازية التي لا تمثل فيها شفافية المعلومات؛
- عدم ترابط تبني النظام المحاسبي المالي وتعديلات القانون التجاري والنظام الضريبي؛
- أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة، وضعف تكنولوجيا المعلومات والاتصال المستعملة فيها.

توصيات الدراسة:

- البحث في تطوير العمل بالقيمة العادلة في ظل عدم توفر أسواق نشطة؛
- توفير بيئة محاسبية مهيأة من أجل تطبيق القيمة العادلة لما لها من مميزات كثير؛
- النهوض ببورصة الجزائر عن طريق تشجيع المؤسسات المدرجة فيها ودفع المؤسسات غير المدرجة لدخول البورصة من أجل تحقيق تطبيق القيمة العادلة؛.
- توحيد وانسجام بين متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات والمؤسسات الوطنية وبين متطلبات تطبيق الأنظمة والقوانين والتشريعات المحلية المختلفة (الضريبة، المالية، النظم الداخلية)للحد من الاختلاف المحاسبي الدولي.

7. دراسة (منصر عبد العالي وآخرون 2016) عبارة عن مقال بعنوان "مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية"[1].

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية، وما دور القيمة العادلة في الحد من آثار هذه الأزمات، وما علاقة القيمة العادلة بالأزمة المالية حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي لمعالجة الإشكالية وتحليلها، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها مايلي:

- إن إعداد القوائم المالية وفقا لمحاسبة القيمة العادلة يضفي على المعلومات المحاسبية صبغة الموثوقية والملاءمة من خلال القياس والاعتراف والإفصاح؛

[1] منصر عبد العالي وآخرون، **مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد2، 2006.

- ليس هناك علاقة لمعايير القيمة العادلة بالتسبب بالأزمة، وبأنهم لا يؤثرون على إيقاف التعامل بها وأبدوا كذلك تأييدهم لحقيقة أن مجالس معايير المحاسبة ومن خلال الشفافية التي تتمتع بها ستساهم وبشكل مباشر في الحد من تداعيات الأزمة المالية العالمية، وهم يعتقدون بأن السبب الرئيس وراء هذه الأزمة يتمثل في كل من الأزمة الأخلاقية والفساد المالي والإداري وسوء الرقابة والتفرد السياسي والاقتصادي من قبل قطب وحيد (و.م الأمريكية)؛
- رغم جاذبية القيمة العادلة إلا أنها لم تكن البديل والبلسم الشافي لعلاج العيوب والإنتقاصات العالقة في النموذج التقليدي للمحاسبة، ولم تقدم برنامجا متكاملا في مجالات الاعتراف والقياس والإفصاح المالي كونها تعاني هي نفسها من عيوب أخرى، ولعل أكثر ما تشكو منه المحاسبة، هو كثرة الطرق والسياسات وتعدد البدائل والنماذج المحاسبية، التي وإن نظر إليها على أنها تحقق التنوع بحيث تختار كل مؤسسة ما يروق لها من البدائل والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، وما يناسب حجمها وظروفها وطبيعة أعمالها والبيئة المحيطة بها، إلا أن ذلك يعتبر من عيوب المحاسبة التي قد تتسبب في الإفصاح عن معلومات مالية مضللة قصدا أو عن غير قصد، فإنه يمكن الوقوف على أهمية العلاقات المتداخلة بين محاسبة القيمة العادلة والأسواق المالية.

8. دراسة (مبروك صالح المبروك علي 2015) مذكرة ماجستير بعنوان "مدى تأييد المحاسبين القانونيين للقياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13 في بيئة الأعمال الأردنية "(دراسة استكشافية[1]).

تهدف الدراسة إلى التعرف على مستوى تأييد المحاسبين القانونيين للقياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13 في بيئة الأعمال الأردنية، وبيان مدى تطبيق محاسبة القيمة العادلة في بيئة الأعمال الأردنية كأساس للقياس المحاسبي من وجهة نظر المحاسبين القانونيين واكتشاف فيما إذا كانت البيئة الأردنية توفر مقومات تطبيق المحاسبة على أساس القيمة العادلة من وجهة نظر المحاسبين القانونيين، ويتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين المزاولين للمهنة في بيئة الأعمال الأردنية، وتم تحديد عينة الدراسة بالطريقة العشوائية حيث بلغ حجم العينة (100) محاسباً قانونياً أي مانسبته 30% تقريباً من مجتمع الدراسة، وقد تم استرداد (80)إستبانة، واستخدم في تحليل بيانات الدراسة المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية وكذلك النسب المئوية بالإضافة إلى اختبار (0ne-Sample-T-Test) وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج:

- توفر بيئة الأعمال الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين المقومات المناسبة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بدرجة متوسطة؛

[1] مبروك صالح المبروك علي، **مدى تأييد المحاسبين القانونيين للقياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13 في بيئة الأعمال الأردنية (دراسة استكشافية)**، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، قسم المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة جرش، الأردن، 2015.

- تطبق المحاسبة على أساس القيمة العادلة في بيئة الأعمال الأردنية كأساس للقياس المحاسبي؛
- يؤيد المحاسبون القانونيون في المملكة الأردنية الهاشمية القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة حسب المعيارIFRS 13؛

وأوصت الدراسة بالعمل على التوسع في تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي تتناول محاسبة القيمة العادلة ومنها معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13 في بيئة الأعمال الأردنية ، كذلك دعوة الجمعيات المهنية في الأردن لبذل المزيد من الجهد في التثقيف والتأهيل والتدريب للكوادر المحاسبية في مجال تطبيق محاسبة القيمة العادلة، وأن يكون للتشريعات المحلية دوراً أكبر وهام في الحث على إستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في بيئة الأعمال الأردنية.

9. (عبد العزيز عبد الله عواقله 2012) مذكرة ماجستير بعنوان "مدى تطبيق محاسبية القيمة العادلة كمعالجة بديلة وأثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية – دراسة ميدانية–[1].

هدفت هذه الدراسة على التعرف على مدى تطبيق محاسبة القيمة العادلة كمعالجة محاسبية بديلة والواردة في المعايير المحاسبية الدولة (IAS 16، IAS 38، IAS 40) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وأثر تطبيقها على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، ومعرفة أهم المعوقات التي تواجه هذه الشركات في تطبيق القيمة العادلة في بيئة الأعمال الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على أداة الاستبانة ثم توزيعها على المديرين الماليين و رؤساء الاقسام، والمدققين الداخليين في (38) شركة صناعية من مجتمع الدراسة، وبلغ عدد الاستبانات القابلة للمعالجة (82) استبانة، وثم استخدام المتوسطات الحسابية والنسب المئوية والإنحرافات المعيارية وكذلك الاختبار T للعينة الواحدة وغيرها من الاختبارات بالاعتماد على البرنامج الاحصائيSpss.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تقوم الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق محاسبة القيمة العادلة والإفصاح عنها كمعالجة محاسبية بديلة مسموح بها والواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) والمعيار الدولي (40) بمستوى قليل في حين لا تستخدم المعيار رقم (16)؛
- هناك تأثير لتطبيق محاسبة القيمة العادلة كمعالجة محاسبية بديلة مسموح بها على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية؛
- هناك معوقات تواجه الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في تطبيق محاسبة القيمة العادلة والإفصاح عنها كمعالجة محاسبية بديلة مسموح بها مثل تدخل الإدارة في عملية القياس المحاسبي عند استخدام أسلوب

[1] عبد العزيز عبد الله عواقله، **مدى تطبيق محاسبية القيمة العادلة كمعالجة بديلة وأثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية – دراسة ميدانية–**، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية والادارية، قسم المحاسبة، تخصص، محاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2012.

القيمة العادلة، عدم وجود توافق بين تعليمات هيئات الرقابة الحكومية مع المعالجة المحاسبية بالقيمة العادلة وعدم توفر سوق نشط لتحديد القيمة العادلة.

وفي الأخير أوصت الدراسة على:

- زيادة تطبيق الشركات لمعايير المحاسبة الدولية التي تتناول محاسبة القيمة العادلة؛
- ضرورة قيام هيئات الرقابة الحكومية المنظمة لأعمال الشركات المساهمة على الملاءمة ما بين تعليمتها وبين المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة.

10. دراسة (سمير الرشاني 2011) مقال علمي بعنوان "مفهوم قياس القيمة العادلة في بيئة الأعمال السورية " – دراسة ميدانية–[1].

تتلخص أهداف هذه الدراسة في تحديد المفاهيم المستخدمة في قياس القيمة العادلة في بيئة الأعمال السورية تقييم ظروف بيئة الأعمال السورية ومدى ملاءمتها لقياس القيمة العادلة، تقييم مفهوم القيمة العادلة في بيئة الأعمال السورية وتحديد مدى دقتها، واعتمد الباحث في إنجاز البحث على المنهج الاستنباطي في الجانب النظري وعلى المنهج الاستقرائي في عداد الاستبيان وتوزيعه على عينة عشوائية من مجتمع الدراسة المكون من مدققي الحسابات العاملين في بيئة الأعمال السورية، إذ بلغت عدد الاستبيانات القابلة للمعالجة 38 استبيان من أصل 50 موزعة، واعتمد الباحث في معالجة النتائج وتحليلها على مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لمثل هذه الدراسات باستخدام البرنامج الاحصائي **SPSS**، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- بيئة الأعمال السورية لا توفر كامل الظروف الموضوعية لقياس القيمة العادلة؛
- قياس القيمة العادلة في بيئة الأعمال السورية لا تتم من خلال تحديد مدخل القياس المناسب وفق قاعدة الاستخدام والأعلى والأفضل إنما تتم وفق معطيات شخصية تفتقد للمرجعية والمنطق؛
- القياس بالقيمة العادلة في بيئة الأعمال السورية ليس ذا جودة مهنية عالية؛

أوصت الدراسة على:

- العمل على توفير ظروف السوق النشطة في بيئة الأعمال السورية؛
- يجب على المقيمين الاطلاع على آخر إصدرات المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالقيمة العادلة المتعلقة بأساسيات التقييم ومبادئه.

[1] سمير الرشاني، **قياس القيمة العادلة في بيئة الاعمال السورية دراسة ميدانية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد27، العدد 2 2011.

11. دراسة (عدس، ونور، 2006) مداخلة علمية بعنوان: " القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة (دراسة لاستطلع رأي المحاسبون القانونيون الأردنيون)[1].

يهدف هذا البحث إلى معرفة رغبة المحاسبون القانونيون الأردنيون في استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي بدلا عن التكلفة التاريخية، وفيما إذا كان هناك إمكانية تطبيق هذا المدخل متوفرة في بيئة الأعمال الأردنية. والتعرف على المشاكل التي تحول دون استخدام القيمة العادلة في البيئة الأردنية وما إذا كان استخدامها يحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تخدم جميع الأطراف المستفيدة منها.

وللوصول لأهداف ونتائج الدراسة، تم استخدام أداة الاستبيان وزعت على عينة مختارة من المحاسبين القانونين الاردنيين،وقد اعتمد في معالجة البيانات على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss).

وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلى:

- هناك تمسك باستمرار في استخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي من قبل عينة البحث وعدم الرغبة بالتحول عنها؛
- هناك غموضا كبيرا لدى البيئة الأردنية في مفهوم القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي وحاجة هذه البيئة لتعميق المفهوم بشكل اكبر؛
- قد أبدت العينة تأييدا كبيرا أن القيمة السوقية العادلة تعزز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القياس المحاسبي ولم يكن هناك اختلف في وجهات النظر في هذا الأمر؛
- ترى عينة البحث أن البيئة الأردنية لا تتوفر فيها مقومات استخدام القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي، ويعزى ذلك إلى عدم مساعدة كل من الظروف الثقافية والتشريعات المحلية في تطبيق هذا المدخل؛
- كما أنها ترى بأن التشريعات المحلية هي الاكثر تأثيرا في تطبيق القيمة السوقية العادلة ولها دور أكبر من المعايير المحاسبية الدولية على أسس القياس المحاسبي في الشركات الأردنية، ولها تأثير سلبيا على تطبيق القيمة السوقية العادلة

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أبرزها:

- تشجيع المحاسبون القانونيون الأردنيون على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتي تخص القيمة السوقية العادلة في الشركات الأردنية لأن أصحاب المهنة لهم الدور الكبير في فرض السياسات المحاسبية؛
- تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة السوقية العادلة، مع دراسة أسباب تمسك التشريعات الضريبية بالتكلفة التاريخية وعدم رغبتها بتعديل القوانين بما يتناسب وتطبيق القيمة السوقية العادلة.

[1] نائل عدس، **عبد الناصر نور،القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة (دراسة لاستطلع رأي المحاسبون القانونيون الأردنيون)، بحث مقدم** في المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع تحت شعار (القيمة العادلة والإبلاغ المالي) ، تحت رعاية المحاسبين القانونيين الاردنيين، عمان المملكة الأدنية الهاشمية 13و14 سبتمبر 2006.

ثانيا: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

12. دراسة (Acheampong, Akenten, Agyemang 2018) مقال بعنوان

"Fair Value Accounting: Implementation Challenges Facing Small and Medium-Sized Entities in the Agricultural Sector[1]".

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة هو معرفة تحديات ومعوقات تنفيذ محاسبة القيمة العادلة التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القطاع الزراعي باعتباره أهم قطاع في غانا. وبغيت الوصول لهذه الأهداف استخدم الباحث أداة الاستبانة موزعة على مجتمع دراسة يتكون من الهيئات التنظيمية فيما يتعلق بالإبلاغ المالي في غانا مثل معهد المحاسبين القانونيين في غانا (ICAG) ، وسوق غانا للأوراق المالية (GSE) ، والمحاسبين القانونيين في شركات التدقيق ، ولجنة البورصة (SEC) ، وسلطة إيرادات غانا (GRA) وخدمة تدقيق الحسابات في غانا (GAS). وبلغ عدد الاستبيانات القابلة للمعالجة 30 استبيانة، تم تحليل وتفسير البيانات التي تم جمعها عن طريق استخدام الأدوات الإحصائية مثل الجداول والرسوم البيانية. تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أثبتت الدراسة أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 معقد ، وبالتالي يصعب تطبيقه على مستوى الشركات الصغيرة والمتوسطة في القطاع الزراعي في غانا؛
- لقد ثبت بوضوح من المجيبين أن التعليم الأكاديمي لا يركز على المعايير الدولية للإبلاغ المالي؛
- لا يوجد تدريب وتثقيف كافيين لموظفي المحاسبة لتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي في القطاع الزراعي في غانا، وتكاليف تنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مرتفعة؛
- أثبتت الدراسة أن هناك عدم وجود علاقة منهجية بين القوانين المحلية القائمة في بيئة الأعمال الغانية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي، وغياب إشراك الهيئات التنظيمية في وضع معايير إعداد التقارير المالية.

في ضوء هذه التحديات، توصي الدراسة ب:

- إشراك الهيئات التنظيمية في وضع المعايير وينبغي أيضًا النظر في القوانين المحلية عند وضع المعايير الدولية؛
- يتعين على إدارة المؤسسات الزراعية والهيئات التنظيمية تنظيم برامج تدريب لمعدّي البيانات المالية لضمان التنفيذ الفعال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 13؛
- يجب على إدارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القطاع الزراعي أن تقوم بتعيين واختيار الموظفين المؤهلين أثناء عملية التوظيف لتجنب تكلفة التدريب بعد التوظيف.

[1] Acheampong, Akenten, Agyemang, **Fair Value Accounting: Implementation Challenges Facing Small and Medium-Sized Entities in the Agricultural Sector**, International Journal of Accounting and Financial Reporting**,**Vol. 8, No. 4, 2018.

13. دراسة (Elalia TAHRI.2014) مقال نشر بعنوان

"ENJEUX D'UTILITE DE LA JUSTE VALEUR : APPLICATION AUX ENTREPRISES PUBLIQUES ALGERIENNES" [1]

سعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى إستقصاء أرآء عينة من المحاسبين والمدراء الماليين العاملين في المؤسسات الجزائرية العمومية الكبرى، إذ إعتمد الباحث في هذا على أداة المقابلة، والهدف من ذلك هو تقديم وجهة نظرهم فيما يتعلق بفائدة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية والعقبات التي تواجهها.

أظهرت النتائج التي تم الحصول عليها أن القيمة العادلة تعتبر بشكل أساسي وسيلة تقييم ذات أهمية بالغة في القياس المحاسبي، فهي تعكس الواقع الاقتصادي.

إفتقار البيئة الجزائرية لسوق النشط، جعل التقييم على أساس القيمة العادلة يشوبه التحيز والذاتية تعتبر حواجز أمام تطبيق القيمة العادلة. في ظل ظروف البيئة الجزائرية الحالة فإن التقييم على أساس القيم العادلة بالحاجة إلى أن يكون أكثر تحديداً وتفصيلاً.

وفي الأخير أوصى الباحث بعدم تعميم النتائج التي تم الحصول عليها على جميع المؤسسات الجزائرية بسبب صغر حجم العينة الذي بلغ 37 فردا. واعتبر البحث فرصة للنظر في مسار مستقبلي لإجراء البحث من خلال الاستبيان (دراسة كمية). بإجراء تغطي هذه الدراسة على عينة أكبر من المؤسسات من جميع القطاعات.

14.دراسة (Vlasta Kašparovská, Jana Gláserová, Jana Laštůvková,2014) مداخلة علمية بعنوان:

"An Evaluation of the Readiness for the Implementation of the IFRS 13 Standard and its Impacts on the Financial Reporting of the Banks"[2]

يهدف المؤلفين من خلال هذه الدراسة معرفة مدى جاهزية وإستعداد البنوك العاملة في البيئة التشيكية لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 (قياس القيمة العادلة)، وأيضًا فئات الأدوات المالية التي ستتأثر أكثر في حالة التطبيق ومعدل هذا التأثير. وتقييم الفوائد المتوقعة لتطبيق المعيار هذا المعيار من منظور الممارسة المصرفية. وشملت الدراسة على 12 بنكا، توصلت الدراسة في الاخير إلى:

- أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 هو المعيار الشامل الأول لقياس الأصول والخصوم بالقيمة العادلة. ويحدد المعيار القيمة العادلة لاصل أو التزام بأنها سعر الخروج أو السعر النهائي على أساس نهج السوق؛

[1] Elalia TAHRI, **ENJEUX D'UTILITE DE LA JUSTE VALEUR : APPLICATION AUX ENTREPRISES PUBLIQUES ALGERIENNES**, REVUE NOUVELLE ECONOMIE 45 N°:11 –vol 02-2014.

[2] Vlasta Kašparovská, Jana Gláserová, Jana Laštůvková, **An Evaluation of the Readiness for the Implementation of the IFRS 13 Standard and its Impacts on the Financial Reporting of the Banks,** Enterprise and the Competitive Environment 2014 conference, Brno, Czech Republic, ECE 2014, 6–7 March 2014.

- من فوائد هذا المعيار من حيث ضبط المحتوى التعريف القيمة العادلة باعتبارها سعر الذي يحدد بناءً على مبدأ السوق، ومن حيث توحيد قياس القيمة العادلة في وثيقة واحدة وتحديد الإجراءات متطلبات الافصاح عن قياس القيمة العادلة للأصول والخصوم؛
- تشير النتائج إلى أن ما يقرب من نصف العينة من البنوك التي تم تحليلها لا ترى أي تغيير في تعريف القيمة العادلة ولا تغيير كبير في إجراءات تحديد القيمة العادلة. أما البنوك التي ترى تغييرا في التعريف تجد أنه غير مهم؛
- كان تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 في المراحل الأولى لمعظم البنوك خلال هذه الدراسة الاستقصائية، وهو ما يتضح إلى حد كبير من حقيقة أن معظم البنوك (7 بنوك من أصل 12 مصرفاً محل استجواب) لم يكن لديها أي إرشادات داخلية لتنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 في ذلك الوقت.

يشير الاستطلاع الذي أجري بين البنوك التشيكية في المرحلة التحضيرية للتطبيق القياسي إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 يفشل في تلبية التوقعات حيث أن البنوك لا تتوقع أي زيادة كبيرة في حصة الأدوات المقاسة بالقيمة العادلة.

15. دراسة (Peter Njuguna Maina 2010) مذكرة بعنوان:

"Fair Value Reporting Challenges Facing Small and Medium-Sized Entities in the Agricultural Sector in Kenya[1]"

الهدف من هذا البحث هو تحديد تحديات التطبيق والإبلاغ عن القيمة العادلة القيمة العادلة من قبل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القطاع الزراعي في كينيا من أجل إقتراح حلول لها، وتحديد ما إذا كان الإبلاغ عن القيمة العادلة له أي تأثير على جودة المعلومات وعلى فائدة المعلومات للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القطاع الزراعي. حيث ضم مجتمع الدراسة مجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القطاع الزراعي في كينيا التي تنشر البيانات المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بالاعتماد على أداة الاستبانة وتوزيعها على عينة من 30 فراد من المديرين الماليين، والمحاسبين في المؤسسات قيد الدراسة كالتالي:

(المحاصيل الصناعية 5 أفراد، مؤسسة بستنة 10 أفراد، مؤسسة المحاصيل الغذائية 10 أفراد، مؤسسة الثروة الحيوانية والسمكية4 أفراد، قطاع الفرعي أخر فردا واحدا).

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- أثبتت الدراسة أن القيمة العادلة هي الأساس المفضل لتقييم الأصول البيولوجية. كما تم الإبقاء على أن القيمة العادلة هي أساس ملاءمة الممارسات المحاسبية؛

[1] Peter Njuguna Maina, **Fair Value Reporting Challenges Facing Small and Medium-Sized Entities in the Agricultural Sector in Kenya**, Submitted in fulfilment of the requirements for the degree of Master of Commerce in the subject Accounting, at the UNIVERSITY OF SOUTH AFRICA,2010.

- أثبتت هذه الدراسة أنه في كينيا تظل أسواق السلع الأساسية متخلفة وتتميز بآلية تسعير غير شفافة؛
- توفر القيمة العادلة مزيدًا من المعلومات ذات الصلة عن اتخاذ القرارات من خلال عكس واقع السوق والقيمة العادلة هي أيضا أكثر قابلية للمقارنة وأكثر ملاءمة؛
- لقد ثبت أن التحدي الأكثر أهمية فيما يتعلق بتطبيق القيمة العادلة على الأصول البيولوجية في القطاع الزراعي في كينيا هو الإفتقار إلى سوق نشط وفعّال.

أوصت الدراسة في الأخير إلى:

تطوير أسواق والوصل إلى كفاءة الأسواق، تطوير العقود الآجلة للسلع، وتطوير نموذج التقييم بالقيمة العادلة .

16. دراسة (Metka Duhovnik 2007) مقال بعنوان: The Problèmes Of Fair Value In Small emerging Market Economies (The Case Of Slovenia)[1].

في إطار تبني وتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والسعي للتوحيد المحاسبي بين الدول، عرض الباحث في المقال المشاكل الرئيسية والتحديات المطروحة في مدى إمكانية وملاءمة إعتماد القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة في حالة اقتصاديات الدول الناشئة (الأسواق غير النشطة)، الاقتصاد السلوفيني نموذجا. ومن بين النتائج التي توصل لها نذكر:

- أن المعايير الدولية أصدرت على أساس بيئة أعمال لدول تتميز أسواقها المالية بكفاءة، ولم تراعي لبيئة الأعمال لدول الناشئة ذات الأسواق المالية غير النشطة (أقل كفاءة) إذ تواجهها مشاكل في تطبيق هذه المعايير التي لاتتناسب مع بيئة أعمالها؛
- تحتاج الدول الناشئة ذات الأسواق غير النشطة لتحديد القيم العادلة الاعتماد على مهارات وكفاءات الخبراء المحاسبين، واستخدام أساليب تقييم أكثر دقة، في ظل عدم كفاءة الأسواق المالية لاتوفر مدخلات كافية لنماذج التقييم.

وفي الاخير أوصى الباحث ومن أجل القضاء عن حالة عدم اليقين في القياس والاعتراف بالقيمة العادلة، من الضروري على الجهة المكلّفة بوضع المعايير الدولية أن تضع تعريفا تفصليا للأسواق النشطة التي تحدد فيها القيمة العادلة هذا من جهة، ومن جهة أخرى وجب المراعاة في إصدار معايير تلاءم بيئة الأعمال الدول الناشئة وعلى هذه الأخيرة السعي لتطوير اقتصادها والوصول إلى أسواق مالية ذات كفاءة عالية للقضاء على المشاكل القياس بالقيمة العادلة.

[1] Metka Duhovnik**, The Problèmes Of Fair Value In Small emerging Market Economies (The Case Of Slovenia),** *Journal of* **Economics and Business,** Vol. X, No 2, 2007.

17. دراسة (Tan, Hancock, Taplin and Tower, 2004) بعوان

"Fair Value Accounting for Financial instruments : Australien versus singaporean preparer perspective"[1].

سعت هذه الدراسة إلى معرفة وتقصي وجهة نظر فيما يخص تطبيق نموذج محاسبة القيمة العادلة في قياس الأدوات المالية، والاعتراف بالايرادات والنفقات المترتبة بتطبيقها في قائمة الدخل بالمؤسسات المالية في كل من سنغافورة واستراليا، وكدى مدى ملاءمة المعلومات الموجودة في القوائم المالية الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة وما إمكانية مقارنتها مع بعضها البعض لمختلف المؤسسات المالية (البنوك) المطبقة لها. وبغيت هذا اعتمد الباحثون على أداة الاستبانة حيث بلغ عدد 201 موزعة على مجموعة من المدراء المالية العاملين في المؤسسات المالية الاسترالية و200 أخرى على المدراء الماليين العاملين في سنغافورة وثم معالجة البايانات بواسطة برنامج (Spss) بالاعتماد على جملة من الاختبارات. و من أهم نتائج هذه الدراسة:

- أظهرت المؤسسات المالية الاسترالية معارضتها بشكل أكبر مقارنة بسنغافورة في تطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي؛
- هناك إتفاق عام بأن محاسبة القيمة العادلة تزيد من ملاءمة وحيادية المعلومات التي تقدمها، كما أنها توفر خاصية المقارنة ما بين قوائم الدخل للمؤسسات المالية.

10. مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

سنعرض أهم أوجه التشابه والاختلاف بين دراستنا هذه و الدراسات التي سبقتها في الجدول التالي:

الجدول رقم01 : مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

إسم الباحث وعنوان الدراسة	معايير التشابه والاختلاف من حيث:	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
العبادي أحمد (2019) "القول الراجح بين تطبيق الكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وواقعهما في النظام المحاسبي المالي	الهدف	معرفة واقع القياس بالقيمة العادلة في بيئة المحاسبة الجزائرية، من وجهة نظر محافظي الحسابات، ونظرة المشرع الجزائري لها (البيئة القانونية)	دراستنا كانت أشمل بحيث تناولت تحليل لبيئة الأعمال الجزائرية، ومدى الجاهزية كذلك في بيئة الاقتصادية والمالية لتطبيق القيمة العادلة. ورغبة القياس بها.
	مجتمع الدراسة	محافظي الحسابات	خبراء محاسبين، محاسبي في مؤسسات الاقتصادية

[1] Tan, Hancock, Taplin and Tower**, Accounting for Financial instruments : Australien versus singaporean preparer perspective**, Paper Submission for the 2004 Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand Conference Alice Springs, Australia July 4-6. 2004.

الجزائري، دراسة كيفية لوجهة نظر محافظي الحسابات"	أداة الدراسة	أداة المقابلة	بالاضافة لأداة المقابلة دراستنا إعتمدت على الاستبيان
	المنهج المتبع	المنهج الوصفي	/
	بيئة الدراسة	البيئة المحاسبية والقانونية الجزائرية	تناولت دراستنا إضافة للبيئة المحاسبية البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية.
هشام شلغام (2019) **"دراسة العوامل المؤسسية المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة والتحديات التي تواجهها في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لحالة الجزائر–"**	الهدف	معرفة أهم العوامل المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، والتحديات التي تواجهها.	الدراسة السابقة تهدف لمعرفة مدى ملاءمة العوامل المؤسسية لتطبيق القيمة العادلة ومعرفة طبيعة العلاقة بينهما، ودراستنا هذه أجرت تحليل تفصيلي لبيئة الأعمال الجزائرية ومحاولة إيجاد علاقة بينها وبين تطبيق القيمة العادلة.
	مجتمع الدراسة	المهنيين المحاسبين (خبراء المحاسبة، محافظي حسابات، محاسب معتمد، وعاملين في المؤسسات الاقتصادية)	الدراسة كذلك اضافة فئة أكاديميين هيئة التدريس ذوي إختصاص محاسبة. بينما دراستنا ركزت على فيئة ننارسي المهنة فقط.
	أداة الدراسة	أداة الاستبيان	بالاضافة لأداة المقابلة دراستنا إعتمدت على الاستبيان
	المنهج المتبع	المنهج الوصفي ودراسة حالة	/
	بيئة الدراسة	البيئة المحاسبية	دراستنا تناولت كذلك البيئة الاقتصادية والمالية والقانونية.
محمد الهادي وآخرون (2018) **"إشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة**	هدف الدراسة	تهدف الدراسة الى التعرف على المشاكل التي تحيط بتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية والاقتصادية والثقافية الجزائرية.	ركزت دراستنا على مدى الجاهزية من جميع النواحي في بيئة الأعمال الجزائرية بعد إجراء تحليل لها.
	مجتمع الدراسة	ضم مجتمع الدراسة للدرستين المهنيين المحاسبيين.	ركزت دراستنا على المهنيين فقط.

لعينة من المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين والمهنيين"	أداة الدراسة	أداة الإستبانة	/
	المنهج المتبع	المنهج الوصفي	/
	بيئة الدراسة	البيئة المحاسبية والاقتصادية والثقافية الجزائرية	شملت دراستنا كذلك على البيئة القانونية الجزائرية.
باهية زعيم (2018) **واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة مع مجموعة من الدول.**	هدف الدراسة	تشخيص مدى ملاءمة البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة ومعرفة الصعوبات والمعوقات التي تواجهها.	دراستنا تناولت كذلك مدى ملاءمة البيئة الاقتصادية والمالية والقانونية لتطبيق القيمة العادلة، بينما ركزت الدراسة السابقة على أوجه الاختلاف بين تجربة هذه الدول وتجربة الجزائر بخصوص تطبيق القيمة العادلة.
	مجتمع الدراسة	ممارسي مهنة المحاسبة.	الدراسة السابقة استهدفت كذلك الاكاديميين من أساتذة وطلبة دراسات عليا.
	أداة الدراسة	أداة الاستبيان	دراستنا استخدمت كذلك أداة المقابلة.
	المنهج المتبع	المنهج الوصفي	استخدمت الدراسة السابقة المنهج المقارن التحليلي.
صغراوي رفيقة (2017) **"تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري. دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيتن المحاسبتن الجزائريين"**	هدف الدراسة	دراسة مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي الجزائري لنموذج القيمة العادلة، ومحاولة الإجابة عن مدى توفر البيئة المحاسبية الجزائرية للأرضية المناسبة والملاءمة لتطبيق نموذج القيمة العادلة.	دراستنا كانت أشمل من الدراسة السابقة وذلك بمحاولة الاجابة عن مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة وليس البيئة محاسبية فقط.
	مجتمع الدراسة	المهنيين المحاسبين الجزائريين	وفئة الأكاديميين دراسة السابقة
	أداة الدراسة	أدة الاستبيان	/
	المنهج المتبع	المنهج الوصفي	/
	بيئة الدراسة	البيئة المحاسبية	استهدفت دراستنا كذلك البيئة الاقتصادية والمالية والقانونية .
دراسة مخلوفي نعيمة	هدف الدراسة	مدى جاهزية البيئة المحاسبية	ركزت دراستنا على مدى

(2016) "مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية"		لتطبيق القيمة العادلة.	الجاهزية من جميع النواحي في بيئة الأعمال الجزائرية بعد إجراء تحليل لها حسب تقرير دافوس العالمي.
	مجتمع الدراسة	ممارسي مهنة المحاسبة.	لا يوجد.
	أداة الدراسة	الاستبيان	/
	المنهج المتبع	المنهج الصفي	/
	بيئة الدراسة	البيئة المحاسبية	شملت دراستنا إضافة للبيئة المحاسبية، البيئة الاقتصادية والمالية والقانونية.
مبروك صالح المبروك علي (2015) مدى تأييد المحاسبين القانونيين للقياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13في بيئة الأعمال الأردنية (دراسة استكشافية).	هدف الدراسة	مدى الجاهزية لبيئة الأعمال لتطبيق محاسبة القيمة العادلة	الدراسة السابقة ركزت على المعيار IFRS 13 في بيئة الأعمال الأردنية. ودراستنا تناولت جل المعايير المحاسبية المتعلقة بالقيمة العادلة.
	مجتمع الدراسة	المحاسبين القانونيين	/
	أداة الدراسة	الاستبيان	/
	المنهج المتبع	المنهج الوصفي	
	بيئة الدراسة	/	الدراسة السابقة خاصة بالبيئة الأردنية. ودراستنا تخص البيئة الجزائرية.
سمير الرشاني (2011) "مفهوم قياس القيمة العادلة في بيئة الأعمال السورية دراسة ميدانية"	هدف الدراسة	تقييم ظروف بيئة الأعمال ومدى ملاءمتها لقياس القيمة العادلة.	الدراسة السابقة ركزت على تقييم مفهوم القيمة العادلة في بيئة الأعمال السورية وتحديد مدى دقتها وملاءمتها. ودراستنا تهدف لمعرفة مدى جاهزية بيئة الأعمال الجزائرية لتطبيق القيمة القيمة العادلة ومحاولة إيجاد علاقة بينهما.
	مجتمع الدراسة	ممارسي مهنة المحاسبة	الدراسة السابقة تمثل المجتمع في مدققي الحسابات.

			ودراستنا بالاضافة للمدققين (خبراء ومحافظين) ضم كذلك المحاسب المعتمد.
	أداة الدراسة	الاستبيان	دراستنا استخدمت المقابلة
	المنهج المتبع	/	الدراسة السابقة إعتمدت المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي. ودراستنا إعتمدت على المنهج الوصفي ودراسة حالة.
	بيئة الدراسة	/	درستنا كانت على مستوى بيئة الأعمال الجزائرية. والدراسة السابقة كانت حول بيئة الأعمال السورية.
(عدس، وآخرون، 2006)	هدف الدراسة	معرفة رغبة المحاسبون القانونيون في الانتقال بدلا التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي، وفيما إذا كان هناك إمكانية تطبيق هذا المدخل في بيئة الأعمال.	/
" القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة (دراسة لاستطلع رأي المحاسبون القانونيون الأردنيون)"	مجتمع الدراسة	ممارسي مهنة المحاسبة	دراستنا شملت أيضا فيئة محاسبي المؤسسات الاقتصادية. وهذا ما لم نشهده في الدراسة السابقة
	أداة الدراسة	الاستبيان	دراستنا استخدمت أيضا المقابلة
	المنهج المتبع	المنهج الوصفي	/
	بيئة الدراسة	/	بيئة الأعمال الاردنية بالنسبة لدراسة السابقة. ودراستنا انجزت حول بيئة الأعمال الجزائرية.
(Acheampong, Akenten, Agyemang 2018) "Fair Value	هدف الدراسة	تحديات ومعقوفات تطبيق محاسبة القيمة العادلة.	الدراسة السابقة هدفت لتعرف على تحديات ومعوقات تنفيذ محاسبة القيمة العادلة التي تواجه القطاع الزراعي باعتباره أهم

Accounting: Implementation Challenges Facing Small and Medium-Sized Entities in the Agricultural Sector”			قطاع في غانا. ودرستنا هدفت لمعرفة مدى جاهزية تطبيق القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية.
	مجتمع الدراسة	ممارسي مهنة المحاسبة	أما الدراسة السابقة فقد أدرجت أيضا الهيئات التنظيمية فيما يتعلق بالإبلاغ المالي.
	أداة الدراسة	الاستبيان	أداة المقابلة ثم أستعمالها كذلك في دراستنا هذه.
	المنهج المتبع	الوصفي	/
	بيئة الدراسة	/	دراستنا اجريت في بيئة الأعمال الجزائرية. بينما الدراسة السابقة فكانت في البيئة الغانية.
(Peter Njuguna Maina 2010) **“Fair Value Reporting Challenges Facing Small and Medium-Sized Entities in the Agricultural Sector in Kenya”**	هدف الدراسة	تحديد تحديات التطبيق والإبلاغ عن القيمة العادلة القيمة العادلة.	الدراسة السابقة هدفت لتحديد ما إذا كان الإبلاغ عن القيمة العادلة له أي تأثير على جودة المعلومات وعلى فائدة المعلومات في القطاع الزراعي. أما دراستنا فركزت على جاهزية تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، ومدى الرغبة للانتقال عن التكلفة التاريخية.
	مجتمع الدراسة	ممارسي مهنة المحاسبة	الدراسة السابقة خصة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القطاع الزراعي. بينما دراستنا شملت المحاسبيين القانونيين والعاملين في المؤسسات الاقتصادية.
	أداة الدراسة	الاستبيان	دراستنا كذلك استخدمت أداة المقابلة
	المنهج المتبع	/	دراستنا استخدمت المنهج الوصفي ودراسة حالة.

	بيئة الدراسة	/	دراستنا أجريت على بيئة الأعمال الجزائرية. أما الدراسة السابقة كانت على البيئة الكينية.
(Vlasta Kašparovská, Jana Gláserová, Jana Laštůvková,2014) **"An Evaluation of the Readiness for the Implementation of the IFRS 13 Standard and its Impacts on the Financial Reporting of the Banks".**	هدف الدراسة	معرفة مدى جاهزية بيئة الأعمال لتطبيق القيمة العادلة	يهدف المؤلفين من خلال الدراسة السابقة لمعرفة مدى جاهزية وإستعداد البنوك العاملة في البيئة التشيكية لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13. بينما دراستنا لم تحدد معيار معين إنما هدفت لمعرفة الجاهزية لتطبيق القيمة العادلة بصفة عامة.
	مجتمع الدراسة	ممارسي مهنة المحسبة	الدراسة السابقة كانت في مجموعة من البنوك التجارية. أما دراستنا كانت لممارسي مهنة المحاسبة والعاملين في المؤسسات الاقتصادية.
	أداة الدراسة	الاستبيان	دراستنا استخدمت المقابلة.
	المنهج المتبع	/	دراستنا استخدمت المنهج الوصفي
	بيئة الدراسة	/	دراستنا اعتمدت بيئة الأعمال الجزائرية. الدراسة السابقة اعتمدت البيئة التشيكية
(Elalia TAHRI.2014) **« Enjeux D'utilité de la Juste Valeur : Application Publiques**	هدف الدراسة	الهدف معرفة جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة	/
	مجتمع الدراسة	عينة من المحاسبين والمدراء الماليين العاملين في المؤسسات الجزائرية.	إضافة إلى العاملين في مجال المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية أضافة دراستنا

Algériennes »			المحاسبين القانونيين لمجتمع الدراسة.
	أداة الدراسة	المقابلة	استخدمت دراستنا كذلك أداة الاستبيان.
	المنهج المتبع	الوصفي.	/
	بيئة الدراسة	بيئة الأعمال الجزائرية.	/
(Metka Duhovnik 2007) **“The Problems Of Fair Value In Small emerging Market Economies (The Case Of Slovenia)”.**	هدف الدراسة	ملاءمة وجاهزية تطبيق القيمة العادلة .	/
	مجتمع الدراسة	المؤسسات في الاسواق الناشئة	دراستنا استهدفت ممارسي مهنة المحاسبة.
	أداة الدراسة	/	اعتمدت دراستنا اداتي الاستبيان والمقابلة
	المنهج المتبع	/	دراستنا اعتمدت المهنج الوصفي ودراسة حالة.
	بيئة الدراسة		الدراسة السابقة اجريت في البيئة السلوفنية. اما دراستنا أجريت على البيئة الجزائرية.
(Tan, Hancock, Taplin and Tower, 2004) **“Fair Value Accounting for Financial instruments : Australien versus singaporean preparer perspective”**	هدف الدراسة	جاهزية وملاءمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة.	الدراسة السابقة سعت لمعرفة وتقصي وجهة نظر فيما يخص تطبيق القيمة العادلة في استراليا مقابل سنغافورة.وكذا مدى ملاءمة المعلومات الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة وما إمكانية مقارنتها مع بعضها اليعض. ودراستنا سعت لتحليل بيئة الأعمال ومعرفة مدى جاهزيتها لتطبيق القيمة العادلة.
	مجتمع الدراسة	/	دراستنا دراستنا شملت ممارسي المحاسبة والعاملين في المؤسسات الاقتصادية. أما الدراسة السابقة ركزت على من المدراء الماليين

			فقط.
	أداة الدراسة	أداة الاستبيان	اضافة لأداة الاستبيان استخدمت دراستنا المقابلة.
	المنهج المتبع	/	اعتمدت دراستنا على المنهج الوصفي ودراسة حالة.
	بيئة الدراسة	/	الدراسة السابقة استهدفت البيئة الاسترالية والسنغافورية أما دراستنا كانت على بيئة الأعمال الجزائرية.

المصدر: من إعداد الطالب

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة المعروضة أعلاه:

بعد عرضنا للدراسات السابقة نلاحظ أن جلها ركزت على القياس المحاسبي بالقيمة العادلة كمتغير مستقل وربطه بمتغيرات تابعة متعددة، فنجد أن بعض الدراسات ركزت على نشأت وتطور مفهوم القيمة العادلة في محاسبة المالية والدولية والبيئة المحاسبية الجزائرية، وبعضها على الآثار التي تضيفها القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، في حين نجد جل الدراسات سلطت الضوء على أهم المعوقات والتحديات التي تقف حاجزا أمام تطبيق محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، كون أن بيئة الأعمال التي أجريت فيها الدراسات من العالم الثالث الذي يفتقر لأحد الشروط الأساسية المتمثل في كفاءة السوق.

وتأتي دراستنا هذه لتتميز على الدراسات السابقة في مجموعة من العناصر المتمثلة في:

- عرض القياس والإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة لجل المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية (Ias/Ifrs)؛
- عرض واقع ومعطيات أساسية حول بيئة الأعمال الجزائرية، ومن ثم تحليلها وفق لمؤشر التنافسية العالمية خلال الفترة (2018/2013)؛
- محاولة استنتاج علاقة بين مؤشرات تقييم بيئة الأعمال ومتطلبات تطبيق القيمة العادلة، إذ لم يسبق لأي دراسة سابقة إطلعنا عليها، قامت بتحليل بيئة الأعمال عن طريق أحد مؤشرات تقارير تقييم تنافسية بيئة الأعمال الدولية وربطها بمتطلبات تطبيق القيمة العادلة.

10. هيكل الدراسة:

قصد الإلمام بأهم جوانب موضوع البحث، وسعيا منا للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية للأطروحة إرتأينا تقسم البحث إلى أربعة فصول حسب الآتي:

الفصل الأول تناولنا فيه الأدبيات النظرية للقياس وإفصاح المحاسبي والقيمة العادلة بعنوان **"ماهية القياس والإفصاح المحاسبي والقيمة العادلة"**، وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث: الأول والثاني منها خصص للقياس والإفصاح المحاسبي على التوالي حيث عرضنا الإطار النظري المتعلق بهما (المفهوم، الأسس، الأهداف، الأنواع.....)، أما المبحث الثالث فقد تم من خلاله سرد المفاهيم الأساسية للقيمة العادلة، وطرق التقييم بها والتفرقة بينها وبين التكلفة التاريخية.

تطرق الفصل الثاني المعنون بـ: "**تقييم القياس والإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة**"، ثم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، الأول والثاني لعرض تقييم القياس والإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية، إذ تم التطرق فيهما لجل المعايير التي توضح كيفية القياس والإفصاح المحاسبي الخاصة بالقيمة العادلة، وأثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مقارنة بالتكلفة التاريخية، وما يخص بالمبحث الثالث فقد تناولنا فيه متطلبات ومجالات تطبيق القيمة العادلة وفق للمعايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي (IAS ; IFRS)، والمعالجات الأساسية والمزايا والعيوب التي تترتب عن تطبيقها.

الفصل الثالث: و المعنون بـ: "**بيئة الأعمال في الجزائر وعلاقتها بالقيمة العادلة**"، حيث قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، تناول المبحث الأول عرض لماهية بيئة الأعمال الدولية المعاصرة، وبعض مؤشرات لتقارير تقييمها ومحاولة إيجاد العلاقة بين هاته المؤشرات ومتطلبات تطبيق القيمة العادلة. بينما تناول المبحث الثاني تحليل بيئة الأعمال الجزائرية وفق لمؤشر التنافسية العالمية بعد عرض واقع ومعطيات أساسية لها، ومن ثم التعريج على معوقات بيئة الأعمال الجزائرية وآليات إصلاحها. أما المبحث الثالث تم من خلاله عرض واقع وتحديات القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال الجزائرية ومعوقات تطبيقها.

الفصل الرابع تم تخصيصه للدراسة الميدانية والمعنون ب: " **دراسة ميدانية لجاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة**"، ثم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، الأول والثاني لعرض متغيرات ومجتمع الدراسة وأساليب جمع البيانات، والتأكد من صدق وثبات الاستبيان، بينما تناول المبحث الثالث والرابع إختبار الفرضيات وعرض أجوبية المقابلة ومناقشة النتائج.

الفصل الأول

تمـــهيد:

في ظل ديناميكية التحولات الاقتصادية وانفتاح الأسواق العالمية، زاد حجم المعاملات المالية والتجارية بين الدول وترتب على ذلك أن العالم يعيش اليوم عصر المعلومات والمعرفة، مما زاد أهمية التقارير والقوائم المالية لتوفرها على المعلومات التي تعتبر ركيزة أساسية في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها، هذا ما جعل المنظمات والهيئات العالمية تعطي أهمية كبيرة للقياس المحاسبي لرصد وتقييم الأحداث الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسات، ومن تم الإفصاح عنها بطريقة تمكّن مستخدمها من فهمها وإشباع حاجاتهم منها.

وللوصول إلى معلومات ذات خصائص نوعية وأكثر ملاءمة تم إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS/ IAS)، التي تشجع وتبين طريقة استخدام القيمة العادلة كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي نظرا لسلبيات تطبيق التكلفة التاريخية التي تقوم على مبدأ ثبات الوحدة النقدية، وهذا منافياً للوضع الاقتصادي العالمي الذي كثيرا ما يعاني من التضخم الذي يؤثر بذلك على سعر الوحدة النقدية، هذا ما يجعل استعمالها (التكلفة التاريخية) كأساس للقياس والافصاح المحاسبي قد يوفر معلومات مضللة.

لهذا سنتطر في هذا الفصل إلى أهم ما يخص القياس والإفصاح المحاسبي وكذلك القيمة العادلة.

وتبعا لذلك تم تخصيص ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: القياس المحاسبي

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي

المبحث الثالث: ماهية القيمة العادلة

الفصل الأول : ماهية القياس والإفصاح المحاسبي والقيمة العادلة

ازداد الاهتمام بموضوع القياس والإفصاح المحاسبي، مع انفتاح الأسواق وزيادة تدفق المعلومات، ونظرا لأهمية المعلومات في اتخاذ القارات من قبل المؤسسات ومستخدمي القوائم المالية (المستثمرين)، تم إصدار معايير محاسبية خاصة بالقيمة العادلة لقواعد القياس والعرض والإفصاح في التقارير المالية، لتحسين جودة المعلومات وجعلها أكثر ملاءمة للواقع. وسنتطرق في هذا الفصل لأهم ما يخص القياس والافصاح المحاسبي والقيمة العادلة.

المبحث الأول: القياس المحاسبي

سوف نحاول في هذا المبحث أن نعّرج على ماهية كلاً من القياس والإفصاح المحاسبي، اللذان يمثلان أساس التقييم والمحاسبة بصفة عامة، كما سنتناول القيمة العادلة كأداة جديدة للتقييم والإفصاح المحاسبي والتعرف على مختلف جوانبها (ماهية القيمة العادلة).

المطلب الأول : تعريف القياس المحاسبي و أهميته

1. تعريف القياس المحاسبي

توجد عدة تعاريف قدمها الباحثون في مجال القياس المحاسبي، وإن اختلفت في الشكل إلا أنها تشترك في نفس الفكرة والمضمون نذكر منها ما يلي:

"القياس المحاسبي هو تعيين أرقام للظواهر الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية المتعلقة بالوحدات الاقتصادية في ضوء ملاحظة الماضي والحاضر وطبقا لقواعد معينة"[1] .

" القياس المحاسبي هو تقييم الأحداث الناتجة عن أداء نشاط معين والمرتبطة به داخل الوحدة المحاسبية مع بيان أثر تلك الأحداث على قائمتي الدخل والمركز المالي"[2]

وجاء أول تعريف للقياس المحاسبي فيما يلي:[3]

"يمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة ".

ويعرف القياس المحاسبي كذلك: " تحديد المبلغ المسجل لأصل، أو التزام في بيان المركز المالي، وما إذا كان ينبغي شمل الأرباح والخسائر من الأصول والالتزامات المالية في حسابات الربح أو الخسارة أو الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية"[4].

---

[1] بالرقي تيجاني، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد الثامن، 2008، ص73.

[2] رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص41.

[3] كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الاولى، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص327.

[4] جمعة أحمد حلمي، محاسبة الأدوات المالية، الطبعة الاولى، دار الصفاء لنشر والتوزيع، عمان ، 2010، ص89.

وفيما يتعلق بعملية القياس المحاسبي فقد قدمت الجمعيات والاتحادات المهنية عدت تعريفات أ همها ما يلي:

تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية القياس أنه: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيتعرف بها في البيانات المالية التي ستظهر بها الميزانية العمومية وبيان الدخل، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس"[1].

تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB: "القياس هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار"[2].

تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1966 وهو أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة[3]"

مما سبق نستنتج أن القياس المحاسبي يقوم على متابعة ورصد، ومن تم تقييم أنشطة وأحداث والظواهر الاقتصادية الماضية والحاضرة وحتى المستقبلية الناتجة عن نشاط داخل المؤسسة واظهارها بلغة الأرقام في التقارير المالية.

2. أهمية القياس المحاسبي:

عندما يتم تجريد الأمور والأحداث من صفاتها الحقيقية إلى الأرقام، فإن هذا الأمر يقود مستخدمي معلومات النظام المحاسبي (الذي هو عبارة عن أداة محاسبة في ترجمة الأنشطة والعمليات التي تتم في المؤسسة إلى معلومات رقمية، والذين يختلفون في تفسيرهم للواقع بشكله الحالي) إلى توحيد رؤيتهم للأعمال التي قامت بها المؤسسة وبالتالي يكون حكم المستخدمين على أدائها أكثر وضوحا، ومنه تتحقق الاستفادة المرجوة من المحاسبة في مساعدتهم على اتخاذ القرارات المستقبلية، وتصبح المعلومات أكثر ملاءمة في الحكم على أداء المؤسسة وادارتها وبالتالي قدرة أكبر على إصدار أحكام متطابقة من قبل جميع الأطراف، على اختلاف درجة المعرفة والثقافة لكل منهم لمعنى الأهداف والعمليات التي تتم في المؤسسة[4].

كما أن ضرورة القياس المحاسبي في نظهره النقدي، يظهر بوضوح عندما تكون هنالك رغبة في إجراء مقارنة بين بدائل استثمارية، والتي تكون عادة مختلفة حسب طبيعة النشاط، ولكن عندما تكون جميعها معبر عنها بالصور العددية تصبح عملية المقارنة أكثر وضوحا وسهولة، كما أن المقارنة تصبح ممكنة لنفس المؤسسة ولكن في أوقات مختلفة وبالرغم من اختلاف الأنشطة في هذه المدة لكون جميع هده العمليات (الأنشطة) على تعدادها يعبر عنها

[1] محمد مطر، موسى سويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس، العرض، الإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2008، ص130.

[2] ريتشارد شرويد، وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي احمد كأجيجي، وآخرون، دار المريخ، الرياض السعودية، 2006 ،ص: 185

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

[4] حمدي فلة، تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالي في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة الكوابر بسكرة–، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2017، ص ص 60:59.

بنفس القياس الكمي ألا وهي الوحدة النقدية، وبالتالي فإن أهمية القياس المحاسبي تنبع من أنها لغة تخاطب المشتركة التي يتم التعامل بها من قبل جميع المستخدمين للمعلومات[1].

من هذا كله **يستنتج الطالب** أن أهمية القياس المحاسبي تتجسد في ترجمة كل عملية التي تقوم بها المؤسة إلى أرقام يتم الإفصاح عنها في شكل تقارير مالية، لفائدة المستخدمين وتكون ملاءمة لترشيدهم في اتخاذ قرار سليم وإمكانية إجراء المقارنة بين فترات مختلفة لتقييم أداء المؤسسة أكثر واتخاذ القرار الانسب.

المطلب الثاني: أسس ومعايير القياس المحاسبي

1. أسس القياس المحاسبي حسب مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB

لقد أظهر مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه يستخدم العديد من الأسس المختلفة للقياس تتمثل في الجدول الآتي:

الجدول رقم (01-01): أسس قياس الأصول والالتزامات حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية

أسس القياس	الأصول	الخصوم
التكلفة التاريخية	تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها في تاريخ الحصول عليها.	تسجل بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادله المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن سياق عادي.
التكلفة الجارية	تسجلها بمبلغ النقد أو ما يعادله الذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحالي.	تسجلها بالمبلغ غير المخصوم من النقد، وما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.
القيمة القابلة لتحقق (القابلة لتسديد)	تقيدها بمبلغ النقد أو ما يعادله الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الاصل بطريقة منظمة	وتقيدها بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة للنقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لوفاء بالالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.
القيمة الحالية	تسجلها بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط.	تقيدها بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجية المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مجلس المعايير المحاسبة الدولية ، معايير المحاسبة الدولية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونين، عمان، الاردن، 2001، ص ص 80،81.

[1] حمدي فلة، مرجع سابق، ص 60.

وفي السنوات الأخيرة توجهت جل الهيئات المحاسبية نحو مفهوم القيمة العادلة، إذ أصدرت عدة معايير محاسبية دولية خاصة بالقيمة العادلة كتقنية حديثة للقياس المحاسبي وسوف نتطرق اليها بتفصيل في الفصل الموالي.

2. **معايير القياس المحاسبي:** تتمل المعايير حلقة الربط بين آلية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج والأهداف المراد تحقيقها من عملية القياس، ولهذا حاولت مختلف الاتحادات والهيئات والجمعيات المهنية وضع معايير للقياس المحاسبي، وهذه المعايير تتلخص فيما يلي:

أ. **الصلاحية للغرض المستهدف منها (الملاءمة):**

وفق هذا المعيار يجب أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملاءمة للغرض من عملية القياس وتكون هذه المعلومات ملاءمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه لحظة القياس وما سيطرأ عليه من تغيرات خلال فترة زمنية معينة[1].

ب. القابلية للتحقق منها:

يعنى بالتحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات، حيث يمكن اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذه، ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن الشخص الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات[2].

ت. الموضوعية

ويعني مدلول الموضوعية من وجهة نظر جمعية المحاسبة الأمريكية ألا تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة معينة من المستفيدين على حسب المجموعات الأخرى من خلال الابتعاد عن الحكم الشخصي قدر الإمكان والاستناد إلى مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية[3].

إن القياس المحاسبي الذي لا يلبي شرط الموضوعية، هو قياس لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، لذلك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة نذكر منها[4]:

- القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي بمعنى أنه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس؛

---

[1] زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي – دراسة حالة مجمع صيدال ، وحدة الحراش–، مذكرة ماجيستر في المحاسبة، شعبة علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية والعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015، ص 55.

[2] مرعي عبد الحي ومحمد عباس بدوي، "مقدمة في أصول المحاسبة المالية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص 30.

[3] فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفق المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستيرفي العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة البليدة، 2009، ص 99.

[4] تيجاني بالرقي،" دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية"، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2006، ص 96.

- القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة؛
- إن القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة من الملاحظين والقائمين بالقياس.

إن عدم موضوعية القياس المحاسبي تؤدي إلى تعرض منافع بعض مستخدمي القوائم المالية للخطر، لذا يجب التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة عن طريق العناصر الاتية[1]:

- قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدّمه أحد المحاسبين، تم يَكونوا قد توصلوا إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلا على حياد المحاسب وعدم تدخله بالنتائج؛
- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية.

ث. القابلية للقياس الكمي:

يقصد بالقياس الكمي تعيين أعداد للأشياء المرغوب في قياسيها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد[2].

يستخدم أساليب القياس الكمية للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، لكن اختلاف طبيعة العناصر المكونة للتغيرات المحاسبية وعدم تماثلها، هذا ما يفرض استخدام الأساس النقدي كمعيار وحيد للقياس المحاسبي الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المالية[3].

غير أن استخدام وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير كثيرا من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغير في قوتها الشرائية على مدار الزمن، 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 والقوة الشرائية للنقود[4].

المطلب الثالث : مكونات وأركان عملية القياس المحاسبي

1. مكونات اطار القياس المحاسبي:

- يتكون اطار القياس المحاسبي من أربعة عناصر[5]:
- الشيء أو الحدث الاقتصادي موضوع القياس ؛
- نظام القياس؛
- المحاسب أو المحاسبين القائمين بعملية القياس؛
- نتائج عملية القياس.

[1] حسين قاضي ومأمون توفيق حمدان،" نظرية المحاسبة"، الطبعة الأولى ، الدار العلمية ودار الثقافة، الأردن، 2004، ص251.

[2] تامر بسام جابر الاغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين، مذكرة ماجيستر، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013، ص22.

[3] عبد الحي مرعي، محد عباس بدوي ، مرجع سابق، ص 30.

[4] نفس المرجع، ص 30.

[5] تامر باسم جابر الاغا، مرجع سابق، ص 22.

2. أركان عملية القياس الرئيسية:

تتكون عملية القياس من أربعة أركان رئيسية هي[1]:

أ. الخاصية محل القياس property to be measured

تنصب عملية القياس، بشكل عام، وأياً كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين. وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية محل القياس، قد تكون التعداد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه على سبيل المثال، كما تنصب على خاصة أخرى غير التعداد النقدي كأن يكون محل القياس هو الطاقة الإنتاجية للمشروع على سبيل المثال، أو معدل دوران مخزونه السلعي.

ب. المقياس المناسب للخاصية محل القياس scale or measure:

يتحدد نوع المقياس المحدد في عملية القياس، بناءً على الخاصية محل القياس. فإذا كان التعداد النقدي للربح هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم هنا هو مقياس القيمة (وحدة النقد)، وإذا كانت الخاصية محال الدراسة الطاقة الإنتاجية على سبيل المثال، فالمقياس المستخدم هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة أو عدد ساعات العمل المباشر.

ت. وحدة القياس المميزة للخاصية محل الدراسة measurement unit:

بعد تحديد نوع المقياس المناسب، ويكون الهدف هو تحديد قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين فحينئذ لا يكفي تحديد عملية القياس، فلو كانت على سبيل المثال قيمة الربح أو الخسارة للمشروع هي محل القياس ففي هذه الحالة لابد من تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس المالي (أي وحدة النقد)، من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة مثل الدينار ، الدولار، ....الخ.

ث. الشخص القائم بعملية القياس measurer:

يعد المحاسب هو الشخص القائم بعملية القياس، وبالتالي يعتبر عنصرا هاما ومؤثرا في هذه العملية لأن نتيجة عملية القياس تتأثر بتأثير القائمين بها، خصوصا في حالة عدم توافر المقاييس الموضوعية. ومن هنا يبرز للمحاسب دورا أساسيا ليس في تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها فقط، بل في تحديد نتائجها أيضا.

المطلب الرابع: خطوات و أنواع القياس المحاسبي

1. خطوات عملية القياس المحاسبي:

من أجل القيام بعملية القياس المحاسبي يجب تتبع أربع خطوات رئيسية تتمثل في[2]:

[1] تامر باسم جابر الاغا، مرجع سابق، ص ص 24:23.

[2] جعفر عبد الإله، المحاسبة المالية، مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، دار حنين، عمان، 2003، ص310.

- تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع وتعبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة، مثل الايرادات والنفقات والأصول والخصوم، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات ويتم قياسها بوحدات النقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه؛
- تسجيل العمليات المادية السابقة طبقا للنظام القيد المزدوج، وبناءً على دليل موضوعي قابل لتحقيق؛
- بمجرد تجميع وتسجيل الأحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات والأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة لتمكين الحصول على معلومات مفيدة؛
- تلخيص العمليات التي تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة في مجموعات ومن الضروري تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة تقدم للأشخاص المعنيين بالمؤسسة، أو المهتمين بأحوالها المالية، وتهدف هذه الخطوة إلى أيضاح الأمور والأحداث الهامة التي وقعت والتي أمكن تبويبها.

2. أنواع القياس المحاسبي:

يتفرع القياس المحاسبي إلى عدة أنواع هي[1]:

أ. **القياس الكمي:** وهو الذي تستخدم فيه وحدات القياس الطبيعية كالمتر والطن والكغ للتعبير عن بعض الأحداث، يستخدم هذا القياس بالأخص في محاسبة التكاليف، كأن تقاس كمية المواد المشترات بالكيلوغرام وعدد الوحدات المنتجة، ومحاسبة الموارد البشرية بعدد الأفراد المتدربين في مؤسسة ما.

ب. **القياس الزمني:** يتم استخدام وحدات القياس الزمني مثل: يوم، شهر، ساعة، كأداة للقياس المحاسبي وتستخدم بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تحتسب الزمن الفعلي الضائع الذي يتم قياسه بالأيام، وأيضا يستخدم القياس الزمني في المحاسبة التحليلية التي تقوم باستخراج النسب المالية مثل: نسب معدل فترة الائتمان، ومعدل فترة التخزين التي تقاس أيضا بالأيام.

ت. **القياس النقدي:** حيث يتم قياس الأحداث الاقتصادية بالنقد حيث يعتبر النقد الوسيلة الأساسية لقياس قيمة الممتلكات والعلاقات الاقتصادية الأخرى.

ث. **المؤشرات والنسب المالية:** ويتم استخدام المؤشرات كأداة لقياس الأحداث الاقتصادية وتستخدم بالأخص في المحاسبة التحليلية، كأن تستخرج نسب معدل دوران الأصول ومعدل دوران رأس المال العامل أو نسبة التداول إلى آخره من النسب.....

[1] ابراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 21، جامعة بغداد، 2009، ص13.

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي

بعد التطرق في المبحث السابق إلى القياس المحاسبي، سنعرج في هذا المبحث على أهم ما يخص الإفصاح المحاسبي الذي يعتبر أحد المبادئ المحاسبية، القائم على نشر كل المعلومات الضرورية الكمية والوصفية عن المؤسسة لصالح المتعاملين، بهدف الترشيد في اتخاذ القرارات.

المطلب الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي وأهميته

1. تعريف الإفصاح المحاسبي

يمثل الإفصاح المحاسبي أحد المبادئ الأساسية والمهمة التي يرتكز عليها الفكر المعاصر، وذلك لارتباطه الوثيق بإحدى الوظائف الرئيسة وهي وظيفة الاتصال المحاسبي، فعن طريق الإفصاح يتم تصميم وإعداد التقارير المالية التي تهدف إلى إشباع حاجات مستخدميها من المعلومات المحاسبية التي تصور الأحداث الاقتصادية التي أثرت بالشركة خلال فترة النشاط، كما تعرض المعلومات التي تعلن عن خطط وتوقعات الإدارة المستقبلية.

يقصد بالإفصاح في **اللغة** الفصاحة والبيان، وأفصح يريد به بيان القول، وأفصح عن الشيء إفصاحاً أي بينه وكشفه.[1]

واصطلاحا : فقد تم التطرق إلى الإفصاح المحاسبي من خلال تقديم عديد التعاريف نذكرها على النحو التالي :

الإفصاح المحاسبي هو الإفصاح عن المعلومات التي توصلت إليها المؤسسة بشكل تقارير وقوائم، وباعتبار المحاسبة نظاما للمعلومات فإن من أهم أهدافها أن تقوم بتوفير المعلومات الملاءمة لكل من يقوم بالاستفادة من التقارير من أجل الدقة في اتخاذ القرارات[2]. الإفصاح المحاسبي هو الحد الادنى الواجب نشره من المعلومات وبشكل يعكس ثقة جميع الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المؤسسة خلال الفترة .[3]

الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكلمة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة، وملاءمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على دفاتر وسجلات المؤسسة .[4]

---

[1] سلام النصراوي، قيصر الفتلاوي، دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرار الاستثمار في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة مركز دراسات الكوفة، جامعة الكوفة، العراق، العدد 36، 2015، ص 186.

[2] خالد الخطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم 1، مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 8، العدد 2، 2002، ص 153.

[3] رضوان حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص 448.

[4] عبدالرزاق خليل، نعيمة عبدي، الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد وتحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2011، ص 3.

الإفصاح المحاسبي هو إظهار المعلومات المالية وغير المالية سواء كانت كمية أو نوعية، عبر مختلف القنوات المختلفة التي تستعملها المؤسسة مثل التقارير المالية، التقارير المرحلية والنشرات الصحفية والمواقع الإلكترونية[1].

الإفصاح المحاسبي هو أحد المبادئ المحاسبية التي تهدف إلى ضمان مستوى كاف من نشر المعلومات من قبل المؤسسات، مع إمكانية الوصول إليها من قبل كافة المستخدمين في التوقيت المناسب والدقيق، وتحتوي هذه المعلومات أداء المؤسسة ووضعها المالي، وإدارة الملكية.[2]

الإفصاح المحاسبي هو أحد المبادئ المحاسبية ويعني كل المعلومات الضرورية لفهم القوائم المالية من قبل مستخدمي هذه القوائم يجب أن يفصح عنها، أي كل الأحداث والحالات التي تؤدي إلى اختلافات عند مستخدمي القوائم المالية يجب أن يفصح عنها .[3]

يقصد بالإفصاح المحاسبي أن تتضمن القوائم المالية معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستخدم، أي يتطلب عدم حذف أو كتمان أي معلومة جوهرية يمكن يستفيد منها المستخدم في اتخاذ القرار.[4]

2. أهمية الإفصاح المحاسبي :

إن الحاجة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية للغير لم تنشأ في ظل انتشار الشركات أو المؤسسات الفردية، وإنما نشأ بسبب الاهتمام بالإفصاح المحاسبي بعد الثورة الصناعية وظهور الشركات المساهمة وتعدد المهتمين بالإفصاح المحاسبي، حيث ألزمت الشركات المساهمة بالإفصاح دوريا عن أرباحها ومركزها المالي بعد التصديق عليها من مدققي حسابات مستقلين، فنتج عن ذلك أن خضوع الإفصاح للتأثيرات المتبادلة للمستخدمين الخارجيين للبيانات المحاسبية من جهة، وللمحاسبين الممارسين من جهة ثانية، فتطور مفهوم الإفصاح شكلا ومحتوى لتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية[5].

يعتبر الإفصاح من المواضيع الحيوية والمهمة التي تلقي اهتماما كبيرا ومتزايدا في السنوات الأخيرة، حيث تطورت القوائم من حيث كمية المعلومات التي تحتويها ونوعيتها، وطرق عرض البيانات ودرجة الإفصاح المناسبة وتوقيت نشر هذه القوائم، وظهرت الحاجة لدى مستخدمي القوائم المالية للتعرف على المركز المالي للمؤسسات ونتائج أعمالها[6].

---

[1] Omaima Hassan, Claire Marston, Disclosure Measurement in the Empirical Accounting Literature: A Review Article, Economics and Finance Working Paper Series, No. 10-18, london, 2010, P 7 .

[2] Majeed AbdulHussein Hatif Al-Maryani, Testing the Requirements Availability for Disclosure and Transparency in Financial Reporting for Corporate Governance in Emerging Market Economies:The Case of Iraqi Listed Firms, Dirasat, Administrative Sciences, University of Jordan, Jordan Volume 42, No 2, 2015, p 684

[3] ريان يوسف نعوم، طلال الجحاوي، أساسيات المعرفة المحاسبية، اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 56.

[4] سيد عطاالله سيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 451.

[5] سليمان الزامل، مستوى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات الصناعية المساهمة السعودية، دراسة تحليلية للتقارير المالية السنوية لشركات الإسمنت والبتروكيماويات، مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 2015، ص 79.

[6] أحمد مخلوف، الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، الملتقى العلمي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف ، الجزائر، 2009، ص 4.

تعود أهمية الإفصاح المحاسبي كمبدأ ثابت في إعداد التقارير المالية إلى كونه أحد الأسس التي عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تدعو إلى الإفصاح الكامل عن المعلومات المالية والمحاسبية وغيرها من المعلومات المفيدة لجميع مستخدمي القوائم المالية[1]، فقد تكون حاجة الجهات الحكومية من البيانات والمعلومات تختلف في جوهرها عن حاجة البنوك والمؤسسات المالية المتخصصة في عملية التمويل الإستتماري أو التشغيلي للمؤسسة، أما العاملون المتخصصون فتتمثل حاجتهم للإفصاح عن المعلومات من أجل مساعدتهم على القيام بواجباتهم بكفاءة عالية، في حين أن المستتمر وأصحاب الأسهم فالإفصاح يعتبر بمثابة نشرة أخبار عن المردود الاقتصادي لأسهم المؤسسة وبالتالي إمكانية حماية أمواله.[2]

وعلى الرغم من قدم الاهتمام بموضوع الإفصاح المحاسبي ،إلا أن الاهتمام به مازال قائم نظرا لظهور العديد من المشاكل المحاسبية التي تحتاج إلى معايير محاسبية تساعد الوحدات في قياس العناصر المرتبطة بها والإفصاح عنها لذلك لا يزال الإفصاح المحاسبي يحظى بأهمية كبيرة سواء من جانب أسواق رأس المال في معظم دول العالم أو من جانب العديد من الهيئات العلمية والمهنية المحاسبية، أو من جانب فئة المستخدمين التي مكّنها الإفصاح المحاسبي من استيعاب وفهم المعلومات ضمن التقارير والقوائم المالية.[3]

وتعد مشكلة عدم تماثل المعلومات المصدر الأساسي لزيادة الحاجة للإفصاح عن المعلومات التي يتم نشرها في التقارير بمختلف أشكالها، ويمكن توضيح مشكلة عدم تماثل المعلومات على مستوى الشركة وسوق المال على النحو التالي[4]:

- مشكلة عدم تماثل المعلومات على مستوى الشركة : ويقصد بها عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وملاك المؤسسة وما يترتب على ذلك من صعوبة قياس أداء الإدارة وتقييمه، وهناك جانب آخر لنموذج الوكالة يتمثل في عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمسؤولين عن الإدارة والأقسام وكلاء، وما يترتب على ذلك من مشكلات تواطؤ بين الإدارة والمسؤولين تجاه الملاك؛
- مشكلة عدم تماثل المعلومات في سوق المال: والمقصود بها عدم تماثل المعلومات بين مجموعة المستتمرين في سوق المال نتيجة عدم الإفصاح الكافي عن المعلومات في التقارير المالية المنشورة.

[1] معتز العكر، أثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني، مذكرة ماجستير في المحاسبة كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط، الأردن، 2010، ص 14.

[2] جورج توما بيداويد، الإفصاح المحاسبي، أثره أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في أستراليا، أطروحة دكتوراه تخصص المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2012، ص 18.

[3] فتيحة صافو، التوجهات المعاصرة لتوحيد المعرفة المحاسبية في أبعادها النظرية والعملية، الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 13، 2015، ص 51.

[4] محمد المهندي، وليد صيام، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم، دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات، كلية العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد 34، العدد 2، 2013، ص 261.

المطلب الثاني: أهداف ومقومات الإفصاح المحاسبي

1. أهداف الإفصاح المحاسبي :

كان التوجه التقليدي لعملية الإفصاح يهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية، في حين تطور هذا التوجه ليصبح يهدف إلى تقديم المعلومات الملاءمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية، والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي، بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملاءمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرون الواعون والمحللون الماليون في اتخاذ قراراتهم[1].

وعموما يمكن عرض أهداف الإفصاح المحاسبي في النقاط التالية[2].

- إزالة التضليل في عرض المعلومات ومساعدة متخذي القرارات على صنع قرارات سليمة. وذلك يتطلب بأن يكون حجم وقيمة المعلومات المحاسبية ونوعيتها يتناسب مع أهمية القرارات المزمع اتخاذها، على أن يكون الاهتمام بالإفصاح مرتبط بتحليل نتائج الماضي واستيعاب الحاضر؛
- المساهمة في توفير الأساس القانوني لسلامة العقود، فالإفصاح عن خفايا البيانات يجعل الأطراف على بينة بخصوص الشيء الذي يتعاقد عليه؛
- إشباع حاجات المستخدمين الخارجيين، والذين ستتأثر درجة رشادة قراراتهم المتعلقة بمنح الائتمان والتسهيلات والقروض بالإفصاح للوحدات الطالبة، أما بالنسبة للمستخدمين الداخليين، فإن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ستؤثر على قراراتهم بخصوص الأداء التشغيلي والمالي والاستثماري؛
- توفير المعلومات عن صافي الموارد القائمة و المتاحة لدى الوحدة، وعن الالتزامات القائمة عليها، بجانب بيان التغييرات التي تطرأ على الأصول كنتيجة للأحداث التي حدثت خلال فترة معينة؛
- بيان المعلومات المفيدة للذين يقومون بتدبير الموارد المالية سواء في الحاضر أو في المستقبل، وذلك في مجال ترشيد قراراتهم المتعلقة بتخصيص الموارد بين الوحدات، وتقويم الخدمات التي تقدمها الوحدة وتحديد مدى قدرتها على الاستمرار في تقديمها .

[1] عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2013،ص 21.

[2] ثائر صبري الغبان، تكييف الإفصاح المحاسبي للمصاريف التجارية على وفق متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة بالأدوات المالية وعرضها، مجلة العلوم الإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، العدد 27، 2010، ص ص 187 – 188.

2. مقومات الإفصاح المحاسبي

تعتبر المعلومات أساس اتخاذ القرارات من قبل كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، لذلك ينصب اهتمام هذه الأطراف على الحصول على المعلومات الملاءمة في التوقيت المناسب، وبدون تأخير كي لا تفقد تأثيرها على عملية اتخاذ القرار وتقييم العوائد والمخاطر المرتبطة به[1]، هذا وقد عكس الفكر المحاسبي والاقتصادي ضرورة وأهمية الإفصاح من خلال توضيح الطريقة التي تتلاءم مع كمية المعلومات وأهميتها حيث تقتضي متطلبات الإفصاح العامة ضرورة اشتمال التقارير المالية لمجموعة من القوائم المالية التي يتم إعدادها في ضوء مبادئ محاسبية متعارف عليها[2]، ومن هذا المنطلق، يقوم الإفصاح المحاسبي على مجموعة من المقومات والركائز، والتي تتمثل في :

- **تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية** : إن توفير المعلومات المحاسبية في التقارير المالية لأطراف عدة تشمل كل من الملاك والمقرضين والإدارة والحكومة وبقية الأطراف، حيث يحاول كل مستخدم لهذه المعلومات الاستفادة منها، واستعمالها في عملية اتخاذ القرار المناسب له[3]. وبذلك وجب على المؤسسات إعطاء اهتمام خاص في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسين لها، والذين لهم مصالح مباشرة وغير مباشرة، ومن هنا يكون من الطبيعي اختلاف في طبيعة المعلومات المنشورة باختلاف من يستخدمها[4]؛
- **تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية** : يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي وهو خاصية الملاءمة، والتي يمكن تعريفها على أنها الصفة التي تجعل المستخدم يستفيد منها، ومن قدرته على التنبؤ، ومدى ارتباط المعلومة بالغرض الذي وجدت من أجله إلا أنه يجب الإشارة إلى أن المعلومة التي قد تكون ملاءمة لمستخدم ما لغرض معين، قد لا تكون كذلك لمستخدم آخر ذو غرض أخر[5]؛
- **تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية المراد الإفصاح عنها** : وتتمثل في المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية المختلفة، بالإضافة إلى الملاحظات المرفقة، حيث أن الإفصاح عن هذه المعلومات

---

[1] مجيد حمد، مدى توافق التقارير المالية للشركات المساهمة العراقيةمع متطلبات الإفصاح والشفافية في ظل المبادئ الدولية لحوكمة الشركات، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، المجلد 15، العدد 2، 2012، ص 157.

[2] ماجد أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية، مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2009، ص 40.

[3] حسين آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير تخصص الماحسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الاكاديمية العربية في الدنمارك، الدنمارك، 2010، ص 50.

[4] أحمد زغدار، محمد سفير، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 7، 2010، ص 84.

[5] شذى الخطيب، العولمة المالية ومستقبل الأسواق العربية لرأس المال، مؤسسة طابا للنشر والتوزيع، صر، 2012، ص 97.

يخضع لمجموعة من المبادئ والقيود التي تؤثر على كمية ونوع المعلومات التي تظهر في القوائم المالية المختلفة[1]. وتهدف هذه المعلومات إلى [2]:

- ✓ توفير المعلومات النافعة لتقدير احتمال تحقق تدفقات الخزينة، وكذلك أهمية هذا التدفق وفترات حدوثه الممكنة؛
- ✓ عرض الوضعية الحالية المالية للمؤسسة وخصوصا الموارد الاقتصادية، وكذلك الالتزامات وآثار العمليات والأحداث القابلة للتغيير في الموارد والالتزامات؛
- ✓ تقديم معلومات عن درجة تحقيق الأهداف المحددة من طرف المسيرين؛
- ✓ أثر أنشطة المؤسسة على محيطها البيئي ومدى التزامها بالمحافظة على المحيط؛
- ✓ وفي هذا الصدد فإن كثرة المعلومات قد لا يضر دائما بنوعيتها، لكن غيابها يضر بوضوحها ونوعيتها، وكذلك عملية قراءتها وتحليلها وتفسيرها من قبل مستخدميها.

- **تحديد أساليب وأدوات الإفصاح المحاسبي** : إن تحقيق إفصاح مناسب يكون من خلال استخدام أساليب وطرق إفصاح تسمح بتسهيل الفهم وضمان المنطقية في المعلومات من خلال التركيز على الأمور الجوهرية لتسهيل الاطلاع، ورغم تطور وتعدد أساليب العرض إلا أن أسلوب القوائم المالية الأساسية وإضافة الملحقات والإيضاحات يبقى هو الأسلوب الأنسب والأفضل لضمان سهولة الفهم[3]. وتتمثل أساليب وأدوات الإفصاح المحاسبي في:

- ✓ الإفصاح في صلب القوائم المالية : وهي أهم المعلومات الواجب عرضها وإظهارها في القوائم المالية؛
- ✓ استخدام الإيضاحات أمام عناصر القوائم المالية: في الكثير من الأحيان يتم الربط بين عنصر في أحد القوائم المالية بعنصر أخر في ذات القائمة أو في قائمة أخرى، وبالتالي أصبح من الضروري شرح مختصر لهذا الأمر لتسيير فهم القارئ للقوائم المالية، ويتم وضع هذا الإيضاح بين قوسين؛[4]
- ✓ الملاحظات والهوامش[5]: تهدف الملاحظات الهامشية إلى نشر المعلومات التي توضح بعض الجوانب التي تتعلق تتعلق بعناصر القوائم المالية، والتي لا يمكن إظهارها في صلب القوائم المالية ذاتها حتى تنقص من درجة

---

[1] معتز العكر، مرجع سابق، ص 20.

[2] الزين منصوري، أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية، دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة، الجزائر، 2011، ص 11.

[3] فؤاد صديقي، مسعود صديقي، انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي الملي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص 5.

[4] عبدالرحمن مرعي، دور سوق الاوراق المالية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية في سوريا، أطروحة دكتوراه تخصص المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق سوريا، 2007، ص 154.

[5] جودي رمزي، إهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة ، الجزائر، 2012، ص 10.

الإفصاح عن القوائم المالية، وتستخدم الملاحظات الهامشية في الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، والطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، الحقوق والالتزامات، الالتزامات المحتملة؛

- ✓ الجداول والملاحق الإضافية؛
- ✓ الخانات المقارنة للقوائم المالية عن السنوات السابقة، الأشكال البيانية والإحصائية.

- **تحديد توقيت الإفصاح** : من المفروض أن المعلومات تتصف بالحداثة، وأن تصل لمتخذ القرار في الوقت المناسب، حيث أن أي تأخر في تدفقها قد يسبب في حدوث خلل في عملية اتخاذ القرار[1].

كما أن المستخدم يحتاج لمعلومات جارية وفعّالة ولها قيمة تنبؤيه دائما، فعلى سبيل المثال، يحتاج المستخدم إلى إبلاغ مالي مرحلي مكتمل، ونشرات مالية تحليلية ودورية وتنبؤية[2].

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي وأنواعه

سنعرج في هذا المطلب إلى أهم العوامل المؤثرة في عملية الإفصاح المحاسبي ومن تم التطرق إلى أنواعه.

1. العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي :

1.1 العوامل المتعلقة بالمؤسسة:

- حجم المؤسسة: يعد حجم المؤسسة عاملا مهما لتفسير درجات الاختلاف في مستويات الإفصاح عن المعلومات المالية، ويعود سبب ذلك إلى كون تكلفة المعلومات تكون قليلة الأهمية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مقارنة بالمؤسسات الكبيرة أو التجمعات[3].
- التكلفة الإضافية لإصدار المعلومات : هناك تكاليف كبيرة تترتب على توفير معلومات دقيقة قد تثقل كاهل المؤسسات، كما أن مزيدا من الإفصاح مع عدم وجود حدود أو سقف له سيؤدى إلى تكاليف قد تكون فوق طاقتها، وهذا الامر يوجب وضع موازنة بين التكلفة المرتفعة لتجميع وإنتاج المعلومات وتحليلها وبين الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات لخدمة مصالح مختلف الأطراف وخدمة المصلحة العامة[4].

---

[1] قاسم المقابلة، الادارة المعلوماتية، عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 13 .

[2] محمد العيسى، معتز السعيد، انعكاسات تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي، المؤتمر الثاني حول القضايا الاقتصادية الناشئى في بيئة الاعمال الحديثة، كلية الاعمال، الجامعة الأردنية، الأردن، 2009 ص14.

[3] ريم عيسى، لطيف زيود، الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه في الشركات المساهمة السورية، دراسة حال شركة المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق مجلة جامعة تشرين للبحوث والدرات العلمية، كلية العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، سوريا، المجلد 33، العدد 1 ، 2011، ص 152.

[4] مصطفى السعدني، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، المؤتمر الدولي حول مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الامارات العربية المتحدة، الامارات العربية المتحدة، 2007، ص 13.

- عدد المساهمين: أشارت عديد الدراسات أن هناك علاقة طردية بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح في التقارير والقوائم المالية، فكلما زاد عدد المساهمين، فعلى المؤسسة زيادة المعلومات التي يتعين عليها الإفصاح عنها[1].
- تسجيل المؤسسة بالسوق المالي: تلعب نظرية كفاءة السوق المالي دورا بارزا في التأثير على توجيه وتخصيص الموارد على مجالات النشاط البديلة، فمن المعروف أن هناك ندرة نسبية في مقدار رأس المال الذي يقبل مخاطر الاستثمار، وبذلك نتوقع وجود تنافس بين المؤسسات لجذب أكبر قدر من هذا المال وأن ذلك لن يتحقق إلا إذا توفرت الثقة في المؤسسات وفي تقاريرها المالية، الأمر الذي سيؤدي إلى قبول تخفيض معدل الذي يطلبونه على استثماراتهم، إضافة إلى ذلك، فإن التنافس حول مصادر التمويل في سوق رأس المال سوف يمثل ضغطا على كافة المؤسسات لإتباع سياسة محاسبية ملاءمة وتوفير نظام تقارير وافي عن أداء المؤسسات، لأن عدم توفر الإفصاح الكافي عن الأداء المالي سوف يفسر في هذه الحالة على أنه تستر عن المشاكل التي تعاني منها المؤسسة، مما يهدد بفشلها وخروجها من السوق[2].
- محافظ الحسابات : إن الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات يتمثل أساسا في من كفاءة الإفصاحات المقدمة ومدى صحتها، إضافة إلى كشف الأخطاء التي يجب تصحيحها، ونظرا لأهمية التقرير الصادر عن مكاتب محافظي الحسابات " المراجعين "، فقد أصدر المجلس الأمريكي للمحاسبين القانونين عددا من المعايير التي يجب إعداد التقارير وفقها من أجل التقليل من التلاعب والغش بالحسابات واستغلال المرونة في اختيار الطرق المحاسبية في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتتمثل هذه المعايير في [3]:
- على التقرير أن يبين إذا ما تم إعداده استنادا إلى المبادئ المحاسبية المقبولة عموما؛
- على التقرير أن يوضح تطبيق هذه المبادئ خلال الفترة الحالية تم بنفس الطريقة المعتمدة في السنوات الماضية؛
- المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية تعبر بشكل صحيح عن الأحداث والمعاملات الاقتصادية ؛
- تضمن التقرير رأي محافظ الحسابات عن القوائم المالية، وتحمل المسؤولية حول ذلك.

2.1 الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح : وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة، إذ

[1] حسين عبدالجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة والتحليل المالي كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، الدنمارك، 2010، ص 65.

[2] عبدالحميد حسياني، أهمية الإنتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص 62.

[3] عبدالرحمن مرعي، دور سوق الاوراق المالية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية في سوريا، أطروحة دكتوراه تخصص المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق سوريا، 2007، ص ص 133-134.

نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية[1].

3.1 العوامل الاجتماعية والثقافية : تتأثر الممارسة المحاسبية في المؤسسات بالعوامل الثقافية والاجتماعية حيث يعتبر التباين الثقافي عنصرا هاما في التأثر على التخطيط الاستراتيجي عند إعداد القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، حسب مبادئ المحاسبة التي تتواجد بها المؤسسة، ولكي تتميز المعلومات المفصح عنها بالسهولة في الفهم والجودة العالية، وجب على المؤسسة إعداد القوائم المالية وفق عادات وتقاليد وثقافة بيئة الأعمال المحلية[2].

4.1 البيئة الاقتصادية [3]: يتأثر الإفصاح المحاسبي بالبيئة الاقتصادية المحيطة وبدرجة النمو الاقتصادي وأدوات السياسة المالية والنقدية والمؤشرات الاقتصادية العامة، و الإفصاح المحاسبي يختلف في نطاقه وأهدافه في النظم الاشتراكية عنها من النظم الرأسمالية، ويرجع اختلاف الإفصاح إلي اختلاف تطور أسواق رأس المال ونوع الشركات وطبيعة ملكية الأسهم، والتي تعطي الحافز إلى الإفصاح الاختياري ويتوقف الإفصاح المحاسبي علي طبيعة النشاط الاقتصادي السائد في المجتمع، ويختلف في مفهومه في ظل النظم الاشتراكية عنه في النظم الرأسمالية، حيث يهدف في النظم الاشتراكية إلي توفير البيانات والمعلومات التي تساعد في إعداد وتقيم ورقابة تنفيذ الخطط المركزية، أما في ظل النظام الرأسمالي فإن مفهوم الإفصاح أوسع وأشمل حيث يهدف إلي توفير البيانات والمعلومات لاقتصاد السوق.

2. أنواع الإفصاح المحاسبي :

1.2 الإفصاح التقليدي : يهدف أساسا إلى حماية المجتمع المالي، ويتطلب أعلى درجة ممكنة من الموضوعية ويتضمن هذا النوع من الإفصاح عن السياسات والتطبيقات المحاسبية وتغيراتها، والإفصاح عن الخسائر والمكاسب، بعيدا عن التحيز تبني وجهة نظر معينة[4] حيث أن الهدف الحقيقي يتمثل في إعلام مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملاءمة، لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة مع مراعاة الموازنة

[1] أحمد جميل، محمد سفير، تجليات حوكمة الشركات في الإرتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص 8.

[2] شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الرشكات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007، ص 26.

[3] سامي كمال محمد، الإفصاح المحاسبي للصكوك المالية الإسلامية وأثره على ترويجها، مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر 2011، ص 13.

[4] صدام الحيالي، علي الكسب، عوض العيساوي، دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد 4، العدد 11، 2008، ص 135.

بين المنافع والتكاليف، فالإفصاح المعاصر يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة في أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية.[1]

2.2 الإفصاح الإعلامي : ويعرف بأنه الإفصاح التثقيفي، وقد ظهر هذا الإفصاح نتيجة زيادة أهمية الملاءمة باعتبارها أحد الخصائص الرئيسة لجودة المعلومات المحاسبية. وبوفر الإفصاح التثقيفي كمية من المعلومات تفوق المعلومات المتوفرة في الإفصاح الوقائي ولكن مع التخلي عن بعض الموضوعية في سبيل تحقيق الملاءمة ومن أمثلة الإفصاح التثقيفي، الإفصاح عن أثر التغيرات في مستوى الأسعار، إعداد التقارير المرحلية، إعداد التقارير القطاعية، الإفصاح عن التنبؤات المالية[2].

3.2 الإفصاح الكامل : يعني توفير كافة المعلومات والإيضاحات في القوائم المالية لمتخذي القرارات في ظل مفهوم الأهمية النسبية بحيث يمكن إدراك أن عدم توفير معلومات وإيضاحات معينة قد تحدث ضررا بالغا على من يعتمد عليها في اتخاذ القرار.[3]

4.2 الإفصاح العادل : وهو الإفصاح الذي تكون فيه المعلومات والبيانات التي تفصح عنها المؤسسة عادلة ومتساوية لكافة المستفيدين منها في ذات التوقيت، وبشكل واحد، وعدم التمييز بين فئة مستفيدة عن أخرى في مجال تسلم المعلومات المحاسبية، ويرتبط هذا ارتباطا وثيقا بأخلاقيات المهنة رغم أن مفهوم العدالة هو غير محدد وثابت ونسبي يختلف من مؤسسة إلى أخرى، ومن وقت إلى اخر[4].

5.2 الإفصاح الكافي : ويشمل الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية الواجب توفرها في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الادنى ليس مضبوط ودقيق، إذ يختلف حسب احتياجات ومصالح الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية التي من خلالها يمكن صناعة القرارات المناسبة.[5]

6.2 الإفصاح الملائم : هو الإفصاح الذي يراعي حاجات مستخدمي المعلومات المالية وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، فليس من المهم الإفصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية فقط، إنما الأهم أن تكون ذات قيمة

---

[1] نوال صبايحي، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الدولي الثالث حول : آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2016 ص5.

[2] سلام نصراوي، قيصر الفتلاوي، مرجع سابق، ص 187.

[3] حسين بن الطاهر، محمد بوطلاعة، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحابي المالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية اللوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص9.

[4] جورج توما بيداويد، مرجع سبابق، ص ص 26- 27.

[5] غزاي المطيري، العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية على الأنترنت في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الكويتية مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط، الأردن، 2012، ص 15.

ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين وبقية الأطراف ذات العلاقة وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية[1].

المطلب الرابع: الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

من بين الأهداف الرئيسية لمهنة المحاسبة زيادة فاعلية مخرجات النظام المحاسبي والتي تتمثل أساسا في المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم والتقارير المالية، من خلال زيادة كفاءتها ومنفعتها والإفصاح عنها كوحدة واحدة وتولي المؤسسات درجة كبيرة لنوعية المعلومات التي تقوم بالإفصاح عنها، وقد كان أول صدور لها في القائمة رقم 2 الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي FASB سنة 1980، والتي تسعى لتحقيق أهداف الإبلاغ المالي.[2]

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، إضافة إلى دورها في وضع المعايير المناسبة عند إعداد التقارير المالية.[3]

ولكي يحقق الإفصاح عن المعلومات المالية الأهداف المرجوّة منه والتي تتمحور حول غرض أساسي هو منفعة المستخدم متخذ القرار، لابد أن تتوافر في تلك المعلومات مجموعة من الخصائص النوعية.[4]

خصائص المعلومات المحاسبية الجيدة:

1. **الملاءمة:** تعني وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة أي بمعنى قدرة المعلومات المحاسبية على إحداث تغيير في اتجاه القرار، المعلومات المحاسبية الملاءمة تمكن مستخدميها من[5]:

1.1 تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية ..؛

2.1 تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات. وهذا يعني أن المعلومات الملاءمة تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة؛

3.1 تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية؛

4.1 تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه القرارات.

---

[1] لخضر أوصيف، يحي سعيدي، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2011، ص 12.

[2] كرم الشامي، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط، الأردن، 2009، ص ص 30-31.

[3] خليل الرفاعي، محمود جلال، نضال الرمحي، أثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين، المؤتمر الدولي السابع حول تداعيات الازمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال – التحديات، الفرص، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الزرقاء، الأردن، 2009، ص 7.

[4] محمد مطر، موسى السويطي،مرجع سابق، ص 330.

[5] غزاي المطيري، مرجع سابق، ص 15.

2. **الموثوقية** : إن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليه تلك المعلومات. ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية[1].
3. **صدق التعبير** : وتعني الأمانة في العرض بحيث تعبر الأرقام عن الموارد والأحداث بصدق دون تزييف وتمويه، ولكي تعبر المعلومات بأمانة، وجب التركيز على عرض المعاملات والأحداث وفقا لجوهرها وواقعها الإقتصادي وليس فقط شكلها القانوني.[2]
4. **القابلية للفهم**: إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المعروضة بالإبلاغ المالي هي قابليتها للفهم من قبل المستخدمين، وتحقيقاً لهذا الغرض، يفترض أن لدى المستخدمين بعض المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة، وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، ومهما يكن، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات المهمة والملاءمة لحاجات متخذي القرارات الاقتصادية التي يجب تضمينها الإبلاغ المالي، اعتماداً على أنه من الصعب جداً فهمها من قبل المستخدمين العاديين، كونها تحتوي بعضاً من التعقيد، وبما أن الإطار المفاهيمي هو المرشد والدليل لوضع المعايير المحاسبية، فإن تحقق صفة القابلية للفهم للمعلومات المحاسبية تعتبر متطلب أساسي أو تحدٍ لواضعي المعايير، ليتأكدوا بأن المعايير التي طوروها لتعالج المواضيع الحساسة والمعقدة، تنتج إبلاغاً ماليا مفهوماً.[3]
5. **القابلية للتنبؤ**: يقصد بالتنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، ومن تم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات إنما تمثل في مقدرتها التنبؤية في تخفيض حالة عدم التأكد، وزيادة الثقة فيها، وذلك لتجنب حدوث خسائر محتملة ولزيادة الدقة في المخصصات الواجب تكوينها للمستقبل لمواجهة احتمالات نقصان الأصول أو زيادة الخصوم أو كليهما مها.[4]
6. **إمكانية التحقق** : يستلزم من مستخدم المعلومات المحاسبية أن يستفاد من خاصيتها في قدرتها على التحقق من صحة التوقعات الماضية من جهة، والاسترشاد بالتنبؤ بالتوقعات المستقبلية من جهة أخرى وهذا يساعد متخذ القرار في تصحيح التوقعات وخاصة عند إعداد الموازنات التقديرية ومنها على وجه التحديد الموازنة

[1] مبارك بوعشة، هبة بوشوشة، دور جودة أمن المعلومات المحاسبية في إدارة الازمة المالية العالمية، المؤتمر الدولي السابع حول تداعيات الازمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال – التحديات، الفرص، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الزرقاء، الأردن، 2009، ص 4.

[2] سليمة نشنش، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الإستثمار المالي، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009، ص 6.

[3] محمد العيسى، مرجع سابق، ص 9.

[4] صدام الحيالي، سطم حسين، أثر التجارة الالكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة تكريت، العراق، المجلد 20، العدد 3، 2006، ص 136.

النقدية لكلا جانبي المدفوعات والمقبوضات، لأن قدرة المعلومة في تصحيح التوقعات تساعد في تنفيذ الموازنات لمختلف الأنشطة[1].

7. **القابلية للمقارنة:** يكون أمام مستخدمي الكشوف المالية بصفة عامة والمستثمرين والمقرضين بصفة خاصة فرص استثمار وإقراض متعددة، و يجب أن يكون مستخدمو الكشوف المالية قادرين على إجراء مقارنات لهذه الكشوف لعدة فترات زمنية مختلفة لنفس المؤسسة[2]:
   - توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.
   - يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، وحساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة المالية السابقة؛
   - يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي.عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة؛
   - إذا كان من غير الممكن مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب أخر، فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.
8. **الحياد** : بمعنى ذلك إعداد المعلومات بشكل محايد، وليس اظهارها بشكل يتلاءم مع رغبات أحد الأطراف التي تستفيد وتعنى بالقوائم المالية التي تصدرها المؤسسة[3].
9. **التوقيت المناسب الملائم للمعلومات** : يقصد بالتوقيت الملائم تقديم المعلومات في حينها بمعنى أنه يجب إتاحة المعلومات المحاسبية المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجونه اليها ، وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها ، أو إذا تراخى تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ قرارات على أساسها.[4]

---

[1] صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه تخصص العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص 32.

[2] الحاج نوي، مقارنة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، الاكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 9، 2013، ص 37.

[3] أحمد لعماري، المعلومات المحاسبية وترشيد القرار في ظل تطبيق النظام المالي والمحاسبي بالجزائر، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2010، ص 6.

[4] جمعة هوام، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2010، ص 14.

10. **الأهمية النسبية** : يجب أن تفصح البيانات المالية عن كافة العناصر التي تكون من الأهمية النسبية إلى حد التأثير على عملية التقييم واتخاذ القرارات.[1] ولذلك فإن الأهمية النسبية يرتبط بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، وبالتالي وجب التعرف على احتياجات مستخدم القوائم المالية لأن حذف أي معلومة أو عرضها بصورة غير صحيحة، من شأنه التأثير على تقييم المستفيد، والقرارات الصادرة منه.[2]

11. **القابلية للقياس** : يجب أن تكون البيانات المفصح عنها في القوائم المالية قابلية للقياس معبرا عنها بوحدة النقد السائدة في المجتمع والمتفق عليها مهنيا[3].

[1] هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودلة، الجزائر IAS / IFRS آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2010، ص 13.

[2] فراح خالدي، سهام موسي، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص 13.

[3] عبدالقادر روتال، التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009، ص 30.

المبحث الثالث: ماهية القيمة العادلة

سنتناول في هذا المبحث ما يتعلق بماهية القيمة العادلة كأداة جديدة للتقييم المحاسبي بالتطرق لمفهومها حسب المعايير المحاسبية الدولية IAS ومعايير الإبلاغ المالي IFRS وأسباب التوجه لها كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية وغيرها من العناصر المتعلقة بها.

المطلب الأول: مفهوم القيمة العادلة

1. أسباب ومبررات ظهور مفهوم القيمة العادلة

ظهر مدخل المحاسبة عن القيمة العادلة نتيجة الانتقادات الفكرية والوقائع العملية التي واجهة تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية وقصورها في تفسير الاحداث المالية وخصوصا في ظل موجات التضخم الجامح*، حيث تم اصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 الخاص بالاقتصاديات ذات التضخم المرتفع ومنه أدراك المحاسبون أن استعمال التكلفة التاريخية يؤدي إلى عدم سلامة القياس المحاسبي بصورة دقيقة وعادلة[1].

وإنّ حقيقة التكلفة التاريخية التي 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 قليلا أو كثيرا عن القيمة الحالية، ومن هنا بدأت الانتقادات لمبدأ التكلفة التاريخية، وتعددت معها الطرق، والمبادئ، والسياسات، والبدائل والنماذج المحاسبية الحديثة. فالظروف الاقتصادية تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم، وتتغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير هذه الظروف في حالاتها المختلفة من الكساد والتضخم أو غيرها من الظروف الاقتصادية، وعليه وجه إلى مبدأ التكلفة التاريخية كثيرا من الانتقادات. مما دعا إلى البحث بين البدائل المحاسبية الأخرى لاختيار البديل الانسب ومن تم تلاقت سلبيات منهج التكلفة التاريخية مع ايجابيات منهج القيمة العادلة مما دعا إلى التوجه إليه[2].

حيث جاء استخدام مبدأ القيمة العادلة لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية التي لم تستطع التعبير عن المركز المالي للوحدة بشكل يمكن الوثوق فيه،كما أنه بالنظر إلى ما فرضته التوسّعات الكبيرة في الاستثمارات على وظيفة المحاسبة حول ضرورة وقوف المستثمرين وحملة الأسهم على حقيقة المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية وما يطرأ على أموالهم من تغييرات، فقد أصبحت المحاسبة التقليدية المبنية على أساس التكلفة التاريخية غير قادرة على الوفاء بتلك المتطلبات، الأمر الذي يعزز التحول نحو القيمة العادلة[3].

[1] مسعود بوخالفي، اثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الابلاغ الملي في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة ماجيستير، تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2013، ص18 (بتصرف)

[2] تامر بسام جابر الاغا، مرجع سابق، ، ص32.

[3] خصير مجيد علاوي، مرجع سابق، ص 6.

من بين الأسباب والمبررات للتوجه نحو القيمة العادلة ما يلي[1]:

- التضخم حيث يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على أساس فرض ثبات وحدة النقد وفي ظل ارتفاع الأسعار مما يؤدي إلى خطأ في قياس الدخل ونظرا لتغير في قيمة وحدة القياس والتدني في قيمتها وقوتها الشرائية تصبح وحدة القياس غير متجانسة بالنسبة للفترات المالية كما هو الحال عند القيام في جمع وطرح قيم ذات قوه شرائية مختلفة كما لو كانت قوه شرائية واحده دون القيام بإجراء عمليات تحويل هذا الأمر الذي يتسبب في عدم دلالة القوائم المالية وعدم إمكانية استخدامها لإجراء عمليات مقارنة فيما بينها والذي من شأنه عرض القوائم المالية بشكل مشوه بالمقارنة مع الواقع الاقتصادي؛
- ضعف أو عدم ملاءمة المعلومات المحاسبية على أساسها حيث أن القياس المحاسبي وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية يكون صالحا فقط في تاريخ القياس وتعتمد في حساب الأرباح والتكاليف على المعلومات التاريخية وتتجاهل أي تغير يطرأ على الأسعار، لذلك لم تعد قادرة على إعطاء معلومات ملاءمة لاتخاذ
القرارات التي تطلبها الاطراف المستخدمة كأداة لتوجيه الأداء وبناء توقعات مستقبلية؛
- إنّ نتائج القياس المحاسبي تصبح مشوهة نتيجة لتطبيق التكلفة التاريخية نتيجة تجاهلها قيمة وحدة القياس المحاسبي مما يؤدي إلى ظهور عدة مشكلات من أهمها توزيع من رأس المال على شكل أرباح غير محققة ودفع ضرائب صورية قد لا تكون محققة وعجز الوحدات الاقتصادية من إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول المستهلكة مما يؤدي إلى تراجع طاقتها الانتاجية واتخاذ قرارات غير صحيحة من قبل مستخدمي
القوائم المالية، أو الادارة نتيجة التحليلات غير الصحيحة كالعائد على الإستثمار أو تحديد تكاليف الإنتاج؛

[1] أنظر الى:

- أماني إبراهيم، اثر القيمة العادلة على الاداء المالي في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجيستر، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن 2017، ص ص 18.17.
- حاج قويدر قورين، اهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبية الدولية (IAS.IFR.IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة. يومي 24 و25 نوفمبر، 2014، ص ص5.4.
- حدة فروحات، اسامة عمامرة، مرجع سابق، ص3.
- خضير مجيد علاوي، القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة–بالتطبيق على شركة بغداد لانتاج المواد الانشائية – مساهمة مختلطة، مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية المجلد 22، العدد6، 2014، ص7.
- رجاء رشيد عبد الستار، خضير سلمان ذياب، القيمة السوقية المضافة بين جدلية مفهوم التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد الحادي عشر، العدد 37، الفصل الرابع، 2016، ص164.
- يامن خليل الزعبي،"القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته لشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان دراسة ميدانية"، مذكرة ماجيستر ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص 84.

- إنّ عدم التجانس في مقابلة الايرادات التي تمثل القيمة الجارية مع مصروفات ممثلة بقيم تأريخية تختلف باختلاف الأوقات التي حدثت فيها يؤدي إلى عدم الدقة في قياس نتائج الأعمال على أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات وتأثير ذلك التغير في بنود حقوق المكية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- ارتباط مجلس معايير المحاسبة الدولية بلجنة الأوراق المالية (SEC) التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات أكثر ملاءمة ومتماشية مع حال الاقتصاد؛
- تعزز القيمة العادلة من مبادئ الحوكمة، حيث عرفت الحوكمة على أنها التطبيق الفعلي للنشاط الاقتصادي والسياسي والاداري من أجل إدارة أعمال الدولة على كافة المستويات، فهي مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين الإدارة والمؤسسة وأصحاب المصالح المرتبطة بها، وعلى رأسهم المساهمين الذين يولون أهمية للمؤسسة في اتباع سياسات واضحة تتسم بالشفافية والعدالة في تعاملاتها وادائها، ونظرا لما توفره الحوكمة من ثقة وأسلوب تعامل إدارة المؤسسة مع أصحاب المصالح، فإن القيمة العادلة تعزز من مبادئ الحوكمة، باعتبار القيمة العادلة تهدف إلى الشفافية وتقديم معلومات عن وضعية الحقيقية للمؤسسة هذا ما يدعم الحوكمة؛
- توفر القيمة العادلة أساسا أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية، كما يزود المستثمرين بكافة فئاتهم بوعي وبصيرة ونظرة تنبؤيه مستقبلية بقيمة المؤسسة بمراعاة هذا المنهج تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد وتماشي مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي ورأس المال المادي؛
- تعمل على تزويد المستخدم بمعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات؛
- تساعد محاسبة القيمة العادلة في تحسين عملية التحليل المالي وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة.

وفي هذا الصدد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية في الفقرة ١١٠ من إطار معايير المحاسبة الدولية إلى " أن اختيار أساس القياس لغرض المحافظة على رأس المال يحددان النموذج المحاسبي الواجب استخدامه في إعداد البيانات المالية، وبالتالي على الوحدة الاقتصادية السعي لتحقيق التوازن بين الملاءمة والموثوقية" . لذلك فإن المقاييس والإفصاحات التي تستند إلى نموذج القيمة العادلة أخذت في التوسع والانتشار بشكل متزايد في إطار الإبلاغ المالي وفي التطبيق العملي المحاسبي، من خلال استخدام أساليب جديدة لتقدير وقياس بنود حسابات القوائم المالية، ومن تم الإفصاح عنها سواء في صلب قائمة الدخل أو في صلب الميزانية أو ضمن السياسات المحاسبية .

ويعد مفهوم القيمة العادلة أحد المفاهيم التي تضمنتها مدرسة القيمة الجارية Current Value School في القياس المحاسبي، والتي ظهرت من أجل مواجهة القصور في التكلفة التاريخية والتي لم تستطيع أن تعبر عن المركز المالي في الوحدات الاقتصادية بشكل يكون ملائم، فقد ذكر(Mac Neal) سنة (1936) أن التغيرات التي تحصل في عالم الأعمال والتي تضم توسعات كبيرة في الاستثمارات، قد أنعكس على الوظيفة التي تقوم بها المحاسبة في الفترات

السابقة، والتي أصبح من الواجب عليها تعريف المستثمرين وحملة الأسهم بالمركز الحالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية من أجل معرفة ما حل بأموالهم التي استثمروها بالوحدة الاقتصادية والمتمثلة بقيمة الأصول، وهذه الدراسة لا تقوم المحاسبة التقليدية بتقديمها لهم، وإنما يتم ذلك من خلال القيمة السوقية الحالية للأصول، وهذه القيم هي التي سوف تعرفهم بالظروف البيئية الحقيقية للوحدة الاقتصادية، إلا أن مطالبة(Mac Neal) هذه لم تحظى بالاهتمام في حينه[1].

ويستخلص الطالب من هذا أن قصور مبدأ التكلفة التاريخية في إعطاء معلومات مفيدة وملاءمة في تقييم البيانات المالية للوحدات الاقتصادية، وتفسير الأحداث المالية وخاصة أثناء ازمة التضخم أدى هذا إلى المطالبة بمبدأ آخر يتميز بأكثر كفاءة في القياس واعطاء معلومات أكثر مصداقية عن الوضع المالي للوحدات الاقتصادية وهو ما يعرف لاحقا بمبدأ القيمة العادلة.

2. نشأة وتطور مفهوم القيمة العادلة:

نشأ هذا المفهوم نتيجة الجدل الدائر حول محاسبة التضخم في الستينات من القرن الماضي وكيفية ادخال تغيرات الأسعار في الحسابات. حيث كان النقاش يدور حول التكلفة التاريخية والبدائل المطروحة ولا سيما بعض أشكال القيمة الحالية. ونتيجة المحاولات الفاشلة لاعتماد محاسبة تغير الأسعار المستندة على التكلفة الحالية أو تكلفة الاستبدال، اتجه واضعوا المعايير المحاسبية إلى استخدام القيمة السوقية الحالية، بمعنى القيمة العادلة. وفي بداية التمانينيات من القرن الماضي، أصدرت الجمعيات المهنية في العديد من الدول تقارير وإصدارات تقترح إحلال بعض نماذج محاسبة سعر السوق مكان ما يقابلها من محاسبة التكلفة التاريخية في القوائم المالية للشركات، كما أشارت العديد من الدراسات إلى توجه واضعي المعايير في المعظم الدول بالإضافة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية أكثر من أي وقت مضى إلى ضرورة قيام الشركات بإظهار أصولها والتزاماتها المالية بالقيمة السوقية بدلا من التكلفة التاريخية، ويأتي هذا التوجه الآن كون الأسواق المالية أصبحت أكثر وضوحا، بحيث أصبحت الأسعار متاحة لمعظم الأصول المالية، بالإضافة إلى نمو استخدام المشتقات وفشل معايير المحاسبة القائمة على التكلفة التاريخية في توفير معلومات ملاءمة[2].

ومع تزايد الرغبة في وجود منهج معياري محاسبي في التقييم يحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ويساعد في الوقوف على المركز المالي الحقيقي للشركات، ويمّكن متخذي القرارات من الاعتماد على تلك المعلومات، توجه كل

---

[1] خضير مجيد علاوي، مرجع سابق، ص5.

* هو أشد أنواع التضخم أثارا وضررا على الاقتصاد، حيث تتوالى ارتفاعات الأسعار دون توقف وبسرعة قد تصل إلى 50% سنويا أو أكثر، فتفقد النقود قوتها الشرائية وقيمتها كوسيط للتبادل ومخزن للقيم.

[2] فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية، دراسة ميدانية فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة وفئة الاكاديميين والمهنيين المحاسبين، مذكرة ماجيستر، تخصص مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2015 ص ص 6-7.

من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية، نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، خاصة في معالجة الأدوات المالية ومشتقاتها.

وقد ظهر هذا التحول في اعتماد مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والتقييم المحاسبي من خلال إصدار مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) قرارا اعتبر فيه أن القيمة العادلة هي الأكثر ملاءمة لخصوصية الأدوات المالية، وذلك من خلال بيان مالي (Safs no 107) الإفصاح عن القيمة للأدوات المالية، والبيان المالي(Safs no 115) الاستثمار في سندات الملكية والدين.

بينما تجلى تحول مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو مفهوم القيمة العادلة من خلال القيام بإصدار وتعديل العديد من معايير المحاسبة الدولية التي تركز في مضمونها على القيمة العادلة، كان أهمها المعيار المحاسبي الدولي (IAS No. 16) الخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات، وكذلك معيار (IAS No. 32) حول العرض والإفصاح للأدوات المالية، والمعيار الدولي (IAS No. 36) حول انخفاض قيمة الأصول، والمعيار الدولي (IAS No.39) حول القياس والاعتراف للأدوات المالية، والمعيار (IAS No. 40) حول الإستثمارات العقارية والمعيار (IAS No.41) حول المحاسبة الزراعية، كما تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية (IFES No.4) حول الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المبني على أساس القيمة العادلة الأصول والتزامات التقارير التامين الناتجة عن عقود التامين. وقام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFES No.7) بتاريخ 2006/08/18 والذي يتعلق بالإفصاح عن الأدوات المالية، حيث يعتبر هذا المعيار ابتداء من 2007/01/01 البديل عن المعايير الدولية أرقام (IAS NO. 30,32,39) وقد تم وضع كافة متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية في هذا المعيار الجديد.

وفي أيلول 2006 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB المعيار رقم157 بعنوان" قياس القيمة العادلة" والذي أسس إطار مفاهيمي لقياس القيمة العادلة في المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP حيث تم توضيح تعريف القيمة العادلة ضمن ذلك الإطار، وتوسيع الإفصاح عن استخدام مقاييس القيمة العادلة. وتم تفعيل هذا الإصدار اعتبارا من بعد 15 تشرين الثاني 2007.

وفي السنوات الأخيرة توجه كل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB نحو الاستخدام الأكثر نطاقا للقيمة العادلة، حيث أن استخدام القيمة العادلة لم يعد يقتصر على قياس الأدوات المالية للشركة فقط بل أن استخدامها امتد ليشمل قياس مجموعة أكبر من الأصول لدى الشركة[1].

ولمفهوم القيمة العادلة عدة مرادفات تتعدد حسب الآراء ووجهات النظر المرتبطة بالتكييف المفاهيمي لمنهج القيمة العادلة، فمن تكلفة الإحلال، إلى القيمة الخارجية «Exit Value»، القيمة السوقية، صافي القيمة الحالية وصافي التدفقات النقدية المستقبلية، فهي مرادفات لها المفهوم نفسه لكنها تختلف في طريق الحساب.

[1] فارس بن يدير، مرجع سابق، ص7.

وقد علل مجلس المعايير المحاسبة المالية استخدام مصطلح القيمة العادلة لأنه ليس لكل الأصول والخصوم قيمة يمكن الحصول عليها من السوق.

يمكن اعتبار مدخل القيمة العادلة مفهوم ظهر مؤخرا بعد جميع بدائل القياس السابقة، وتم بلورته على شكل منهج مستقل إلا في الستينات على يد كل من «sterling et chambers» وهذا مقارنة بالطرق الأخرى فإنه مدخل حديث نسبيا[1].

3. تعريف القيمة العادلة:

1.3 أصل تسمية القيمة العادلة:

تعرّف القيمة العادلة في اللغة العربية من خلال فعل قَيّمَ والفعل عَدّلَ، حيث يقال " قَيّم 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"[2].

إن عبارة Faire Value، المستعملة في اللغة الإنجليزية تثير فينا إحساس عميق والرغبة في المعاملة العادلة (Fair Dealing) والثروة الحقيقية (True Worth) للاعتراف بها وتثمينها، فهي تنقل جوهر الحقيقة (Truth) والاستقامة (Fairness): فما إمكانية الاعتراض أن يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية باستعمالها؟ ظاهريا، تبدو ملاءمة كمقياس أولي. لكن المشكل يكمن في استعمالها من قبل واضعيها بطريقة تجعل من القوائم المالية غير مفهومة أي[3]:

- أنّ المصطلح المستعمل للقيمة العادلة من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)هو أساسا القيمة السوقية (Market Value). وبالتالي فهي غالبا ما تستعمل مصطلح (Mark-to-Market)كمرادف ل(fair Value)، أين يتم تبادل الأصول والخصوم في سوق نشطة وأن القيمة العادلة يمكن تحديدها بسهولة من قبل معدي القوائم المالية وقابلة للفهم من قبل مستخدميها.

2.3 تعريف القيمة العادلة في الفكر المحاسبي:

لا يوجد حتى الآن اتفاق بين المنظمات المهنية لولايات المتحدة الأمريكية والمنظمات الدولية على تعريف مشترك مفهوم القيمة العادلة. أو حتى طريقة موحدة لقياس، وهذا يرجع إلى عدة أسباب، منها[4]:

---

[1] مسعود بوخالفي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

[2] مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، مكتبة الشرق الدولية، ط4، مصر، 2004، ص ص 588 و771، نقلا عن حدة فرحات، أسامة عمامرة، القيمة العادلة كأدة ومنهج للقياس المحاسبي – عرض تحليلي لتجربة دولة صين–، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبية الدولية (IAS.IFR.IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية– جامعة ورقلة. يومي 24 و25 نوفمبر 2014، ص2.

[3] هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ، جامعة عنابة، 20–21 نوفمبر 2007، ص3.

[4]SAIDANI Mohamed Said ; La juste valeur : une nouvelle technique d’évaluation ; Revue ElWahat pour les Recherches et les Etudes ; Vol.9 n°1 ; Université Ghardaïa ; 2016 ; p 673.

- هناك عدة طرق بديلة لتقدير القيمة العادلة؛
- هناك العديد من المتغيرات التي يمكن استخدامها لحساب القيمة العادلة؛
- ظروف السوق "كنشط غير نشط"، ويساعد على الحصول على قاعدة بيانات موثوقة؛
- طبيعة الوضع المالي للعنصر المقاس بالقيمة العادلة.

فقد حظي مفهوم القيمة العادلة بقدر كبير من الخلاف بين المحاسبين والمهتمين لمهنة المحاسبة فهناك تعريفات تركز على أن القيمة السوقية تعتبر مؤشرا رئيسيا للقيمة العادلة، وهناك تعريفات اخرى ترفض هذا الاتجاه، ويمكن أن نعرض هذه التعريفات من خلال تقسيمها إلى مجموعتين[1]:

أ. المجموعة الأولى: تعريفات تركز على أن القيمة السوقية مؤشرا رئيسيا للقيمة العادلة:

تعتبر القيمة السوقية هي القيمة الأكثر انتشارا وشيوعا عند تحديد القيمة العادلة وذلك بشرط توافر الكفاءة في سوق الأوراق المالية، وبالتالي تعتبر القيمة السوقية في السوق مالي كفء هي أفضل مؤشر عن القيمة العادلة وهناك عدد من التعاريف المختلفة للقيمة السوقية في السوق الكفء والتي تعبر عن القيمة العادلة ونذكر منها:

أ.1 القيمة السوقية العادلة Fair Market Value **(F.M.V)**: يعتبر مدخل القيمة السوقية العادلة هو المدخل الأكثر انتشارا واستخداما لتحديد القيمة العادلة، وتعتبر القيمة السوقية العادلة أكثر التعريفات شيوعا في اتفاقيات البيع والشراء وبعض عمليات الدمج، ويمكن تعريف القيمة السوقية العادلة بأنها: " السعر الذي تنتقل به الملكية بين البائع الراغب والمشتري الراغب، ويتوافر لدى كل منهما الحرية الكاملة للبيع والشراء، وكلا الطرفين على معرفة بالحقائق ذات الصلة".

ويعرّف البعض القيمة السوقية العادلة بأنها:" المبلغ المعبر عنه نقدا أو بما يعادل النقد الذي يتم به انتقال ملكية أصل ما من بائع راغب إلى مشتري راغب، ويتوافر لدى كل منهما معلومات معقولة عن كافة الحقائق ذات الصلة ولا يخضع اي منهما لأي نوع من الاكراه".

كما يعرفها البعض الأخر بأنها:" السعر الذي يتم من خلاله انتقال الملكية من بائع راغب في البيع ومشتري راغب في الشراء وبدون أي اجبار في البيع أو الشراء، وكلاهما ذو معرفة كاملة بالحقائق ذات الصلة".

كما يعرف البعض القيمة السوقية بأنها: " المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين المشتري والبائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الافلاس أو ظروف احتمالية".

[1] حديدي آدم، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية – دراسة ميدانية–،أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر03، 2015، ص52.

كما يعرفها البعض الأخر: " بانها السعر الذي يتم من خلاله تحويل أصل ما من بائع راغب في البيع إلى مشتري راغب في الشراء. وكلاهما لديه القدرة على الوصول إلى جميع الحقائق ذات الصلة ويعمل بحرية واستقلالية"[1].

إلا أنّ الأشهر تعريف للقيمة السوقية العادلة هو ذلك التعريف الذي وضعته مصلحة الارادات الداخلية الأمريكية في مارس 1959، والتي تعرفها بأنها:" السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشترٍ راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكرها على الشراء، ولا يكون الثاني مكرها على البيع وأن يكون لدى كلا الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية"[2].

وقد عرفتها لجنة المعايير التقييم الدولية في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي: "هي مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشترٍ وبائع راغبين في عقد صفقة وفي ظل محايد بحيث يتوافر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية ودون اكراه على إتمام الصفقة"[3].

ومما سبق من تعريفات **يستنتج الطالب** أن القيمة السوقية العادلة، هو المبلغ الذي يدفع في اتفاقيات البيع والشراء (بين البائع والمشتري) في السوق الكفء، يوفر لكلا الطرفين المعلومات اللازمة وفي الوقت نفسه وكذا وجود رغبة في التعامل بينها دون بيع كراهية أو تصفية قسرية.

أ.2 القيمة السوقية العادلة المعدّلة Modified Fair Market Value : لا يوجد اختلاف كبير بين القيمة السوقية العادلة والقيمة السوقية العادلة المعدّلة، إلا في أن القيمة السوقية العادلة المعدّلة تفترض أن البائع والمشتري شخصان حقيقيان غير افتراضيين، لذلك فإن القيمة السوقية العادلة المعدّلة تؤدي إلى وجود خلافات كبيرة بين المشتري والبائع وتنشأ هذه الخلافات من خلال الاتفاق على كل بند من بنود الإيرادات والمصروفات[4].

وما نستخلصه من التعريفات السابقة أنه لا يوجد فرق بين القيمة السوقية العادلة والقيمة السوقية المعدّلة فالسعر لا يتأثر بطبيعة المتعاملين (المشتري والبائع) كونهما طبيعيان أو معنويان، إنما يتأثر بطبيعة السوق كفء كان من عدمه، وكذا ظروف المتعاملين (افلاس، تصفية، مصالح شخصية...الخ).

أ.3 القيمة العادلة Fair Value [5]: يعرف بيان المفاهيم رقم 7 لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي القيمة العادلة لأصل أو التزام بأنها: "هي القيمة العادلة اللازمة – عدد وحدات النقد – للحصول على أصل أو سداد التزام، على أن تحدد هذه القيمة وفقا لما تفرضه الأسواق من أسعار وفي ضوء توافر المعرفة الكاملة لأطراف التعامل بكل ما يتعلق بالأصل أو الالتزام".

---

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبية، الطبعة الثانية، الاسكندرية، 2006، ص 151.

[2] حديدي آدم، مرجع سابق، ص 53.

[3] نفس المرجع ، ص 53.

[4] معراج هواري، حديد آدم، مدخل الى محاسبة القيمة العادلة، الطبعة الاولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، 2016، ص 80.

[5] حديدي آدم، مرجع سابق، ص ص 53- 54 بتصرف.

ويعرف البعض القيمة العادلة بأنها:" هي القيمة التي يمكن على أساسها تبادل الأصول من خلال عملية تبادلية متكاملة بين طرفين تامي الرضا والتي يمكن الاستدلال عليها بالقيمة السوقية والتي يمكن على أساسها تداول الورقة المالية في تاريخ معين بين البائع والمشتري برضا تام".

من التعريفات يتضح أن القيمة العادلة تعكس نفس العوامل التي تعكسها تعريفات القيمة السوقية العادلة وبالتالي فإن القيمة العادلة هي القيمة السوقية في سوق مالي كفء. ومن تم فإنه لا يوجد هناك ترادف بين القيمة العادلة والقيمة السوقية والقيمة المعتمد على سعر السوق، حيث ان هناك فرق بين القيمة السوقية والقيمة السوقية العادلة، فالقيمة السوقية هي القيمة التي تعكس سعر السوق سواء كان هذا السوق كفء أو غير كفء، أما القيمة السوقية العادلة فيها القيمة التي تعكس سعر السوق الكفء فقط، ومنه عند تحديد القيمة العادلة في سوق كفء فإن القيمة العادلة تتفق مع القيمة السوقية، أما عند تحديد القيمة العادلة في سوق غير كفء فينبغي البعد كل البعد عن القيمة السوقية والاتجاه إلى أساليب أخرى لتحديد القيمة العادلة[1].

ب. المجموعة الثانية تعريفات ترفض كون القيمة السوقية مؤشرا للقيمة العادلة[2]: على الرغم من أن مدخل القيمة السوقية يعتبر المدخل الأكثر شيوعا لتحديد القيمة العادلة وهو المدخل الذي يلقى قبولا كبيرا من العديد من المهتمين بمهنة المحاسبة الا أن هناك العديد من الانتقادات التي وجهت إليه.

فقد أشار البعض، إلى وجود تضارب في الفكر المحاسبي حول مفهوم القيمة العادلة وذلك لأن تحديد هذه القيمة يستند إلى فرضية السوق الكفء لرأس المال والذي يستند بدوره إلى فرضية السوق الكاملة والذي يعد افتراضاً نظرياً صعب التحقيق في الواقع العملي.

ويرى البعض، أن قياس القيمة العادلة والمستند إلى القيمة السوقية والإفصاح عنها في صلب القوائم المالية سيؤدي إلى البعد عن المصداقية التي يوفرها القياس المحاسبي، أو بمعنى آخر سيؤدي ذلك إلى عدم موثوقية البيانات في القوائم المالية.

لذلك يرى البعض أن القيمة العادلة تختلف عن القيمة السوقية للأسباب التالية:

- تتأثر القيمة السوقية بعوامل العرض والطلب في البورصة بينما تتحدد القيمة العادلة بناء على دراسة موضوعية للعناصر المؤثرة في قيمة الأوراق المالية؛
- تتأثر القيمة السوقية ببعض العوامل المعنوية مثل الشائعات، بينما تأثر القيمة العادلة بينما تتأثر القيمة العادلة بالعوامل الموضوعية المقاسة أو القابلة للقياس المادي؛
- القيمة السوقية لا تعبر عن القيمة الحقيقة للأوراق المالية لتأثرها بالعوامل الشخصية والسلوكية بينما ترتبط القيمة العادلة بالقيمة الحقيقية لهذه الأوراق؛

[1] حديدي آدم، مرجع سابق، ص 54.

[2] معراج هواري، حديد آدم، مرجع سابق،ص ص 82-84 .

- قد لا تتناسب القيمة السوقية مع المركز المالي الحقيقي للمؤسسة المصدرة للأوراق المالية لارتباطها بعوامل كثيرة بينما يجب أن تعبر القيمة العادلة عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة التي أصدرت الأوراق المالية.

وفي ضوء العوامل السابقة، يمكن وضع التعريف التالي للقيمة العادلة: "القيمة العادلة هي تلك القيمة التي تعكس حقيقة المركز المالي للمؤسسة المصدرة لها والعوائد المتوقعة منها سواء في صورة توزيعات معلنة أ، زيادة في رأسمالية في قيمتها وذلك في ضوء المتغيرات الاقتصادية المؤثرة فيها".

وإذا كانت الآراء السابقة ترى أن هناك اختلاف بين القيمة العادلة والقيمة السوقية لصعوبة تحقيق فرضية السوق الكامل. فإن هناك من يعتقد أن القيمة العادلة تختلف عن القيمة السوقية حتى في ظل افتراض وجود السوق الكامل وذلك نظرا لتأثر التبادل الفعلي لعوامل أخرى بخلاف قدرة الأصول على خلق التدفقات النقدية في المستقبل ومن هذه العوامل ما يلي[1]:

- مقدار العرض المتاح لجميع الأصول المتشابهة للأصل محل التقييم؛
- مقدار الطلب على الأصل محل التقييم؛
- أهداف ورغبات ومصالح كل من طرفي التعامل؛
- المعلومات المتوفرة لدى طرفي التعامل عن الاصل محل التقييم.

وفي ضوء هذا الاتجاه تعتبر القيمة العادلة ليست قيمة مطلقة وإنما هي قيمة نسبية يتم تحديدها في وقت معين ولغرض معين وباستخدام طريقة محاسبة معينة متعارف عليها وعلى أساس فروض معينة يتم الإفصاح عنها وتكتسب القيمة التي يتم التوصل إليها صفة العدالة من قبول جميع الأطراف المعنية لها.

4. تعريفات تناولتها معاييرالمحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي SCF:

1.4 بعض المعايير التي تناولت القيمة العادلة والصادرة عن مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB:

ظهر مصطلح القيمة العادلة لأول مرة في عام 1975م، في المعيار المحاسبي الأمريكي 12 fas والمختص بمحاسبة عقارات التوظيف ضمن الفقرة السابعة والعشرين (27)، تم تناول تعريف مصطلح القيمة العادلة لأول مرة في مجلس معايير المحاسبة الأمريكي في نوفمبر 1976م، عند إصدار المعيار رقم 13 fas المتعلق بالمحاسبة عن عقود الإيجار[2]. وقد عرف هذا المعيار القيمة العادلة للمؤجر في الجزء c من الفقرة الخامسة الخاصة بتعريف المصطلحات على أنها:" السعر الذي يمكن أن يتنازل مقابله عن ملكية أصل بمعاملة تجارية خاضعة لشروط المنافسة العادية بين أطراف حسنة الإطلاع"[3].

[1] معراج هواري، حديد آدم، مرجع سابق ، ص 84 .

[2] Robert obert, geneses du concept de la juste valeur dans les normes comtables partie2, reveu française n°428, janveir 2010, p23.

[3] Financail Accounting Standards Board, International Accounting Standard 13: Accounting For Leases, Norwalk, Fairfield County, Connecticut, United states, 1976, p06.

وقد تناول مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية تعريف القيمة العادلة في عدد من المعايير نذكر منها:

تعريف القيمة العادلة في بيان رقم 107(SAFS 107,199) الصادر سنة 1991 (ضرورة الإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية) ب: "القيمة التي يمكن على أساسها تبادل الأدوات المالية بين الأطراف المختلفة"[1].

كما تناول المعيار رقم 157(SAFS 157,2006) الصادر سنة 2006 والذي بدأ سريانه في 15 نوفمبر 2007 مفهوم القيمة العادلة ب: "القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه تحويل التزام في صفقة منظمة بين المشاركين في السوق عند تاريخ القياس"[2]

والقيمة العادلة طبقاً لتعريف المعيار تشمل القيمة السوقية وليست مقصورة على المواقف الخاصة باستفسارات السوق الحالية وغير المتاحة، فالتعريف يركز على السعر الذي سيسلم نظير بيع أصل أو السعر الذي سيدفع نظير تحويل التزام، وليس السعر الذي يجب سداده للاستحواذ على الأصل أو المستلم نظير التزام مفترض[3].

2.4 بعض تعريفات القيمة العادلة الواردة في المعايير المحاسبة الدولية IAS:

ظهور مفهوم القيمة العادلة لأول مرة لدا مجلس المعايير المحاسبة الدولية في مارس 1982م ضمن المعيار المحاسبي الدولي (IAS NO.16) الممتلكات والمصانع والمعدات، إذ عرفت الفقرة السادسة منه القيمة العادلة على أنها:

" بأنها القيمة التي استناداً لها يمكن مبادلة أصل بين أطراف مطلعة وراغبة في إتمام الصفقة ".[4]

وتعرف القيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية بأنها[5]: " المبلغ الذي يمكن أن يتبادل بها صل ما بين مشترى وبائع يتوافر لدى كل منهما الدراية والراغبة في إتمام الصفقة، وتتم في إطار متوازن، وتعرف الصفقة المتوازنة في هذا الإطار بأنها صفقة تتم بين أطراف غير ذوي علاقة أو تبعية وتتم بين مشترى راغب وبائع راغب وكلاهما يعمل للحصول على أكبر منفعة لنفسه، ويبنى التسعير في مثل هذه الصفقات على أسس القيم السوقية العادلة، وذلك لأن التفاوض يتم على أفضل الشروط وفي ظل ظروف طبيعية".

ولقد أبرزت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC لمفهوم القيمة العادلة في عدد من المعايير المحاسبة الدولية **IAS** التي أصدرتها مثل: معيار (IAS NO.32) الخاص بالإفصاح وعرض القوائم المالية، ومعيار (IAS NO.39) الخاص بالاعتراف والقياس الأدوات المالية، معيار (IAS NO.40) الخاص بالاستثمار العقاري.

---

[1] David J. Emerson, Fair Value Accounting: A Historical Review Of The Most Controversial Accounting Issue In Decades, Journal of Business & Economics Research, Volume 8, Number 4, April 2010, p 82.

[2] Financial Accounting Standards Board, 2006, FAS157, p: 08, Available on http://www.fsab.org.27/03/2017

[3] رضا إبراهيم صالح، أثر توجه المعايير المحاسبية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الازمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 02، المجلد رقم 46، الاسكندية، 2009، ص23.

[4] International Accounting Standards Board, International Accounting Standard 16: Acounting for Property, Plant and Equipment, London, United Kingdom, 1982, p06.

[5] هوام جمعة، حديدي ادام، أثر وامكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الاسلامية، المؤتمر التاسع للاقتصاد والتمويل الاسلامي ICIEF حول: النمو والعدالة والاستقرار: من منظور اسلامي، إسطنبول ، تركيا، 9،11 سبتمبر 2013، ص9.

وأيضا عرفها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) بأنها: " القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تجارية بحتة"[1].

في حين ورد تعريف آخر للقيمة العادلة في المعيار (IAS.NO 40) بأنها (القيمة التي يمكن مبادلة الممتلك بها بين اطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية)[2].

3.4 معايير التقارير المالية الدولية IFRS التي تناولت القيمة العادلة:

وقد ورد تعرفها في كل من معايير (IFRS NO.7) الأدوات المالية – الإفصاح–، وكذا معيار (IFRS NO.9) الأدوات المالية، ومعيار (IFRS NO.13) قياس القيمة العادلة.

أما معيار (IFRS 13)يعتبر من المعايير الحديثة الذي يتناول قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها والذي بدأ سريانه في 2013/01/01 فعرفها ضمن الفقرة الثامنة بأنها: "السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو دفعه لسداد التزام بموجب عملية منظمة بين أطراف التعامل في السوق لحظة القياس"[3].

كما عرفها أيضا **مجلس المعايير المحاسبية الدولية** (IASB) " هي القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة"[4].

وتعرف القيمة العادلة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمقبولة قبولا عاما، بأن القيمة العادلة لأي أصل "هي المبلغ الذي يمكن أن يباع أو يشترى به ذلك الأصل، في عملية جارية حقيقية بين طرفين راغبين، على أن لا تكون الحالة حالة تصفية"[5].

وتبنى **النظام المحاسبي المالي** SCF نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية "، حيث عرفها بأنها: "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية الحسابات بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"[6].

كما عرف Peter martin بأنها: "تمن الخروج أي السعر الذي قد يكون ورد في بيع أحد الأصول أو المدفوعة لنقل المسؤولية في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ التقييم"[7].

---

[1] International Accounting Standers Board, 2006, IAS39, Available on http://WWW.isab.org. 27/03/2017.

[2] حكيم حمود الساعدي، الاحتيال في ظل القيمة العادلة دراسة استطلاعية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 21، العدد86 2015، ص 726.

[3] IFRS AT A Glance IFRS 13 FAIR VALUE Measurement LBDO, 2014, p01.

[4] محمد حسان، محمد بشير غوالي، أثر القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لشركات الناشطة في الجنوب الشرقي، مجلة الباحث، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، العدد15، 2015، ص 173.

[5] ابراهيم السبعي، زيد عائد مردان، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد الثامن، العدد25، 2013، ص218.

[6] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص 87.

[7] peter martin, Evaluation de la juste valeur, directeur normes comptables conseil des normes comptables, 277 rue wellington ouest toronto (ontario), juillet 2009 p 2.

من خلال التعريف النهائي للقيمة العادلة وبعد الإطلاع على الفقرات من (11) إلى (26) من معيار إعداد التقارير المالية IFRS 13 والفقرات (05) إلى (15) من معيارالمحاسبة المالية الأمركية FAS 157 يمكن إستخراج العناصرالأساسية المكونة للقيمة العادلة والتي نوزجها في ما يلي[1]:

- **الأصل أو الإلتزام:** وفق القرة (11) من المعيار IFRS 13 فإنه يعتبر قياس القيمة مخصصا لأصل أو إلتزام محدد، وتبعا لذلك يتعين على المؤسسة عند قياس القيمة العادلة أن يأخد بعين الإعتبار خصائص الأصل أو الالتزام في حال رغب المشاركون في السوق أخذ تلك الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس؛
- **المعاملة:** وفق الفقرتين (15) و (16) من معيار يفترض قياس القيمة العادلة أن مبادلة الأصل أو الالتزام تتم بمعالجة منظمة بين المشاركين في السوق لبيع الأصل أو نقل الإلتزام في تاريخ القياس وفقا لظروف السوق الحالية، كما يفترض أن المعاملة بيع الأصل ونقل الالتزام تتم في السوق الأصلي للأصل أو الالتزام، وفي حال غياب هذا الأخير تكون السوق الأكثر ربحا للأصل أو الالتزام.
- **المشاركون في السوق:** وهو البائعون والمشترون في السوق الأصلي أو السوق الأكثر ربحا للأصل أو الالتزام الذين يتمتعون بالخصائص التالية:
  - الاستقلالية عن بعضهم بعض؛
  - سعة الإطلاع وامتلاك قدرات فهم معقولة متعلقة بالأصل أو الالتزم والمعاملة باستخدام كافة المعلومات المتوفرة؛
  - القدرة على إبرام معاملة للأصل أو الالتزام؛
  - الرغبة في إتمام معاملة الأصل أو الالتزام، أي إمتلاك الحافز دون الإجبار أو الإضرار بذلك.

ووفقا للفقرة (22) من معيار IFRS 13 فإن المؤسسة تقيس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام باستخدام الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام على إفتراض أن المشاركون في السوق سوف يتصرفون بما فيه مصلحتهم الاقتصادية.

- **السعر:** وفق الفقرة (24) من المعيار IFRS 13 تعتبر القيمة العادلة السعر الذي سيتم إستلامه لبيع الأصل، أو الذي سيتم دفعه لنقل الالتزام في معاملة منظمة في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحا) في تاريخ القياس وفقا لظروف السوق الحالية (أي سعر البيع) بغض النظر عما إذا كان ذاك السعر ملحوظا بشكل مباشر أو مقدرا باستخدام أسلوب تقييم آخر.

ومما سبق من التعريفات **يستنتج** الطالب أن مفهوم القيمة العادلة يُحدّد نتيجة تفاعل مجموعة من العوامل ضمن مكان محدد للتبادل، وتلخص فيما يلي:

[1] باي مريم، ظهور وتطور مفعوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر– دراسة تحليلية، مجلة دراسات إقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، ميلة، المجلد4، العدد3، ديسمبر 2017، ص ص 153,152.

- الأطراف المشتركة في عملية التبادل على أن تجمعهم الرغبة في التعامل وإتمام الصفقة؛
- عدم توفر أي ظروف غير طبيعية في عملية التبادل مثل الانتهاز والاستغلال والتصفية الاجبارية والاكراه وغيرها؛
- تحديد قيمة التبادل في ظروف عادية تتسم بالشفافية والمصداقية بعيدا عن التضليل والخداع، أي الالمام ومعرفة كل تفاصيل الأصل محل التبادل؛
- ولابد أن تتم الصفقة (عملية التبادل) بصفة حقيقية غير وهمية أو مؤقتة، وأن تتم في مكان متعارف عليه وهو السوق الكفء، الذي يتسم بتوافر المعلومات لطرفي عملية التبادل بأقل تكلفة وفي نفس الوقت.

المطلب الثاني: التفرقة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية

يكتسي القياس المحاسبي أهمية بالغة كونه يقوم بتحديد القيم المتعلقة بالعناصر الأساسية التي تشملها البيانات المالية، ويعتبر القياس وفق المعايير المحاسبية الدولية "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية".[1]

وقد تناول الفكر المحاسبي مدرستين أساسيتين للقياس المحاسبي: مدرسة التكلفة التاريخية ومدرسة محاسبة القيمة العادلة، ولقد ميز هاتين المدرستين عن بعضهما البعض، إذ ارتبطت مدرسة محاسبة التكلفة التاريخية للعمل المحاسبي في ظل الاستقرار الاقتصادي، بينما ارتبطت محاسبة القيمة العادلة بالإفصاح الإضافي في حالة التضخم الاقتصادي[2].

1. مدرسة محاسبة التكلفة التاريخية:

تعد هذه المدرسة أساس (ويرها البعض) كل العمل المحاسبي في ظل ظروف الاستقرار الاقتصادي الذي يتم استنادا إلى معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة والمتوافقة مع الإطار الفكري للمحاسبة (الصادر عن FASB) والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، أن التكلفة التاريخية ليست أساسا للقياس المحاسبي فقط وإنما ابتداء أحد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وقد تحقق ذلك نتيجة وجود اتفاق عام بين مستخدمي ومعدي القوائم المالية وعلى أهمية وضرورة استخدام التكلفة التاريخية أساسا للقياس، وهي تمثل النموذج الكلاسيكي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم على اثبات جميع الموارد والحقوق المصروفات والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة والمتعاملين معها، فهي تمثل التكلفة الفعلية الحقيقية والعادلة المتفق عليها بين الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة، وغالبا ما تكون هذه التكلفة موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية التثبت والتحقق من بيانات التكلفة واكتسابها درجة عالية من الموضوعية والاعتمادية، أن القاعدة الأساسية في التطبيق العلمي هي إثبات التكلفة الأصلية لكافة عناصر الموارد الاقتصادية

[1] رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري–التطبيقات العلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص157.

[2] حمدي فلة، مرجع سابق، ص 3.

واستخدامها ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات بغض النظر عن التقلبات القيمة الاقتصادية لوحدة النقد والبنود[1].

في حين يتجاهل هذا النموذج مختلف المتغيرات الاقتصادية والمالية التي تشهدها المؤسسات، والتي بالتأكيد ستلقي بظلالها وبصورة سلبية على واقعية وسلامة القياس والإفصاح المحاسبي، وقد بدأت الانتقادات لمبدأ التكلفة التاريخية نتيجة للظروف الاقتصادية المتغيرة باستمرار، حيث تصبح القيمة المسجلة في الماضي والذي يختلف قليلا أو كثيرا عن القيمة الحالية، ومن هنا جاء من ينادي باستخدام القيمة العادلة كنموذج لمقياس والإفصاح[2].

2. مدرسة محاسبة القيمة العدلة:

عدّت هذه المدرسة تصحيحا للخلل في مخرجات تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية في ظل ظروف التضخم، وقد استندت هذه المدرسة في واقعها العلمي على تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 29 المسمى التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع. في الاقتصاديات التضخمية أدرك المحاسبين والمستخدمين والباحثين في مجال النظرية المحاسبية أن الاعتماد على مبدأ الكلفة التاريخية الذي يقوم على أساس مفاده ثبات القيمة الشرائية لوحدة النقد مع مرور الزمن في القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية يؤدي إلى تقديم معلومات مضللة ليست ذات صلة بالواقع الفعلي وذلك لاختلاف الكلفة التاريخية لمحل القياس عن القيمة الجارية أو قيمته الناتجة عن ارتفاع معدلات الأسعار، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة الاعتماد على ما يمكن أن تفسره القوائم المالية المعدة استنادا لذلك المبدأ وذلك لاختلاف دلالات البيانات التي يمكن استنتاجها من تلك القوائم مع واقعها، ومن وحي الظروف الاقتصادية التي شهدها العالم برزت الأفكار التي تشكك في التطبيقات المحاسبة التقليدية القائمة على أساس التكلفة التاريخية والتي تعبر عن الحقائق غير متجانسة في وحدات قياسها على شكل أرقام بوحدات نقدية افترض المحاسبون ثبات قوتها الشرائية وبما يتناقض مع الحقائق الاقتصادية. ولمواجهة هذه التحديات قدم الباحثون في النظرية المحاسبية محاسبة القيمة العادلة بمداخلها الأربعة الآتية[3]:

أ. مدخل التكلفة التاريخية المعدّلة (محاسبة المستوى العام للأسعار):

إنّ إجراء العمليات الحسابية على بيانات مالية مقاسة بوحدات نقد ذات قوى شرائية مختلفة بشكل كبير يؤدي إلى نتائج مظللة، إنّ هذا المدخل يسعى إلى توحيد القوة الشرائية لوحدة النقد لمختلف عناصر القوائم المالية. تعرف القوة الشرائية كونها قدرة وإمكانية شخص أو أكثر على الشراء، وتعرف القوة الشرائية لوحدة النقد كونها كمية البضائع والخدمات التي تستطيع العملة أن تشتريها في فترة معينة بالنسبة إلى فترات أساس سابقة.

[1] على محمد ثجيل المعموري، محاسبة القيمة العادلة شريك استراتيجي لتحقيق النظرة الصحيحة والصادقة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 16، 2008، ص ص 230.229.

[2] حمدي فلة، مرجع سابق، ص 3.

[3] على محمد ثجيل المعموري، مرجع سابق، ص ص 132.130.

تقوم محاسبة التكلفة التاريخية المعدّلة على أساس تتبع أثار تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد وتعديل الحسابات الختامية وكشف الدخل والميزانية العمومية المعدة بالتكلفة التاريخية بالاستخدام الأرقام القياسية للمستوى العام للأسعار.

ب. مدخل الرسملة (القيمة الحالية):

يتوافق هذا المدخل مع التوجه الاقتصادي في حساب القيمة، تحدد القيمة الاقتصادية بمجموع التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع تحصيلها من استعمال أو استثمار أصل معين، ولأن التدفقات النقدية لا تحصل في فترة مالية واحدة وإنما تمتد على فترات مالية طويلة الأجل لذلك من الضروري حساب القيمة الحالية لهذه التدفقات بتاريخ معين هو تاريخ احتساب القيمة الاقتصادية للأصل، إنّ تحديد القيمة الحالية يتطلب اعتماد معدل الفائدة مناسب لخصم التدفقات النقدية المستقبلية فضلا عن وجود درجة معقولة من التأكد بشأن تحقق التدفقات المستقبلية كما في السندات والقروض.

ج. مدخل التكلفة الاستبدالية (أسعار الدخول):

عرّفت هيئة تداول الأوراق المالية الامريكية (SEC) تكلفة الاستبدال كونها أقل مبلغ دفع عن التعامل التجاري العادي للحصول على أصل جديد معادل بالطاقة الانتاجية. وأما التكلفة الاستبدالية للمؤسسة فإنها تمثل قيمة المؤسسة فيما لو تم استبدال كامل طاقتها الانتاجية في نهاية العام والمحددة بالمبلغ النقدي لنفس الأصول أو أصول مكافئة لها انتاجيا.

إن تطبيق التكلفة الاستبدالية يتطلب وجود سوق منتظمة تتوفر فيها أسعار ومواصفات كافة الأصول، وإن واقع الأعمال يشير إلى توفر سوق منتظمة لبعض الأصول كالأراضي والمباني وبعض الآلات والسيارات والمخزون، بينما لا توجد سوق منتظمة للعديد من الأصول التي يتم الاستعانة بلجان فنية متخصصة لتقدير كلفتها الاستبدالية أو الاستعانة بمداخل اخرى للقيمة العادلة.

د. طريقة صافي القيمة البيعية (أسعار المخرج):

يرتبط هذا المدخل سوق المبيعات مؤكذا على صافي القيمة التي يمكن الحصول عليها، إذا تم بيع الأصل بيعا إعتياديا (وليس بيعا قسريا) بعد تخفيض المصاريف الادارية والمالية والبيعية اللازمة لإتمام عملية البيع والتعامل مع معاملة البيع كما لو أنها تمت في تاريخ إعادة القياس، وعند عدم توفر أسعار البيع لأي سبب كان يتم الاستعانة بمؤشرات خاصة عن أسعار البيع مصادر داخلية أو خارجية وأحيانا الاعتماد على خبراء خارجيين أو تشكيل لجان فنية متخصصة لهذا الغرض من داخل المؤسسة.

3. مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية:

يعتبر هذا المبدأ أحد أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي في عملية تقييم عناصر الأصول والخصوم فبمقتضاه يتم تقييم كافة الموارد الاقتصادية واستخداماتها ومصادر تمويلها، وجميع المصروفات و الإيرادات التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية وبغض النظر إلى التقلبات التي تتعرض لها القيمة الاقتصادية للأصل

نتيجة التغيرات المستمرة في القوة الشرائية للنقود، مما تجعل البيانات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية لفترات مختلفة غير ملاءمة لإجراء المقارنات الزمانية و المكانية[1].

وعند تحديد التكلفة التاريخية تراعى ثلاثة معايير ثانوية كالتالي[2]:

أ. **معيار الزمن:** أي تعتمد التكلفة النقدية للأصل في تاريخ اقتنائه فتستبعد تكلفة تمويل اقتناء الأصل الجاهز؛

ب. **معيار المكان:** أي تضاف إلى تكلفة الأصل – الثابت أو المخزون السلعي- نفقات البعد المكاني حتى يصل الأصل إلى مخازن المؤسسة المستفيدة؛

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

ويعرف مبدأ التكلفة التاريخية وفق الآتي: "المحاسبة عن أغلب الموجودات والمطلوبات وحتى التقرير عنها على أساس سعر الاقتناء، وهو ما يمثل التكلفة وهي محددة يمكن التحقق منها وبمجرد تحديديها تظل ثابتة طالما بقي الأصل في الخدمة"[3]

وتقوم التكلفة التاريخية أيضا على: "أساس إثبات تكلفة بنود الموجودات والمطلوبات وفق ساعرها التبادلي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل الذي يتمثل في تكلفة الحصول على الأصل عند امتلاكه أو مقدار الالتزام الذي تتعهد المؤسسة بتحمله في تاريخ نشوئه" [4].

1.3 مفهوم التكلفة التاريخية:

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) التكلفة التاريخية بأنها: " المبلغ المقاس بالوحدة النقدية للنقد المنفق 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 سوق يتم استلمها"[5].

وتعرف كذلك بأنها: " سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حدوثه أو حيازته، وهي أداة قياس معظم الأصول والالتزامات"[6]. أو هي كذلك" المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الأصل أو ما يعادله بالقيمة العادلة للأصل المقابل في تاريخ الحصول عليه"[7].

---

[1] وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الاول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007، ص54.

[2] تامر بسام جابر الاغا، مرجع سابق، ص27.

[3] زهير خضر ياسين، القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة السوقية العادلة، بحث مقدم للمؤتمر العالمي العاشر، بغداد، 25.24 أكتوبر 2009 مجلة المنصور، 2010 ، الجزء الثاني، العدد 14 ، ص 153.

[4] محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سابق، ص163.

[5] بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012 ، ص49.

[6] رشيد بوكساني وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية المالية نحو القيمة السوقية العادلة، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولة، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 18.17 جانفي ، 2010،ص4.

[7] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الدار العلمية ودار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص67.

وبما أن مفهوم التكلفة التاريخية يطبق على الأصول فإنه يطبق أيضا على الخصوم "يطبق هذا المبدأ على الالتزامات، فيتم قياسها وفق البيانات التاريخية المتوفرة للمؤسسة في تاريخ نشوء الالتزام"[1].

نستنتج من خلال ما سبق بأن لحظة وقوع الفعلي للحدث (اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام) يمثل التكلفة التاريخية (الفعلية والعادلة) ، وتبقى ثابتة بغض النظر عن التقلبات الاقتصادية لوحدة النقد.

4. المقارنة بين محاسبة القيمة العادلة والتكلفة التاريخية:

إن المعلومات المحاسبية في ظل القيمة العادلة أكثر ملاءمة من تلك الناتجة عن استخدام التكلفة التاريخية وذلك نتيجة الحاجة المستمرة إلى المعلومات التي تكون أكثر صحة في القرارات المستقبلية، وإن زيادة المعلومات المحاسبية من خلال القيمة العادلة يكون مصحوبا بنقص في موثوقيتها ومصداقيتها وإن الأمر يستوجب تعزيز معلومات القوائم المالية المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية وفقا للقيمة العادلة لتزداد ملاءمة المعلومات المحاسبية وفي الوقت نفسه سيتم المحافظة على خاصية الموثوقية. وتجدر الاشارة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية لم تقم بإلغاء إعتماد التكلفة التاريخية وفي الوقت نفسه أعطت مجالا واسعا لاعتماد القيمة العادلة كما في المعايير المحاسبية 2 و11،16،18،26،32،36،39.[2]

والجدول الموالي يوضح الفرق ما بين استخدام كلا الأسلوبين في التقييم، وذلك من خلال الاعتماد على مدى كل أسلوب من تحقيق المبادئ والفروض المحاسبية.

الجدول رقم (01-02): المقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية وفقا للفروض والمبادئ المحاسبية

المبدأ	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
تحقق الإيراد	يمكن قياس الأرباح بشكل مستمر على أساس التغيرات في القيم الاقتصادية للأصول والالتزامات	يتم قياس الأرباح في نقاط منفصلة عند استيفاء معايير الاعتراف بالإيرادات، وذلك باستخدام مبدأ مطابقة قياس النفقات
التقارير المالية	• الميزانية العمومية هي الوسيلة الأساسية لنقل المعلومات للمساهمين • قائمة الدخل لا تبلغ عن قيمة ولكنها تقيس التغيرات الدورية في القيمة، وبالتالي فإنها تبلغ عن المخاطر	• الميزانية العمومية هي وسيلة لمعرفة المركز المالي الافتراضي للشركة. • قائمة الدخل هو الأداة الرئيسية لنقل المعلومات حول قيمة الشركة للمساهمين، وليس الميزانية العمومية.

[1] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي العام من المبادئ إلى المعايير (دراسة معمقة في النظرية المحاسبية)، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن 2006، ص445.

[2] ثابت حسان، عبد الواحد غازي محمد، التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة، دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS.IFR.IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، يومي 24 و25 اكتوبر،2014،ص6.

إدارة الأرباح	الأرباح هي التغيرات في القيمة وعلى هذا النحو لايتوقع تغيرات قيمة في المستقبل، ولذلك فإن الأرباح المستقبلية والقيم المستقبلية مبهمة وبالتالي لا يمكن التنبؤ بإدارة الأرباح	تخلق فرصا لإدارة الأرباح

المصدر: ثابت حسان، عبد الواحد غازي محمد، مرجع سابق،ص6.

الجدول رقم (01-03): السمات والملامح الوثيقة الصلة لمقاييس الأصول والالتزامات المرتكزة على التكلفة التاريخية والمرتكزة على القيمة العادلة

القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
تحسن إمكانية المقارنة عن طريق جعل الأشياء المتشابهة تبدو متشابهة والاشياء غير المتشابهة مختلفة.	تضعف قابلية المقارنة عن طريق جعل الأشياء المتشابهة تبدوا مختلفة والعكس.
توفر معلومات عن العوائد المتوقعة من الأصول الأعباء المفروضة بواسطة الالتزامات في ظل الظروف الاقتصادية السائدة.	توفر معلومات عن العوائد المتوقعة من الأصول الأعباء المفروضة بواسطة الالتزامات في ظل الظروف الاقتصادية عندما تم تملكها.
تعكس تأثير قرارات الإدارة بمواصلة الاحتفاظ بالأصول أو مديونية الالتزامات، وكذا قرارات تملك أو بيع الأصول وتكبد أو تسوية الالتزامات- على أداء الكيان.	تعكس تأثير قرارات تملك أو بيع الأصول أو تكبد أو تسوية الالتزامات فقط على أداء الكيان. وتتجاهل تأثيرات قرارات مواصلة الاحتفاظ أو تحمل المديونية.
تثبت المكاسب والخسائر من التغيرات السعرية عندما تحدث.	تثبت المكاسب و الخسائر من التغيرات السعرية فقط عندما تتحقق بالبيع أو التسوية، رغم أن البيع أو التسوية ليس الحدث الذي تسبب في المكسب أو الخسارة.
تتطلب معرفة الأسعار السوقية الجارية لتقرير المبالغ المثبتة، وهو ما قد يتطلب استبعاد بعض البنود ويمكن أن يؤدي لحدوث مشاكل اعتمادية أو موثوقية	المبالغ المثبتة يمكن إحتسابها بناء على المعلومات المتاحة داخليا عن الأسعار في المعاملات الماضية، دون الرجوع إلى بيانات سوقية خارجية.

المصدر: طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص179.

المطلب الثالث: أهداف القيمة العادلة ومقوماتها

1. أهداف القيمة العادلة:

إنّ في استخدام القيمة العادلة أهداف عديدة نذكرها فما يلي[1]:

- يهدف القياس بالقيمة العادلة إلى تقدير السعر الذي يتم وفق عملية منتظمة أو بيع أصل أو تحويل التزام بين أطراف مشاركين في السوق في تاريخ القياس بموجب ظروف اقتصادية الحالية؛
- تهدف القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية العمومية، بحيث يعترف بالدخل بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في الوحدة الاقتصادية أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمؤسسة، فهو يبني على أساس أن الوحدة الاقتصادية مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود؛
- تهدف إلى معرفة القيمة الحالية لصافي حقوق الملكية في نهاية الفترة المالية عن الأصول بالقيمة الحقيقية وتحقيق ما يسمى بالربح المرضى؛
- تستخدم القيمة العادلة للقيام بالمقارنة بين المؤسسات التي تستخدم القيمة العادلة كما يتفق مفهوم القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال وكما أن القيام بتقييم الأصول بالقيمة العادلة يعبر عن المركز المالي الاقتصادي لأنه أخذ الأسعار السوقية؛
- اتخاذ قرارات استثمارية وتجارية رشيدة متعلقة ببيع أو شراء الاستثمارات(الاختيار من بين البدائل) وقرارات الاندماج التي تتم بين الوحدات أو قرارات الحيازة (الشراء) لوحدة ما، بحيث تكون مبنية على معلومات مالية ذات موثوقية عالية.
- تخطيط أعمال المؤسسة؛
- إظهار القيمة الحالية لكل من حملة الأسهم والمستثمرين والمقرضين؛
- إدارة وقياس المخاطر التي تحيط بالوحدة الاقتصادية، بحيث يؤخذ بالحسبان المخاطر المالية المتوقعة الملازمة لقرارات الإستثمار التي قد تنجم عن تغيرات ذات بعد اقتصادي في القيم السوقية وأسعار العملات والفوائد ووضع المدينين؛
- إنّ القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية؛
- تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة؛

[1] أنظر الى:

- زيد عائد مردان، ابراهيم عبد موسى السعري، مرجع سابق، ص 219.
- أماني إبراهيم، مرجع سابق، ص ص16.15.

- إنّ واضعي المعايير المحاسبية الدولية يدّعون أن التقدم الحديث في التكنولوجيا والخبرة الواسعة تسمح لكثير من القيم العادلة أن يتم تقديرها بموثوقية باستخدام تقنيات تدمج مبادئ تسعير سوق رأس المال مع المعلومات حول ظروف السوق الجاري؛
- ومن الأهداف الأخرى، إضفاء الشفافية على البيانات المالية الصادرة عن المؤسسات؛
- التوجه إلى علاج أي قصور ناتج عن تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية.

كما يرى الطالب أن القيمة العادلة تهدف للوصل إلى بيانات مالية تعكس الصورة الحقيقية (الواقع الفعلي) عن عدالة وواقعية المؤسسة لحظة إصدارها أي سلامة الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم والتقارير، بحيث تعكس بدقة و أكثر ملاءمة للوضع المالي والقييم لحظة إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها بشفافية تساعد المؤسسة نفسها في اتخاذ قرارات رشيدة، وكذلك المساهمين والمستثمرين فيها.

2. مقومات القيمة العادلة:

تقوم القيمة العادلة على عدت مقومات يمكن ادرجها فيما يلي:

أ. تمثل القيمة العادلة أحد قيمتين، قيمة يمكن مبادلة أصل بها وتمثل القيمة التي تمكّن المؤسسة من الحصول على الأصل وتعدد طرق الحصول على الأصول وتعرف باختصار فيما يلي[1]:

- مقابل الحصول على الأصل نقدا تكون القيمة العادلة هي مقدار ما يدفع من النقدية وشبه النقدية؛
- عند الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى كانت مماثلة أو غير مماثلة، القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناؤه تكون مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه؛
- إطفاء الالتزام مقابل إصدار أسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم أو حقوق الملكية الأخرى المصدرة.
- أن تكون عملية المبادلة بناءا على الزام المؤسسة، وتكون مصادر الالزام متنوعة مثل (الحاجة الاضطرارية للمؤسسة، وجود وكيل وحيد للأصل) وبذلك لا يوجد للمؤسسة خيار أمامها إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به.

ب. قيمة سداد الالتزام: وتكون القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل اطفاء الالتزام.

- وجوب أن تكون عملية تبادل حقيقية أي أن القيمة العادلة يجب أن تحدد في ضوء عملية فعلية وقد تمت لمبادلة الأصل أو الالتزام وفق طرق المبادلة.

وهناك من يرى أن مقومات القيمة العادلة تندرج في العناصر التالية[2]:

- وجود موضوع لتبادل؛

[1] حواس صالح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي، مرجع سابق، ص ص 116.115.

[2] فلة حمدي، نجلاء نوبلي، استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والاداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة بسكر، يومي 7.6 ماي 2012، ص9.

- وجود طرفي عملية التبادل (العرض والطلب)؛
- تمتع طرفي عملية التبادل بإرادة حرة في إجراء تبادل؛
- المام 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 لتصفية، أو لتقليص النشاط بصورة جوهرية؛
- تمتع البيئة الاقتصادية المحيطة بطرفي عملية التبادل بالاستقرار النسبي.

المطلب الرابع: طرق تقييم بالقيمة العادلة وشروط تحديدها

1. طرق تقييم القيمة العادلة (تقنيات التقييم)

حدد المعيار الأمريكي SFAS 157 ثلاثة مداخل لتقدير أسعار القيمة العادلة تتمثل في مدخل السوق مدخل الدخل، ومدخل التكلفة[1]:

1.1 مدخل التكلفة: « L'approche «coût

يقوم هذا النهج بتقييم الأصول من تكلفة الاستبدال الحالية، أي المبلغ الذي يطلب حاليا لإحلال القدرة الخدمية لأصل ما.

2.1 مدخل السوق«l'approche «marché:

يطبق هذا النهج عندما تكون الأسعار الملحوظة للأصول متطابقة (identiques).

إن إحدى أهم الفوائد من استعمال هذا المدخل، هو أنه يستند إلى المقام الأول على البيانات الفعلية، وأن هذه البيانات غالبا ما تكون في شكل أسعار موثقة ومتاحة للجمهور، ويتم استعمال أسعار السوق للأصول المماثلة أو المشابهة في تحديد القيمة العادلة. على سبيل المثال، إذا ما نريد تحديد القيمة العادلة لقيمة أحد العقارات، فمن الطبيعي أن ننظر إلى أسعار البيع الأخيرة المماثلة لسعر العقارات في تحديد قيمة السعر[2].

3.1 مدخل الدخل« L'approche « résultat

يستخدم عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية (على سبيل المثال التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات) إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية (محيّن)، وعند استخدام هذا النهج فإن القيمة العادلة تعكس توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ في المستقبل[3].

[1] hamza bahaji, de l'évaluation des stock options en (juste valeur) : apport de l'approche comportementale, thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, spécialité finance, université de Paris- Dauphine, France, octobre 2012,p25.

[2] حكيم حمود الساعدي، مرجع سابق، ص 726، بتصرف.

[3]Ifrs fondation norme internationale d'information financière 13 Évaluation de la juste valeur, janvier 2013, p17.

ويستند تحديد القيمة العادلة وفقا هذا المدخل، إلى ثلاثة عوامل أساسية هي[1]:

- مبلغ التدفقات النقدية. إن إرتفاع التدفقات النقدية يؤدي إلى إرتفاع القيمة؛
- توقيت التدفقات النقدية. فكلما زادت سرعت التدفقات النقدية، ترتفع القيمة؛
- المخاطر المرتبطة بتدفقات القيمة. إن إنخفاض المخاطر، يؤدي إلى إرتفاع القيمة.

2. التسلسل الهرمي للقيمة العادلة (مدخلات تقنيات التقييم):

يسعى معيار الإبلاغ المالي رقم 13 إلى زيادة الاتساق قابلية المقارنة في مقياس القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة من خلال التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، يصنف التسلسل الهرمي المدخلات المستخدمة في تقنيات التقييم إلى ثلاثة مستويات، حيث يعطي الأولوية القصوى للأسعار المتداولة – غير المعدلة- في الأسواق النشطة لموجودات والمطلوبات المتماثلة ويعطي أدنى أولوية للمدخلات غير القابلة لرصد (الملاحظة)، والسوق النشطة حسب هذا المعيار، هي التي يتم فيها العمليات المتعلقة بالأصول والالتزامات بشكل متكرر وبحجم تعامل مناسب بحيث توفر معلومات عن السعر على أساس مستمر[2].

1.2 مدخلات المستوى الأول:

تتمثل في الأسعار المتداولة (غير المعدلة) التي يمكن للمؤسسة الوصول إليها في تاريخ القياس، في الأسواق النشطة لموجودات أو مطلوبات مماثلة[3].

إن السعر المعلن في السوق النشطة توفر مرجعا وأدلة أكثر موثوقية لقياس القيمة العادلة، حيث يستخدم السعر في هذه الحالة لقياس القيمة العادلة دون الحاجة لتعديله، مع استثناءات محدودة، إذا كانت المؤسسة تمتلك أصل أو عليها التزام يتم تداوله في سوق نشط فإن السعر المدرج في السوق هو الذي يستخدم في قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام حتى وإن كان السوق لا يستطيع من خلال صفقة واحدة استيعاب حجم الأصل أو الالتزام المملوك من قبل المؤسسة[4].

2.2 مدخلات المستوى الثاني:

هي مدخلات حول الأصول والالتزامات أخرى بخلاف الأسعار المتداولة التي يمكن ملاحظتها بشكل مباشر أو غير مباشرة في مدخلات المستوى الأول[5]. القيم العادلة لهذه المدخلات هي تلك القيم التي لم يتم الحصول عليها مباشرة من الأسعار المدرجة ولكن يمكن استخلاصها من بيانات سوقية واضحة[6].

---

[1] حكيم حمود الساعدي، مرجع سابق، ص 727.

[2] معراج هواري، حديدي آدم، مرجع سابق، ص 145.

[3] Barbe Odile, Didelot Laurent , Quelle est la vraie place de la juste valeur dans la référence IFRS?, Revue Française de Comptabilité, n° 465,2013,p17.

[4] معراج هواري، حديدي آدم، مرجع سابق، ص 145.

[5] Barbe Odile, Didelot Laurent, Op.Cit, p17.

[6] محمد زرقون، فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة ميدانية لفئتين؛ فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين، المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصادية، عدد 04، جوان 2016، ص6.

يتعلق الامر بالمدخلات (أصول وخصوم)، بخلاف المتعلقة بالمستوى الأول والتي تم رصدها بشكل مباشر أو غير مباشر[1].

وتتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي[2]:

- أسعار الأصول أو الالتزامات المعلنة في سوق مشابهة للأسعار في أسواق نشطة؛
- أسعار الأصول أو الالتزامات المشابهة للأصل المعني للأصول والالتزامات في أسوق غير نشطة؛
- الأسعار الأخرى المعلنة للأصول والالتزامات والتي يمكن الوصول إليها من خلال عدة وسائل منها سعر الفائدة، ومعدل العائد.

3.2 مدخلات المستوى الثالث

القيمة العادلة هي تلك التي لا يمكن الحصول عليها أو المستمدة من بيانات سوق يمكن ملاحظتها، ولكن يتم تحديدها باستخدام نماذج التقييم الداخلية. وتنشأ معظم القضايا العملية لتطبيقات محاسبة القيمة العادلة في المستوى الثالث وأحيانا المستوى الثاني[3].

إنّ مدخلات المستوى الثاني لقياس القيمة العادلة تعتمد على قيم غير متوفرة أو متاحة في السوق بل تقوم المؤسسة من خلال المعلومات المتوفرة عليها وبالاعتماد على طبيعة الأصل والالتزام والمتعاملين فيها بتطوير قيمة تتصف بالعدالة[4].

يتمثل في المعطيات غير الملاحظة حول الأصل أو الخصم، وتستخدم عندما لا تتوفر المعطيات الملاحظة، كما ينبغي أن تعكس المدخلات من المستوى الثالث الافتراضات التي يضعها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الخصم بما فيها الافتراضات حول المخاطر. والمدخلات غير الملاحظة هي مدخلات تستخدم عندما لا تتوفر معطيات عن السوق، ويتم تطويرها بالاعتماد على أفضل المعلومات المتاحة حول افتراضات المشاركين في السوق عند تسعير الأصل أو الخصم[5].

إنّ مدخلات المستوى الثالث لا يمكن ملاحظتها في السوق، ففي هذه الحالة تلجأ المؤسسة إلى استخدام نماذج وأساليب لتقييم تتلاءم مع توقعات ذوي المصلحة (مستخدمي القوائم المالية) وذلك من أجل تسعير (تقييم) أصولها وخصومها دون إغفال مخاطر المتوقعة من عملية التقييم. تؤثر المستويات الثلاثة على عملية تقييم الأصول والخصوم حيث يتضمن المستوى الأول والثاني معلومات يمكن ملاحظتها في حين يتضمن المستوى الثالث معلومات غير

[1] Benoit Labrun , la norme IFRS sur l'évaluation à la juste valeur, Revue Française de Comptabilité, n° 444, juin 2011, p4.

[2] معراج هواري، حديدي آدم، مرجع سابق، ص ص 146.145.

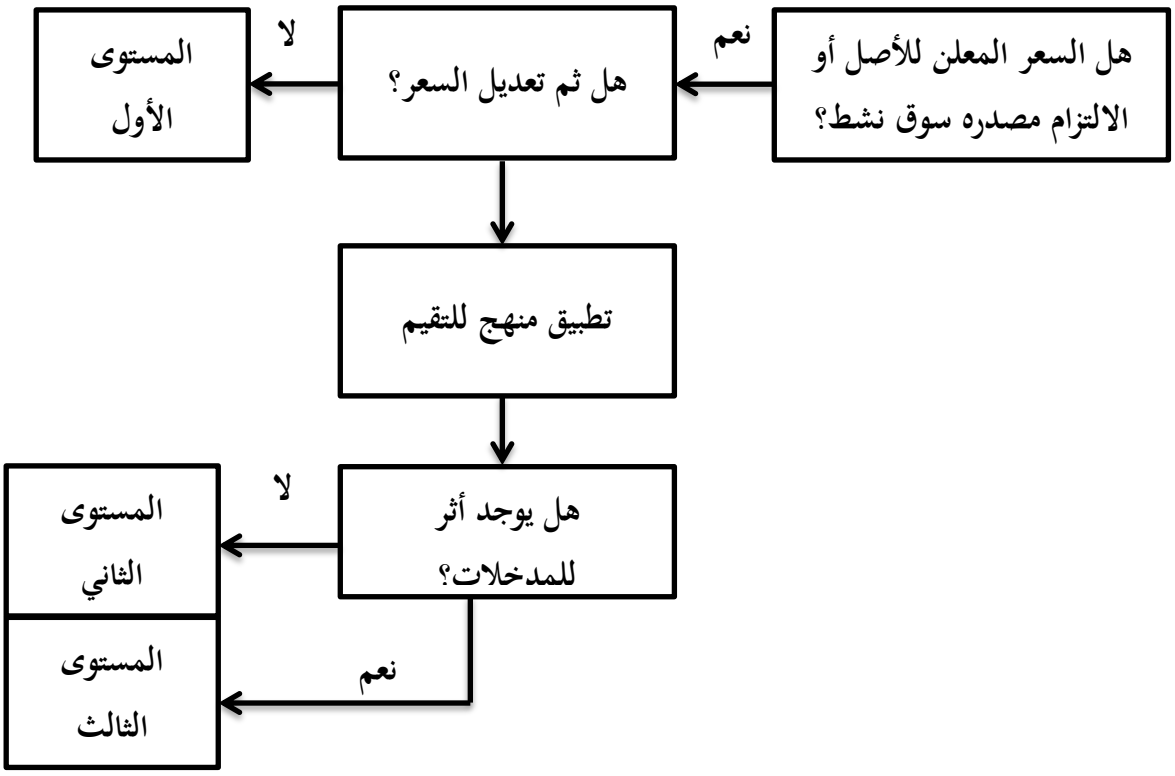
[3] محمد زرقون، فارس بن يدير، مرجع سابق، ص6.

[4] معراج هواري، حديدي آدم، مرجع سابق، ص 146.

[5] حاج قويدر قورين، مرجع سابق، ص 12.

ملاحظة وبالتالي من الأفضل الاعتماد على المستويين الأول والثاني عند عملية التقييم والوصول على القيمة العادلة للأصول والخصوم[1]. ويمكن تمثيل مدخلات تسلسل الهرمي لتقييم القيمة عادلة في الشكل الآتي:

الشكل رقم (01-01): شجرة القرار لتسلسل القيمة العادلة



المصدر: International Accounting Standers Board, 2009, Available on http://WWW.isab.org. 27/03/2018.

3. **شروط تحديد القيمة العادلة**: عند تطبيق قياس القيمة العادلة لابد من توفر الشروط التالية[2]:

أ. وجود سوق نشط، فإذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطا تتحدد القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم ملائم يعتمد على معاملات السوق الفعلية؛

ب. توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة؛

ج. توفر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارة الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة، وذلك للأخذ بروح نص المعيار وليس بنصه المجرد فقط؛

د. أن تتم العملية التبادلية بحرية تامة ومن دون ضغوط ولا يكون هناك ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الافلاس أو ظروف احتمالية؛

هـ. أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة ومستقلين وكلاهما يعمل للحصول على أكبر منفعة لنفسه.

[1] Barbe Odile, Didelot Laurent, Op.Cit, p17.

[2] حاج قويدر قورين، مرجع سابق، ص3.

خلاصة الفصل

يعتبر القياس المحاسبي عملية رصد وتقييم الأحداث الاقتصادية والمالية الناتجة عن أنشطة المؤسسة وترجمتها إلى لغة الأرقام، تم تأتي عملية الإفصاح المحاسبي عنها في شكل تقارير مالية تحتوي على معلومات كمية ووصفية مفيدة في اتخاذ القرار لفائدة مستخدمها، وكل هذا كان يقوم على أساس منهج التكلفة التاريخية القائم على ثبات الوحدة النقدية، أي تمثيل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه فقط بحيث لا يستطيع التعبير عن المركز المالي للوحدة بشكل يمكن الوثوق فيه مستقبلا في ظل ظروف التضخم بالاضافة إلى سلبيات أخرى. لينشئ بهذا خلل في مخرجات هذا المنهج (مشاكل محاسبية) أدى إلى ظهور جدل كبير لدى الأطراف والهيئات المهتمين بالمحاسبة للبحث عن بديل للقياس المحاسبي يكون أكثر مصدقية.

نتيجة لذلك ظهرت القيمة العادلة باعتبارها توفر معلومات أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات الحالية والتنبؤات بالمستقبل والمقارنة بين البدائل، مما جعل المنظمات المحاسبية تصدر معايير خاصة بهذه التقنية الجديدة لتقيم (القيمة العادلة) مثل IAS و IFRS، وتبنى **النظام المحاسبي المالي** SCF سنة 2009 نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها " بالقيمة الحقيقية".

الفصل الثاني

تهميد

للقياس والإفصاح المحاسبي أهمية كبيرة في المجال المحاسبي، إذ يعملان على توفر معلومات تساعد في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة وخارجها بالنسبة لمستعملي مخرجات القياس والإفصاح من البيانات المالية وغيرها.

وبغية الوصول إلى معلومات تتسم بالخصائص النوعية من موثوقية وقابلية للمقارنة وملاءمة وغيرها، تساعد في ترشيد اتخاذ القرارات الاقتصادية و تقييم الأداء المالي للمؤسسة، توجه مجلس المعايير المحاسبية IASB إلى إصدار وتعديل عدد من المعايير المحاسبية توضح القواعد الأساسية للقياس والإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة، ومتطلبات ومجالات تطبيق محاسبة القيمة العادلة كتقنية جديدة للتقييم المحاسبي، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال عرض جل المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) التي تنص على إستخدام القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي ومدى تأثير استخدام هذه الأخيرة على المعلومات المحاسبية.

وتبعا لذلك تم تخصيص ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: القياس المحاسبي بالقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية وتأثير تطبيقها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

المبحث الثالث: مجالات ومتطلبات تطبيق القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS).

المبحث الأول: القياس المحاسبي بالقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي الدولية

سوف نحاول في هذا المبحث الوقوف على أهم النقاط فيما يخص القياس وفق القيمة العادلة، والتطرق إلى المعايير المحاسبية والإبلاغ المالية الدولية المختصة بالقياس المحاسبي بالقيمة العادلة.

المطلب الأول: الأسس والأساليب التي يقوم عليها منهج القيمة العادلة.

1. أسس منهج القيمة العادلة في القياس والإفصاح.

تهدف عمليات القياس والإفصاح ليس فقط إلى حماية المستثمرين في سوق الأوراق المالية وإلى عدالة السوق وشفافيته، وإنما تمتد أيضا إلى السوق الأولية عند تأسيس المؤسسات المساهمة أو زيادة رأسمالها، ويتطلب تطبيق منهج القيمة العادلة في القياس والإفصاح الالتزام بالأسس التالية[1]:

- أن يتم القياس والاعتراف والإفصاح الكامل والدقيق وفي التوقيتات المناسبة عن المعلومات المالية ونتائج الأعمال والمعلومات الأخرى اللازمة للمستثمر لاتخاذ قراره الاستثماري؛
- أن يحظى حملة الأوراق المالية في شركة ما على معاملة عادلة ومتساوية وخاصة فيما يتعلق بالحق في الحصول على البيانات والمعلومات وحتى لا تستغل المعلومات الداخلية لصالح فئة على حساب أخرى؛
- يجب أن تعد المعلومات المالية طبقًا لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية؛
- يجب أن تدقق المعلومات المالية طبقا لمعايير التدقيق الدولي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر التي يفترض أن تعبر عنها صدق تمثيل الظواهر والأحداث؛
- أن تكون المعلومات قابلة للإثبات ويمكن التحقق من سلامتها.

1. أساليب قياس القيمة العادلة:

إن مقياس القيمة العادلة في ظل الأسواق المتغيرة والمتقلبة Dynamic and Volatile تزودنا بكثير من الشفافية وذلك مقارنة بمقياس التكلفة التاريخية، وبالإضافة إلى ملاءمة القيمة العادلة للقياس في ظل الظروف الاقتصادية والمالية المتغيرة والمتقلبة، فإن الموثوقية Reliability تكون مهمة أيضا قبل الملاءمة Relevant لأن المعلومات التي تتسم بعدم الموثوقية تصبح بلا فائدة لأي مستخدم، أما عن كيفية قياس القيمة العادلة فقد بين مجلس المعايير المحاسبة المالية أنه يمكن قياس القيمة العادلة كما يلي[2]:

- يعتبر السعر المحدد في السوق النشط أفضل مقياس للقيمة العادلة؛
- إذا لم يتوفر ذلك، يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة، وخاصة للبنود ذات الذمم المدينة والدائنة والأدوات المالية ذات معدل الفائدة المتغير؛
- قد تستخدم كذلك الطرق التالية لقياس القيمة العادلة :

[1] هوام جمعة، حديدي أدام، مرجع سابق، ص 27.

[2] رضا ابراهيم صالح، مرجع سابق، ص 24. بتصرف

(أ) الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المشابهة؛

(ب) خدمات التسعير من جهة خارجية؛

(ج) نماذج التسعير الداخلية؛

(د) التدفقات النقدية المخصومة.

المطلب الثاني: إجراءات تحديد القيمة العادلة وبدائل عرضها

1. **إجراءات تحديد القيمة العادلة:**

نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار رقم IFRS 13 المتعلق بقياس القيمة العادلة الذي يمثل إطارًا موحدًّا لقياس قيمة العادلة وذلك في 2011/05/12، وحسب هذا المعيار ولتحديد القيمة العادلة للأصول والالتزمات يجب المرور على الخطوات التالي[1]:

(أ) **تحديد الأصول والخصوم الخاضعة للقياس:** وتضم ما يلي:

- الاستثمارات العقارية؛
- الأدوات والمشتقات المالية؛
- الأصول الزراعية (المحاصيل واصول البيولوجية)؛
- الالتزمات التأمينية (التزامات عقود التأمين)؛
- النماذج والاستحواذ؛
- تدني الأصول طويلة الأجل؛
- تدني الشهر.

(ب) **تحديد المقياس الملائم لقياس القيمة العادلة:** الافتراض الأساسي الملائم لقياس القيمة العادلة هو الذي يرتكز على الاستعمال الأعلى والأفضل للأصل من قبل المشاركين في السوق. ويتمثل هذا المقياس في الاستعمال الذي يعظم قيمة الأصل أو مجموعة الأصول التي ينتمي إليها الأصل الذي سيستعمل من طرف المتعاملين في السوق عوضا عن المؤسسة المعدة لتقارير، فقد يكون الافتراض الأساسي لقياس القيمة العادلة إما الاستعمال الأعلى والأفضل لجزء من مجموع أصول موسوم بالاستعمال، أو قد يكون الاستعمال الأعلى والأفضل للأصل بمفرده وموسوم بالتبادل.

ومن هذا نستنتج أن المقياس الملائم يكون بالبحث على أفضل وأعلى استخدام للأصل، والتركيز على ما إذا كان يتم استخدام الأصول في الاشتراك مع غيرها (مجموعة أصول) أو منفردة.

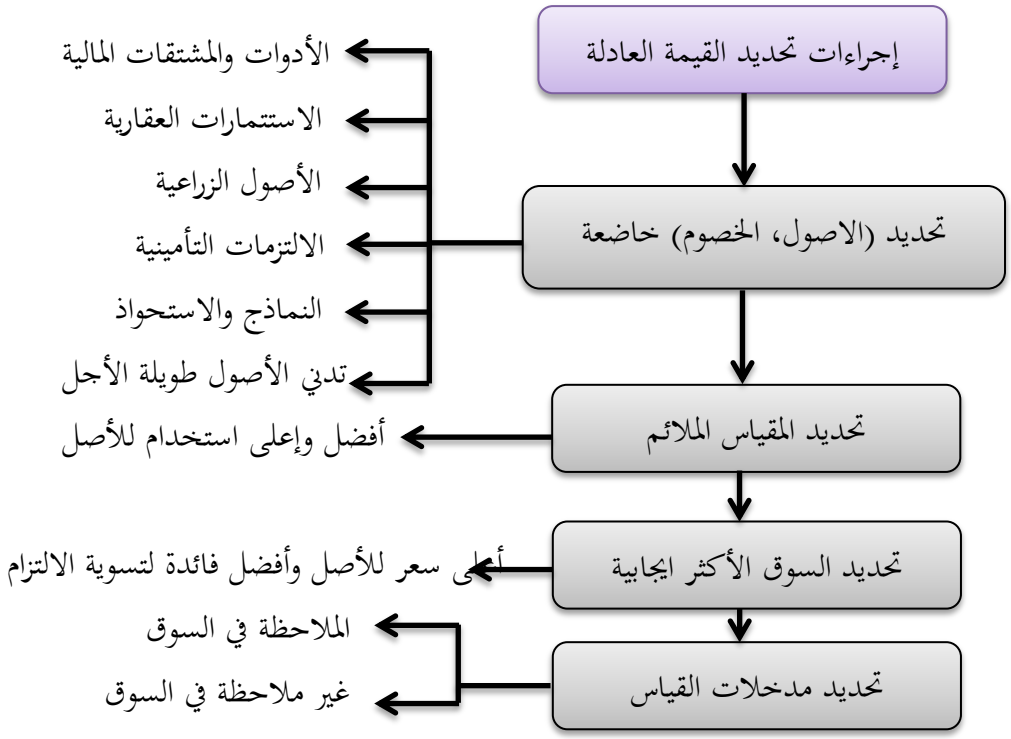
[1] عمرو حسن إبراهيم، نتائج تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ضوء الأزمة المالية (دراسة نظرية)، المجلة العلمية لدراسات التجارية، الجزء الثاني، العدد2، جامعة حلوان، مصر، 2011، ص93. بتصرف

(ج) **تحديد السوق الأكثر إيجابية:** في حالة غياب سوق نشط للأصل أو الالتزام الخاضع للقياس فإنه يجب تحديد السوق الأكثر إيجابية وهي التي يكون فيها المتعامل حريصا للحصول على أعلى سعر للأصول وأفضل فائدة لتسوية الالتزام .

(د) **تحديد مستويات القياس تبعا لمستويات قياس القيمة العادلة:** قد تكون إما ملاحظة أو غير ملاحظة.

- **مدخلات القياس الملاحظة:** وهي التي يمكن للمتعاملين استعمالها لتحديد سعر الأصل والمستمد من المعلومات الملاحظة في السوق.
- **مدخلات القياس غير الملاحظة:** وهي تلك التي تضعها المؤسسة في حد ذاتها، فهي غير ملاحظة عن طريق المعلومات المستقلة في السوق. وأوصى واضعو المعايير المحاسبة الأمريكية والدولية باستعمال المدخلات الملاحظة قدر الامكان.

الشكل رقم (02-01): إجراءات تحديد القيمة العادلة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على عمرو حسن إبراهيم، مرجع سابق.

2. بدائل عرض وتمثيل القيمة العادلة:

لقد سبق وبيّنا أن القيمة العادلة لها عدد من المرادفات (بدائل) والتي تتميز بنفس المعنى المفاهيمي، ولكن تختلف في طريقة الحساب، وسنتناول بعض بدائل عرض وتمثيل القيمة العادلة فيما يلي:

من منطلق أن هناك عدة طرق لتقدير القيمة العادلة (حسب ما ورد في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة لسنة 1984) والمتمثلة في[1]:

- حسب أسعر الدخول: نجد نموذج التكلفة الاستبدالية (الحالية) والتكلفة التاريخية (تكلفة الاقتناء).
- حسب أسعار الخروج: نجد نموذج صافي القيمة البيعية (القيمة القابلة لتحقق) أو القيمة السوقية.
- بالاضافة إلى نموذج القيمة الحالية لتدفقات النقدية المستقبلية (القيمة النفعية أو المحينة).

(أ) **تكلفة الاستبدال**: حسب ما ورد في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة في الفقرة 110 تسجل الموجودات بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل حليا. تظهر المطلوبات بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا ومنه فهي تجيب على السؤال التالي[2]: ماذا تريد المؤسسة أن تدفع إذا كانت ستكتسب أصلاً (أصل مشابه) في الوقت الحالي؟

ويقصد بالتكلفة الاستبدالية لأصل ما كمية النقد أو معادل للنقد، والتي يجب دفعها الآن من أجل حيازة موارد قادرة على تقديم خدمات مساوية للخدمات المتوقعة تقديمها من الأصول الموجودة حاليا، أما في حالة عدم وجود أصول مماثلة للموجودات لدى المؤسسة، نتيجة للتقدم التكنولوجي، فيمكن تسجيل تكلفة للأصول التي لها نفس الطاقة الانتاجية[3].

وعرّفت أيضا: "بأنها سعر الدخول الجاري المبلغ النقدي أو ما يماثله الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، أي سعر السوق الحالي إلا أنها أثارت الجدل بين المحاسبين حول عبارة الأصول المماثلة حيث ظهرت عدة معاني لها[4]":

- تكلفة استبدال الأصول المستخدمة: والتي يقصد بها المبلغ النقدي المطلوب من أجل الحصول على أصل مماثل من سوق الأصل المستعملة، والتي لها نفس العمر الانتاجي للأصل الموجود حاليا؛
- تكلفة إعادة إنتاج الأصول المماثلة: يقصد بها التكلفة التي يمكن أن يتكبدها المشروع لإنتاج أصل جديد، إذ أن هناك من يركز على هذا المفهوم لتكلفة الاستبدال؛

---

[1] الحاج عرابة، زهية زعيم، أم كلثوم هواري، دور القيمة العادلة على رأس المال والتوجه نحو الدخل الاقتصادي، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبية الدولية (IAS.IFR.IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة. يومي 24 و25 نوفمبر، 2014، ص311

[2] نفس المرجع، ص 311.

[3] يامن خليل الزعبي، مرجع سابق، ص 56.

[4] رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2003، ص ص 114:115.

- تكلفة الأصول الجديدة: هي تكلفة استبدال القدرة الانتاجية للأصل حيث تعكس أثر التغير التكنولوجي.

ومن عيوب هذا البديل هو صعوبة تحديد التكلفة الاستبدالية لبعض العناصر لعدم توفر أسواق لبيع الأصول القديمة والمماثلة للأصول الموجودة في المؤسسة وأحيانا يصعب ايجاد حتى أصول جديدة مماثلة في الأسواق، حيث نلجأ في هذه الحالة لمقيمين خبراء في المجال لتحديد التكلفة الحالية للعنصر المراد قياسه، وبالتالي نكون قد أدخلنا العامل الشخصي (الذاتي) في عملية القياس ومنه تصبح القيمة المقاسة تفتقر للموضوعية مما يؤثر على القيمة الحقيقية للدخل والمركز المالي للمؤسسة[1].

وهناك صعوبات تكتنف تطبيق تكلفة الاستبدال، حيث لم تتمكن من إظهار كيف يمكن أن يتم تقييم الأصول غير المادية في المؤسسة (المعنوية)، والأرباح المعترف بها في محاسبة تكلفة الاستبدال هي أرباح وهمية لا يجب الاعتراف بها ما لم تحقق طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، ومضمون القياس وفق تكلفة الاستبدال يظهر من خلال التمييز بين رأس المال النقدي ورأس المال العيني[2].

(ب) **القيمة السوقية:** حسب لجنة معايير التقييم الدولية IVSC " المبلغ الذي على أساسه يتم تبادل الملكية في تاريخ التقييم، بين المشتري والبائع لديهما الرغبة والاستقلالية في إتمام الصفقة، وهذا بعد إتاحة الفرصة للأنشطة التسويقية المعتادة التي تجعل كل الأطراف المشاركة على معرفة وحذر ودون إكراه"[3].

ويتجلى الفرق بين القيمة السوقية والقيمة العادلة فيما يلي[4]:

- القيمة السوقية هي السعر المعلن في السوق سواء كان نشط أو غير نشط، بينما القيمة العادلة هي السعر المعلن في السوق النشط؛
- تتأثر القيمة السوقية بعوامل الطلب والعرض في السوق أي أنها تتوقف على حركة البيع والشراء في سوق الأوراق المالية، بينما تتحدد القيمة العادلة على أساس دراسة العناصر المؤثرة في سوق الأوراق المالية؛
- اختلاف العوامل المؤثرة على القيمة السوقية عن تلك العوامل التي تؤثر في القيمة العادلة، فالقيمة السوقية قد تتأثر بمتغيرات كثيرة قد تؤدي إلى المبالغة في هذه القيمة أو تخفيضها بصورة غير صحيحة، بينما تتحدد القيمة العادلة على أساس الافتراضات التي يمكن المشاركين في السوق استخدامها عند تسعير الأصل أو الالتزام؛
- قد لا تعبر القيمة السوقية على القيمة الحقيقية للأصل نظرا لتأثيرها ببعض العوامل السلوكية، فالقيمة السوقية تمثل الرأي الجماعي لجميع المشاركين في السوق بخصوص منفعة أصل أو التزام ما، والتدفقات النقدية المستقبلية، والظروف غير المؤكدة المحيطة بتلك التدفقات النقدية، والمبلغ الذي يطلبه المشاركون مقابل تحمل تلك الظروف غير مؤكدة.

---

[1] الحاج عرابة، زهية زعيم، أم كلثوم هواري، مرجع سابق، ص 312.

[2] يامن خليل الزعبي، مرجع سابق، ص ص 63:85.

[3] International Valuation Standards Board, IVSC , Market Value Basis of Valuation, London, United Kingdom, Sixth Edition, 2003, p96.

[4] حمدي فلة، مرجع سابق، ص ص 25:24.

(ج) صافي القيمة القابلة لتحقيق (نموذج صافي القيمة البيعية):

"هي تعبر عن سعر بيع الأصل حاليا مطروحا منه مصاريف التخلص منه (بيعه) بدلا من تكلفة استبداله أوتكلفة اقتنائه الأصلية"[1].

وهي الوجه الآخر من القيمة السوقية، وصافي القيمة القابلة لتحقيق تمثل النقدية الصافية التي ينتظر الحصول عليها أو سداداه بعد خصم التكاليف اللازمة لتحويل أحد الموجودات أو المطلوبات إلى نقدية، وهي تمثل بصفة عامة صافي سعر البيع الجاري للأصل، وهي تعني مقدار النقد الصافي الممكن الحصول عليه بواسطة تحويل أصل أو سداد التزام[2].
من النقائص التي يعاني منها هذا النموذج مايلي[3]:

- أن حساب الدخل متضمن المكاسب غير المحققة سيقودنا إلى توزيع أرباح صورية وبالتالي التأثير على صافي المركز المالي بمعنى أننا قمنا بتوزيع جزء من رأس المال وبمرور الوقت سيؤدي هذا إلى تأكله وتوقف المؤسسة عن النشاط؛
- إن المحافظة على رأس المال سليما يعتمد على استمرار المؤسسة في نشاطها وهذا لا يتلاءم إلى حد ما مع اتباع أسعار الخروج في قياس الأصول، حيث يفترض هذا النموذج بيع المؤسسة لأصولها وقت القياس وهذا لا يتوافق مع مفهوم بعض الأصول وكذلك لأنه تم اقتنائها من أجل الإحتفاظ بها وليس بيعها؛
- صعوبة تحديد قيمة بعض الأصول لعدم توفر أسواق لبيع الأصول القديمة كما أن هناك أصول غير قابلة للبيع كالديون الطويلة الأجل.

(د) القيمة الحالية المخصومة: تتحدد قيمة الأصل أو مجموع الأصول على أساس قيمة التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة من المؤسسة بسبب هذا الأصل أو بسبب مجموعة من الأصول، وتقاس القيمة الحالية عن طريق خصم صافي التدفقات النقدية المستقبلية باستخدام معدل فائدة واقعي[4].

ووفقا لهذه الطريقة فإن دخل المؤسسة يعادل الفرق بين القيمة الحالية لصافي الأصول نهاية الفترة وقيمتها في بداية الفترة، وتتلاءم هذه الطريقة مع مفهوم الدخل الاقتصادي حيث أن القيمة الحالية المخصومة قد تكون الأقرب للقيمة الفعلية للأصول الداخلة في الاستعمال[5].

وهذه الطريقة هي الأساس في إثبات عناصر البنود المدينة والدائنة طويلة الأجل، وذلك باستخدام معامل الخصم الذي يمثل معدل الفائدة في تاريخ القياس الذي يشير إليه الاقتصاديون بتكلفة الفرصة البديلة، وبنفس

---

[1] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للنشر، الطبعة الاولى، 2005، ص428.

[2] حمدي فلة، مرجع سابق، ص 24.

[3] الحاج عرابة، زهية زعيم، أم كلثوم هواري، مرجع سابق، ص313.

[4] فارس جميل الصوفي، أحمد حضر محمد عابدين، مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 30:29 نوفمبر 2011، ص20.

[5] حازم خطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي أثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة، الاردن، 2004، ص17.

الطريقة يمكن من الناحية النظرية تقدير صافي القيمة الحالية للمتحصلات المستقبلية التي تنسب للأصل أومجموعة الموجودات المخصومة بشكل مناسب لكن من الصعوبة عمليا تحديد مساهمة كل أصل في توليد التدفقات النقدية مما يؤدي إلى صعوبة التوصل للقيمة الحالية للمؤسسة[1].

ومن شروط تطبيق هذه الطريقة ما يلي[2]:

- التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل؛
- حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة مالية من حياة الأصل؛
- التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحا للاستخدام؛
- اختيار معدل فائدة مناسب.

المطلب الثالث: القياس بالقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS)

تمثل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية مجموعة القواعد والأسس التي تعمل المؤسسات على اتباعها في القياس والإفصاح لعناصر القوائم المالية وهناك 41 معيار محاسبة دولي تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى فتبقى منها 28 معيارًا نافذًا والباقي تم إلغاؤها واستبدالها بمعايير أخرى، كما يوجد 13 معيار إبلاغ مالي دولي تم اصدرها ابتداء من عام 2001 ليصبح عدد 17 سنة 2017 حيث تم تسمية المعايير المحاسبة الدولية لتصبح معايير الإبلاغ المالي الدولية، وأصبح IASB هو الذي يصدر معايير المحاسبية بدلا من IASC [3].

فالمعايير المحاسبة الدولية IAS تهدف إلى ايجاد معايير متفق عليها دوليا على أساس الوصول لسياسات محاسبية وايضاحات تفسيرية (براهين) لمعلومات محاسبية ذات ملاءمة وموثوقية لكيفية المعالجة المحاسبية، ومن جهة أخرى معيار إبلاغ مالي لإعداد التقارير المالية IFRS تهتم بوضع أسس إعداد وعرض القوائم المالية ومختلف التقارير المالية.

1. القياس المحاسبي للقيمة العادلة وفق للمعايير المحاسبية الدولية IAS :

تعتبر المحاسبة عن القيمة العادلة أكثر إغراء للمهنيين وواضعي المعايير المحاسبية بصفتها تعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة، وتعتبر المقياس الأفضل والأكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات، بينما تستند مرجعية التكلفة التاريخية في التقرير عن البيانات المالية إلى معلومات تكون موثوقة لكنها تصبح أقل موثوقية مع مرور الوقت، لأنها تكتفي بالإبلاغ عن السجل التجاري للأصول والالتزمات، دون أن تقدم أي معلومات حديثة عن قيمها. لذلك بدأت دعوات كل من مجامع ونقابات مهنة المحاسبة بالتوجه نحو القيمة العادلة مؤخرا حيث بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بالقيام بإصدار معايير محاسبة دولية جديدة، بالإضافة إلى عمل تعديلات جذرية على بعض معايير

[1] حمدي فلة، المرجع السابق، ص 24.

[2] مدحت فوزي عليان وادي، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، مذكرة ماجيستر في المحاسبة والتمويل الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2006، ص91.

[3] محمد أبو ناصر، تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية بين النظرية والتطبيق (التجربة الاردنية)، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2001، ص1. بتصرف

المحاسبة الدولية القديمة، بحيث أصبحت هذه المعايير تسمح باستخدام القيمة العادلة كمعالجة محاسبية أساسية أو بديلة مسموح بها بدلا من التكلفة التاريخية عن القياس[1].

تبنت المعايير المحاسبية الدولية أساليب قياس القيمة العادلة التي ندرج بعضها وفق الآتي:

1.1 المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 IAS : المخزون Inventories

يتناول هذا المعيار وصف المعالجة المحاسبية للمخزون. وبشكل أساسي تحديد مبلغ التكلفة (مبدأ التكلفة التاريخية) التي يجب أن يعترف بيها كأصل تحت مسمى المخزون، والذي سيظهر ضمن الأصول في قائمة المركز المالي. ويعترف بالمخزون كمصروف في قائمة الدخل عندما يتم الاعتراف بالإيرادات المتعلقة ببيعه وذلك عند بيع ذلك المخزون، تم تخفيض تكلفة الرصيد المتبقي إلى القيمة القابلة لتحقيق عندما تكون أقل من التكلفة التارخية[2].

ويقيم المخزون وفق هذا المعيار بأقل قيمة بين التكلفة وصافي القيمة التحصيلية، بحيث تشمل تكاليف المخزون جميع تكاليف الشراء والتحويل والتكاليف الأخرى التي يتم تحملها بغرض وضع المخزون في مكانه الحالي وحالته الراهنة[3].

والتكاليف التي لا تدخل ضمن تكلفة المخزون (يتم معالجتها ضمن المصاريف) وهي[4]:

- الثلف غير الطبيعي، أما التلف العادي فيعتبر جزءًا من تكلفة المخزون؛
- تكاليف التخزين، إلا إذا تطلب الانتاج عملية تخزين خاصة خلال مرور الانتاج بعدة مراحل انتاجية؛
- المصاريف الاداريو غير المرتبطة بالإنتاج؛
- تكالية البيع والتسويق؛
- فروقات العملية الأجنبية الناتجة عن التغير في سعر الصرف المتعلقة بشراء البضاعة أو المواد الخام بعملة أجنبية وتسديد قيمتها لاحقا.

تستند تقديرات القيمة القابلة لتحقيق من الدليل الأكثر موثوقية في تاريخ اعداد البيانات المالية، وتستمر إعادة التقدير في كل فترة لاحقة بحيث تتماشى صيغة صافي القيمة القابلة لتحقيق مع مبدأ الحيطة والحذر الذي يقضي بعدم إظهار الأصل بما يزيد عن المبالغ المتوقع الحصول عليها عند البيع أو الاستخدام لها[5].

صافي القيمة القابلة لتحقيق Net Realizable Value (NRV) هي سعر البيع المقدر في السياق الطبيعي أو الاعتيادي مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المتوقعة لإكمال البيع. أي أن

---

[1] محمد مطر، موسى السويطي، أثر استخدام منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الأرباح وعدالة البيانات المالية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي السابع حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي (جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين)، عمان، الأردن، 2006 ، ص21 بتصرف.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2017 ص 66.

[3] هيني قان جريونينج، ترجمة طارق عبد العال، معايير التقارير المالية الدولية – دليل التطبيق، الدولية لاستثمارات الثقافية، مصر، 2006، ص59.

[4] محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 71.

[5] عفاف إسحاق، مرجع سابق، ص 07.

صتفي القيمة القابلة لتحقق (NRV) = سعر البيع المقدر- (تكلفة إكمال تصنيع السلعة + التكلفة الضرورية المقدرة لبيع السلعة)[1]. وعند بيع المخزون تدرج قيمته كمصاريف في تلك الفترة التي يتحقق فيها إيراد متعلق به وتسجل كافة خسائر المخزون كمصاريف في الفترة عند تخفيض قيمته لصافي القيمة التحصيلية[2].

2.1 **المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 IAS**: والمتعلق بعقود الإنشاء Construction Contracts

تعتبر عقود الإنشاء من الأنشطة الرئيسية التي تتميز بطابع معين فيما يتعلق بتحقيق الإيراد، حيث يتطلب الأمر المحاسبة عليها وفق قواعد وشروط خاصة، فمثل هذه العقود تتميز بطول الفترة الزمنية الأزمة لتنفيذها في الغالب وبذلك فتتطلب المحاسبة عنها ضرورة الاعتراف بالإيراد لتلك العقود التي تزيد فترة تنفيذها عن فترة مالية واحدة في نهاية كل فترة مالية، ويعرف ذلك محاسبيا بالاعتراف للإيرادخلال الانتاج وفقا لنسبة الانجاز[3].

ويقاس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو الذي سيستلم، وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بأحداث مستقبلية يكتنفها عدم التأكد. ويتطلب الأمر النظر في التقديرات عند وقوع الأحداث أو زوال حالات عدم التأكد. وبموجب المعيار المحاسبي رقم 11 يجب أن يتضمن إيراد العقد[4]:

- قيمة الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد؛
- المطلبات والحوافز المدفوعة نتيجة أوامر التغيرات في أعمال العقد:

إذا كان من المحتمل أن ينتج عن هذه التغيرات ايراد. إذا كان بالإمكان قياسها بصورة موثوقة.

وبالتالي فإن الحوافز وأوامر التغيرات في أعمال العقد لا تعتبر تخفيضا لتكاليف العقد أو ايرادات أخرى، إنما تعتبر حزء من ايرادات العقد.

علما بأن هذا المعيار تم إلغاؤه اعتبارا من 2018/1/1 حيث أصبحت متطلباته جزء من معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 "الإيراد من العقود مع العملاء"[5].

3.1 المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS16: والمتعلق بالأصول الثابتة الملموسة (بالممتلكات والمصانع والمعدات) Property, Plant Equipment

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة ويشمل ذلك مسألة توقيت الاعتراف بالأصول وتسجيلها بالدفاتر مع تحديد القيمة الدفترية المعدّلة للأصل باستخدام نموذج إعادة التقييم مع تحديد قيمة الاهتلاك والخسارة الناجمة من استهلاك الأصل ومع الإفصاح عن تلك المعلومات بشكل واضح[6].

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص ص 68:67.

[2] غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، نوميديا لنشر، الجزائر، 2009، ص 07.

[3] خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزء الثاني، عمان،الاردن، 2017، ص 631.

[4] محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص ص 184:183.

[5] نفس المرجع، ص 179.

[6] جمانة حنضل التميمي، علي 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 الثاني، 2015، ص ص 164:163.

ويحدد هذا المعيار كيفية قياس الممتلكات والموجودات والأجهزة كما يلي[1]:

القياس المبدئي: يكون بالتكلفة التاريخية والتي تمثل سعر الشراء مضافا إليه كافة المصاريف التي تنفق على الأصل حتى يصبح جاهزا للاستخدام؛

القياس اللاحق: وفيه المؤسسة لها الحرية باستخدام أحد النموذجين، الاعتراف المبدئي وفق:

أ. نموذج التكلفة Cost Model: التكلفة التاريخية للأصل مطروحا منها مجمع الاهتلاك ومجمع خسائر التدني في قيمة الأصل.

ب. نموذج إعادةالتقييم Revaluation Model: القيمة العادلة للأصل مطروحا منها مجمع الاهتلاك وخسائر الانخفاض المتراكمة اللاحقة، ويعرض فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية.

وتكون هذه القيمة (القيمة العادلة) مبنية على أدلة معتمدة على السوق وتحدد من طرف مقيم مهني محترف وفي حالة عدم القدرة على تحديدها بسبب الطبيعة المتخصصة لتلك الأصول، أو بسبب ندرة بيع تلك الأصول يتم عندها تقدير القيمة العادلة من خلال مدخل الدخل أو القيمة الاستبدالية بعد الاهتلاك، على أن يتم إعادةالتقييم على فترات منتظمة وكافية للتأكد من عدم وجود اختلاف جوهري بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة في تاريخ إعداد القوائم المالية، وأنه يجب إضافة الزيادة في القيمة الجارية عن إعادة التقييم إلى حقوق المساهمين تحت بند فائض إعادةالتقييم Revaluation Surplus، وإذا نتج عن إعادةالتقييم وجود إنخفاض في قيمة الأصل، فإن مبلغ الانخفاض يعترف به كمصروف (خسائر تدني).[2]

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[3]:

- الأصول غير المتداولة المصنفة على أن الهدف منها إعادةالبيع؛
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي؛
- الموارد غير المتجددة المماثلة.

وقد أشار المعيار رقم 16 العديد من المصطلحات الممكن أن تستخدم في عملية التقييم للأصول الثابتة وهي القيمة العادلة، المبلغ المرحل، التكلفة، القيمة القابلة للاستهلاك، الاهتلاك، خسائر انخفاض القيمة، عند استخدام أسلوب المعالجة البديلة المسموح بها للمحاسبة وفق هذا المعيار عن الممتلكات والموجودات والأجهزة وهي إعادة التقييم، ويمكن تحديد القيمة العادلة لهذ الأصول من خلال الآتي[4]:

---

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 334، بتصرف.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص ص 247:246 بتصرف

[3] جمانة حنضل التميمي، علي صالح ناصر، مرجع سابق، ص 164.

[4] الفاتح الامين عبد الرحيم، مدى تأثير محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على عدد من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم الخرطوم للأوراق المالية، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد الخامس، العدد 2، 2015، ص6.

- القيمة السوقية التي عادة ما يتم تحديدها بمعرفة مقيمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهمة؛
- القيمة الاستبدالية بعد الاستهلاك: عندما لا يكون هناك دليل على القيمة السوقية بسب الطبيعة المتخصصة لهذه الأصول لأنها نادرا ما تباع.

تتم إعادةالتقييم لبنود الممتلكات والموجودات والأجهزة سنويا في حالة وجود اختلاف جوهري أو كبير بين القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه وبين القيمة الدفترية المسجلة للأصل، وفي حالة عدم وجد اختلاف يتم إعادةالتقييم كل ثلاث سنوات إلى خمس، ويعتبر ذلك كافيا نظرا لإستقرار أسعار تلك الأصول[1].

يتم إعادة تقيم الأصول بطرق عديدة، وفي كل عملية إعادة تقييم تمثل القيمة التي تم التوصل إليها القيمة العادلة بموجب نموذج إعادة التقييم المستخدم، على النحو التالي[2]:

- صافي سعر البيع (NSP) Net Selling Price : وهو القيمة المتحصل عليها من بيع الأصل بين أطراف راغبة وذوي معرفة ناقصا مصاريف البيع، ويؤخذ بأفضل تقيم له عند عدم وجود سوق نشط.
- صافي القيمة القابلة للتحقق (NRV) Net Realizable Value : وهي كمية النقود المتوقع الحصول عليها من الأصل في حالته الطبيعية مطروحا منها تكاليف التحويل إلى نقود.

4.1 المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 17: والمتعلق بعقود الإيجار Leases

هناك نوعان من هذا العقد هما عقد الإيجار التشغيلي (البسيط) والذي يحتفظ وفقه المؤجر بالملكية التامة لأصل وما ينطوي على ذلك من مخاطر عادية مقابل دفعات الإيجار من مستخدم الأصل، وهناك عقد الإيجار التمويلي (الرأسمالي) الذي يتم بموجبه للمستأجر نقل كافة المخاطر والمكافئات (المنافع) المرتبطة بملكية الأصل بشكل جوهري وليس من الضروري أن تنتقل الملكية، بحيث يعتبر أساس التفرقة هذا للتحديد والتمييز بين العقد الإيجاري التشغيلي والعقد التمويلي.

ويعتمد 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 المعتمد ضمنيا في عقد الإيجار التمويلي؛

[1] ساري سليمان عطا سليمان، أثر تطبيق القيمة العادلة على مؤشرات الأداء المالي في القوائم المالية للبنوك الأردنية، ، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2010، ص49.

[2] حديدي آدم، مرجع سابق، ص ص 93:92.

[3] مسعود بوخالفي، مرجع سابق، ص ص 49- 50.

(ب) المؤجر: بالنسبة للمؤجر يتم القياس المحاسبي لذمم 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 المباشرة؛

(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 كان إعادة الاستئجار هو عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي فإذا كان العقد عقد إيجار تشغيلي وكانت المعاملة كاملة بالقيمة العادلة يتم الاعتراف مباشرة بالخسائر والأرباح من التصرف.

وفقا لما ورد في الفقرة رقم 10 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 والمتعلق بالإيجار، وكذلك في 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 الأصل المستأجر في بداية فترة الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار التي ستتم مقابل الاستفادة من خدمات الأصل المستأجر، وهي القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة أن تتم كدفعات للإيجار، أما وفقا للمعيار رقم 36 فتتحدد 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 عديد من العوامل التي تتعلق بالقيمة الحالية يجب أخذها بعين الاعتبار وهي[1]:

(أ) تحديد معدل الفائدة : وهل يؤخذ بمعدل الفائدة السائد في السوق أو 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.

ومهما كانت دقة التقديرات المتعلقة بالقيمة الحالية فتبقى طريقة تقدير يشوبها ما يشوب التقديرات من أخطاء الزمن والتحيز.

علما أن هذا المعيار تم استبداله بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) "عقود الإيجار" والساري المفعول اعتبارا من 2019/1/1[2]. الذي سنعرج عليه لاحقا.

5.1 المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 18: المتعلق بالإيرادRevenue

ووفقا لما ورد في الفقرة 09 من هذا المعيار فيجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام[3].

[1] معراج هواري حديدي آدم، مرجع سبابق، ص ص 138-139.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 266.

[3] معراج هواري، حديدي آدم، مرجع سابق، ص 150.

ويتم تحديد قيمة الإيراد عادة من خلال عقد البيع أو تقديم الخدمة، والذي تمثل في فتورة البيع مع الأخذ بعين الاعتبار وجود الخصم أو الحسومات التجارية[1].

ينطبق المعيار على الإيرادات التي تتحقق بالطرق التالية[2]:

- مبيعات بضاعة؛
- تقديم خدمات؛
- الإيرادات التي تتحقق من استخدام الغير لأصول المؤسسة، كالإيجار الناتج عن استخدام الأصول غير المتداولة ، الفوائد الناتجة عن اقراض المؤسسة لأموالها أو إيداعها في البنوك، وتوزيعات الأرباح الناتجة عن الاستثمار في الأدوات المالية.

عند تحديد القيمة العادلة للإيراد يجب مراعات ما يلي[3]:

- يتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة لما يتم أو يمكن استلامه من اعتبارات يمكن وصفها بالإيرادات؛
- يتم تحديد مقدار الإيراد في معظم الأحيان بسهولة تامة، حيث تتحدد هذه القيمة بموجب عقد المبيعات بعد الأخذ بعين الاعتبار الخصومات؛
- عند إجراء عملية تبادل بين البضاعة أو الخدمات التي لها ذات الطبيعة والقيمة، لا تعتبر عملية توليد للإيرادات ومنه لا يتم الاعتراف بالإيراد(حيث يحكم العملية الجوهر التجاري لها)؛
- إن إجراء عملية تبادل لبنود غير المماثلة فإن هذه العملية تعتبر توليد للإيرادات يتم قياسها بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة، وإذا لم يكن بالإمكان قياس القيمة العادلة لها بشكل موثوق ، فيتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع المباعة أو الخدمات المتنازل عنها، وفي كلتا الحالتين يتم تعديل الإيراد المتحقق بأي نقدية أو نقدية معادلة يتم تحويلها؛
- إذا كان مبلغ الإيراد يمثل تدفق نقدية أو شبه نقدية مؤجلا، فتكون القيمة العادلة لمبلغ الإيراد الواجب الاعتراف به عادةً أقل من القيمة الاسمية للنقدية أو شبه النقدية المتفق على استلامها في المستقبل وبذلك يكون خصمها مناسبا. مثل إذا منح بائع قرضا بدون فائدة أو بسعر فائدة أقل من معدل السائد في السوق.

يتم تحديد سعر الخصم الأكثر وضوحا وتحديدا من معدلين للخصم هما[4]:

- سعر الفائدة على الائتمان السائد على العمليات المشابهة للعملية المعنية؛
- سعر الفائدة الذي يجعل القيمة الحالية لمبلغ النقدية الاسمي مساويا لسعر البيع النقدي.

---

[1] أبو ناصر محمد، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص303.

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 612.

[3] نفس المرجع، ص ص 614:613، بتصرف.

[4] أبو ناصر محمد، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص 305.

علما أن هذا المعيار تم استبداله بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 "الإيرادمن العقود مع العملاء" والساري المفعول اعتباردا من 2018/1/1.

6.1 المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS19: منافع الموظفين Employee Benefits

يلقي هذا المعيار الضوء على متطلبات الاعتراف و القياس المحاسبي لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين، وكذلك منافع الموظفين والعاملين بعد التقاعد إضافة إلى متطلبات الإفصاح الواجب عرضها في القوائم المالية[1]. حيث يدور المعيار حول المحاور الرئيسية التالية[2]:

- تحديد كيفية المحاسبة على المنافع التي تقدم للموظيفين؛
- التعرف على أنواع خطط المنافع التي تقدمها المؤسسة لموظفيها؛
- تحديد متطلبات الإفصاح عن منافع الموظفين.

ويتضمن هذا المعيار بالنسبة لخطط المنافع المحددة أنه يجب على المؤسسة، تحديد القيمة الحالية لالتزمات المنافع المحددة والقيمة العادلة لأي أصول للخطة بانتظام كاف، والاعتراف بالفرق بين القيمة العادلة لأي أصول للخطة المبلغ المحمل لالتزام المزايا المحددة كالتزام أو أصل عندما يكون مؤكدا بحق أن طرفا آخر سوف يدفع بعض أو كل النفقة المطلوبة لتسوية التزام المزايا المحددة وينبغي على المؤسسة بحقها في الاسترداد كأصل منفصل[3].

يحدد هذا المعيار أربع فئات رئيسية لمنافع الموظفين[4]:

- منافع الموظفين قصيرة الأجل: مثل الرواتب والأجور، مساهمات المؤسسة في الضمان الاجتماعي، العطل السنوية، العطل المرضية المدفوعة، المكافآت التي تدفعها المؤسسة خلال السنة المالية ومشاركة العاملين في الأرباح، المنافع غير المقدية مثل قروض الاسكان بدلات السفر سلع وخدمات....الخ
- المنافع بعد انتهاء الخدمة الوظيفية للموظفين: مثل رواتب التقاعد، وتكاليف الخدمات الطبية خلال فترة التقاعد والتأمين عليهم أثناء فترة التقاعد؛
- مكافأة نهاية الخدمة المقدمة للموظفين؛
- منافع الموظفين طويلة الأجل: مثل إجازة الخدمة الطويلة أو التفرغ العلمي.

القيمة العادلة وفقا لهذا المعيار هي الفائدة وأرباح الأسهم والإيراد الآخر المأخوذ من موجودات الخطة بإضافة إلى الأرباح والخسائر المحققة أو غير المحققة من موجودات الخطة مخصوما منها أي تكاليف لإدارة الخطة ومخصوما منها كذلك أي ضريبة مستحقة الدفع من قبل الخطة نفسها[5].

---

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص320.

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 717.

[3] هيني قان جريونينج، ترجمة طارق عبد العال، مرجع سابق، ص255.

[4] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 320.

[5] غانم شطاط، مرجع سابق، ص126.

7.1 المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 IAS: المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية Accounting for Government Grants and Disclosure of Governemnt Assistance

المنح الحكومية هي عبارة عن مساعدات تقدمها الحكومة في شكل نقل موارد للمؤسسة مقابل التزام سابق أو مستقبلي بشروط تتعلق بالنشاط التشغيلي للمؤسسة، ولا تشمل المنح الحكومية المساعدات التي لا يمكن تقييمها بشكل معقول والعمليات التي لا يمكن فصلها عن العمليات التجارية العادية للمؤسسة. وتشمل المنح عدة أشكال منها المرتبطة بالأصول بشرط قيام المؤسسة بشراء أو بناء أو تملك أصول طويلة الأجل، منح مرتبطة بالدخل هي غير متعلقة بالأصول كتحويل نقدية للمؤسسة، ومنح بشكل قروض متنازل عنها في ضوء شروط معينة من قبل الجهة المقرضة[1].

يجب الاعتراف بالمنح الحكومية، بما في ذلك المنح غير النقدية والمقيمة بالقيمة العادلة عند توفر الشرطين التاليين معا[2]:

- أن المؤسسة ستفي بالشروط المتعلقة بالمنحة؛
- وجود تأكيد معقول بالاستلام الفعلي للمنحة.

وقد تأخذ المنح الحكومية شكل تحويل أصل غير مالي(منح غير نقدية) مثل أرض أو بناية ففي هاته الحالة وحسب الفقرة 21 من المعيار، للمؤسسة الاختيار في المعالجة المحاسبية بالقيمة العادلة أو المعالجة البديلة التي تتبع في بعض الاحيان وهي تسجيل كل من الأصل والمنحة بالقيمة الإسمية. وأشارت الفقرة 22 من نفس المعيار على أنه يجب أن تعرض المنح الحكومية الخاصة بالموجودات ويشمل ذلك المنح غير المالية المقدرة بالقيمة العادلة في الميزانية اما كإيراد مؤجل أو بطرح المنحة للوصول إلى القيمة المحاسبية للأصل[3].

8.1 المعيار المحاسبي الدولي رقم 26 IAS: المحاسبة والإبلاغ (المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد) Accounting and Reporting by Retirement Bnefit Plan

نصت متطلبات المعيار الرئيسية على ما يلي[4]:

خطط المساهمة المحددة: وترتبط بصافي الأصول المتوافرة للمنافع، ويجب تسجيل إستثمارات الخطة بالقيمة العادلة، وفي حالة الأوراق المالية القابلة للتداول، فإن القيمة العادلة هي القيمة السوقية، وفي حالة عدم توافر تقدير للقيمة العادلة بشكل دقيق، فيجب الإفصاح عن أسباب عدم استخدام القيمة العادلة.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص ص 448:449. بتصرف.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 336.

[3] غانم شطاط، مرجع سابق، ص ص 155:165. بتصرف.

[4] أسامة محمد يوسف هرش، أثر تطبيق القيمة العادلة في جودة الأرباح، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2017، ص16.

9.1 المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 28: الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
Investment in Associates and Joint Venture

من خلال الفقرتين (31 و32) من المعيار تبين أنه يجب أن يطبق المستثمر متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) أو ضمن معيار الإبلاغ المالي رقم (09) لتحديد ما إذا كان من الضروري الاعتراف بأية خسائر انخفاض قيمة في استثمارات المستثمر في الشركة الزميلة [1].

10.1 المعيار الدولي المحاسبي رقم IAS 32 : الأدوات المالية: العرض
Financial Instrument : Presentation

بيّن هذا المعيار بعض أسس لقياس القيمة العادلة على النحو التالي[2]:

(أ) إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق نشط وذات سيولة، فإن سعر السوق المعروض للأداة هو أفضل دليل على القيمة العادلة، حيث أن سعر السوق المناسب هو:

- **سعر العرض الحالي**: لأصل محتفظ به أو التزام سيتم إصداره؛
- **السعر المطلوب (سعر الطلب)**:لأصل سيتم امتلاكه أو التزام محتفظ به من قبل؛
- **سعر أخر عملية**: حيث يمثل السعر في حالة عدم توفر معلومات عن الأسعار الحالية، بشرط عدم حدوث تغير كبير في الظروف الاقتصادية بين تاريخ أخر عملية وتاريخ تقديم التقرير المالي (تاريخ التقييم).

(ب) إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق غير نشط أو غير منظم بشكل جيد (كبعض الأسواق الموازية) أو كان حجم التداول قليل نسبة إلى عدد الوحدات من الأدوات المالية المراد تقييمها، أو في حالة عدم وجود سعر سوقي معروض، فيمكن اللجوء إلى وسائل تقدير لتحديد القيمة العادلة بموثقية كافية، وأهم هذه الوسائل:

- القيمة السوقية الجارية لأداة مالية مشابهة جوهريا للأداة المراد تقييمها؛
- تحديد خصم التدفقات النقدية باستخدام سعر خصم مساوي لمعدل الفائدة السائدة في السوق الأدوات مالية لها-بشكل جوهري- نفس الشروط والخصائص (كملاءة المدين، والفترة المتبقية للاستحقاق والعملة التي سيتم الدفع بها)؛
- استخدام نماذج تسعير الخيارات.

(ج) إذا كانت الأداة غير متداولة في السوق المالي منظم، فإنه يفضل عدم تحديد مبلغ معين لقياس القيمة العادلة، وإنما تحديد مدى معين يعتقد وبشكل معقول أن تقع القيمة العادلة ضمنه.

---

[1] هيتم ادريس المبيضين، علي محمد المعموري، أحمد محمد المبيضين، دور الإعتماد المزدوج للكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملاءمة وموثوقية البيانات المالية، المؤتمر العلمي الأول للمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد، يومي 9/8 مارس 2011، ص 11. بتصرف.

[2] أنس نجيب غزالات، محاسبة القيمة العادلة وأثرها على قرارات منح الائتمان في القطاع المالي لشركات الطالبة الائتمان، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2012، ص ص 20:19.

(د) عند عدم القدرة على تحديد القيمة بموثوقية كافية لأي سبب، فإنه يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات حول الخصائص الأساسية للأداة المالية المراد تقييمها، بما في ذلك الشروط والأحكام ذات الأهمية التي قد تؤثر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية ودرجة التيقن منها، وذلك لمساعدتهم على عمل تقديراتهم الخاصة لتحديد القيمة العادلة.

11.1 المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 36 : انخفاض قيمة الأصول Impairment of Assest

حسب هذا المعيار 36 يجب على الإدارة أن تقييم في تاريخ كل ميزانية عمومية هل هناك أي دليل على أن أصلاً ثابتاً من الممكن أن يكون قد انخفضت قيمته [1].

ينطبق هذا المعيار على جميع الأصول المالية وغير المالية التي لا يوجد معيار دولي أخر يحدد كيفية الاعتراف وقياس خسارة التدني لها. وبناء على ما سبق، ينطبق الاعتراف بخسارة التدني وقياسها على الأصول التالية[2]:

- المؤسسات التابعة والمؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة؛
- الممتلكات والمصانع والمعدات (الأراضي، والمباني، والآلات، والمعدات)؛
- الممتلكات الإستثمارية المسجلة بسعر التكلفة؛
- الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة.

واقترب هذا المعيار من مفهوم القيمة العادلة ولكن باتجاه وأحد وهو الانخفاض، حيث يطلب هذا المعيار تسجيل خسائر التدني في بيان الدخل (الفرق بين القيمة المسجلة في الدفاتر والقيمة القابلة للاسترداد) وذلك للموجودات بشكل عام[3].

أما المبدأ الذي يقوم عليه هذا المعيار هو: "ضرورة عدم تسجيل أصل دفتريا بقيمة تزيد عن قيمته العادلة أو الحقيقية. وبناء على هذا المبدأ يكون هناك خسارة في تدني قيمة الأصل في حالة كون قيمة القابلة للاسترداد تقل عن القيمة المسجلة للأصول بتاريخ الميزانية "[4].

والمبلغ القابل للاسترداد يمثل سعر البيع الصافي للأصل (القيمة العادلة للأصل يطرح منها تكليف بيع هذا الأصل) أو القيمة الاستعمالية أيهما أعلى، وأن القيمة الاستعمالية تمثل التدفقات النقدية 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 الخاصة بالأصل[5].

---

[1] جمانة حنضل التميمي، علي صالح ناصر، مرجع سباق، ص 165.

[2] أبو ناصر محمد، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص 502.

[3] هيتم السعافين، مشاكل تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة الدولية ونظرة هيئات الرقابة الحكومية، المؤتمر العلمي المهني السابع تحت شعار القيمة العادلة والإبلاغ المالي، جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين بالتعاون مع اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب، 13-14 اكتوبر2006، ص6.

[4] محمد أبو ناصر، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص571.

[5] جمانة حنضل التميمي، علي صالح ناصر، المرجع السابق، ص165. بتصرف

وفقا لما ورد في الفقرة 25 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول: فإن القيمة العادلة للأصل عند وجود اتفاقية بيع ملزمة تكون السعر المذكور في الاتفاقية ناقصا تكاليف التخلص من الأصل وذلك لأن السعر يكون ملزما ومقيدا ولا يمكن الاستغناء عنه لصالح أي سعر آخر حتى لو كان أكثر واقعية، لأنه لا يكون السعر المقيد في مثل هذه الحالة دائما يدل على القيمة السوقية، وأيضا وفقا لما ورد في الفقرة 26 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول: 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 المتداول إذا كان متوفرا.

(ب) السعر السائد في أغلب العمليات الحالية عند عدم توفر السعر الأول.

وحسب الفقرة رقم (27) من المعيار إذا لم توجد عملية بيع ملزمة أو سوق نشط للأصل يأخذ المشروع نتيجة العمليات الأخيرة لأصول مشابهة ضمن نفس الصناعة[2].

12.1 المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS38 : الأصول الثابتة غير الملموسة Intangible Assets

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة أي التثبيتات المعنوية، ووفقا لهذا المعيار فإنه يسمح للمؤسسة أن تختار نموذج التكلفة أو إعادة التقييم (القيمة العادلة) كأسلوب لقياس والإفصاح، وأن القيمة العادلة إما أن تحدد بناء على سوق نشط أو تحدد بناء على نموذج إعادة التقييم للأصول غير الملموسة التي قد لا يتوافر لها سوق نشط مثل العلامات التجارية، أسماء المجالات والصحف...الخ. وإضافة الزيادة في القيمة الناتجة عن إعادةالتقييم إلى حقوق المساهمين تحت تسمية فائض إعادة التقييم، والاعتراف بزيادة القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة في الأرباح، والخسائر في حدود رد مبلغ النقص الناتج عن إعادة التقييم لذات الأصل الذي تم الاعتراف به في الأرباح والخسائر[3].

أهم ما تضمنه المعيار لقياس القيمة العادلة[4]:

الفقرة (39) تقدم أسعار السوق المعروضة في سوق نشط التقدير الأكثر موثوقية للقيمة العادلة لأصل غير ملموس وإذا كانت الأسعار الحالية غير متوفرة يمكن أن يقدر سعر آخر معاملة مماثلة أساساً يتم وفقا له تقدير القيمة العادلة شريطة عدم حدوث تغير هام في ظروف الاقتصادية بين تاريخ المعاملة وتاريخ التقدير؛

---

[1] حديدي آدم، مرجع سبق ذكره، ص 94.

[2] ليلى حسن أبو حجلة، أثر بدائل قياس القيمة العادلة في جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر الاطراف الخارجية – دراسة ميدانية على البنوك الأردنية–، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا، الأردن، 2012 ص 33.

[3] أحمودة وفاء، دور محاسبة القيمة العادلة في تحقيق أهداف الإبلاغ المالي – حالة الجزائر–، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014، ص ص 27:28 . بتصرف

[4] ليلى حسن أبو حجلة، مرجع سابق ص 33.

الفقرة (40) في حالة عدم وجود سوق نشط للأصل غير الملموس تكون قيمته العادلة المبلغ الذي كانت ستدفعه المؤسسة مقابل الأصل في تاريخ الشراء في معاملة على أساس تجاري، وتأخد المؤسسة بعين الاعتبار نتائج المعاملات لأصول مشابهة؛

الفقرة (41) يمكن استخدام أساليب لتقدير القيمة العادلة مثل تطبيق خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل، أو تقدير التكاليف التي تجنبتها المؤسسة نتيجة امتلاكها لأصل غير ملموس.

وكذلك حسب الفقرة 64 و27 على التوالي[1]: المعالجة البديلة مسموح بها في اختيار تقييم الموجودات غير الملموسة بطريقة القيمة العادلة. وإذا تم امتلاك أصل غير ملموس في عمليات النماذج أو المبادلة فإن تكلفة هذا الأصل تكون بناء على القيمة العادلة.

وقد عالج هذا المعيار في عدة فقرات التثبيت المعنوي وفق مختلف حالات الحصول عليه وهي:[2]

(أ) إلزامية استعمال الحكم الشخصي في تحديد القيمة العادلة لتثبيت معنوي تم حيازته في عملية دمج كيانات الأعمال والتي يمكن قياسها بشكل موثوق لغرض الاعتراف المنفصل وفق الأسعار المدرجة في السوق النشط وفي حالة عدم وجود سوق نشط فإن التكلفة تعكس بالمبلغ المدفوع في تاريخ امتلاك الأصل؛

(ب) في حالة امتلاك تثبيت معنوي بدون مقابل أو تكلفة وذلك من خلال منحة حكومية مثل تخصيص موجودات غير ملموسة لكيان مثل حقوق نزول في مطار إلى غير ذلك بموجب معيار رقم 20 قد يختار الكيان الاعتراف بكل من التثبيت المعنوي والمنحة بالقيمة العادلة لها وإذا اختار عدم الاعتراف وفقها فيعترف بالأصل مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي مع إضافة أي انفاق يعزى للأصل مباشرة؛

(ج) في حالة امتلاك تثبيت معنوي بواسطة مبادلته كليا أو جزئيا مع تثبيت معنوي آخر، فيتم قياس تكلفته بمقدار القيمة العادلة للأصل المستلم التي تكون مساوية للأصل المستغنى عنه. كما تناول هذا المعيار المعالجة البديلة (المسموح بها) والحالات التي عالجها هي:

(أ) بعد الاعتراف المبدئي بالتثبيت المعنوي، يجب تسجيله بمبلغ إعادة التقييم الذي يمثل القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مخصوما منه اطفاء متراكم لاحق وأية خسارة متراكمة لاحقة في انخفاض القيمة، أو تسجيل التثبيت المعنوي بمقدار التكلفة مخصوما منها الاطفاء المتراكم وأية خسارة متراكمة في انخفاض القيمة؛

(ب) عملية تحديد القيمة العادلة تكون بالرجوع إلى السوق النشط، والمراعاة لعدم اختلاف بين المبلغ المحدد بالقيمة العادلة في تاريخ الميزانية، تجرى عملية إعادة التقييم بشكل منتظم ومستمر؛

[1] إسماعيل السبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة –دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول–، مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016، ص 134.

[2] غانم شطاط، مرجع سابق، ص ص 322:323.

(ج) إذا تم الاعتراف بجزء من تكلفة التثبيت المعنوي على أنه أصل فإن البديل المسموح به يمكن تطبيقه على الأصل بكامله، ويمكن تطبيق المعاملة المسموح بها على تثبيت معنوي تم استلامه من خلال منحة حكومية وتم الاعتراف به بمقدار مبلغ رسمي؛

(د) إذا تم إعادة تقييم تثبيت معنوي فإنه يجب إعادة تقييم كافة الموجودات الأخرى في فئته، إلا حالة عدم وجود سوق نشطة لهذه الموجودات، وحقيقة أن سوقا نشطة لم توجد لتثبيت معنوي أعيد تقييمه قد يدل على انخفاض في قيمة الموجودات وأنه بحاجة للاختبار بموجب المعيار المحاسبي رقم 36.

ونتيجة إعادة التقييم تظهر بالزيادة أو النقص ففي حالة الزيادة المباشرة في رؤوس الأموال فتسجل تحت عنوان فائض إعادةالتقييم ويعترف بها كدخل، وأما إذا انخفض المبلغ المسجل للأصول نتيجة إعادة التقييم فإنه يجب الاعتراف بالانخفاض على أنه مصروف ويحمل الانخفاض في إعادةالتقييم مباشرة[1].

13.1 المعيار الدولي رقم 39 IAS: المتعلق الأدوات المالية: الاعتراف والقياس Financial Instruments : Recognition and Measurement

إن هذا المعيار يعتبر نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي والذي يتجه أكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والإثبات المحاسبي، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية[2].

ويعتبر هذا المعيار أحد المعايير التي عالجت موضوع الأدوات المالية والذي جاء استكمالا لمتطلبات معيار 32 (عرض الأدوات المالية)، وقد عرف عدة تعديلات منذ صدوره وأهمها الحادثة سنة 2004 وسارية المفعول في2005 [3]. وبسبب التعقيدات التي تحيط بهذا المعيار فقد أصدر المجلس معيار IFRS 9 الأدوات المالية والذي جاء وضعه على مرحلتين، وكان يفترض أن يتم تطبيقه اعتبارا من مطلع 2013، إلا أن المجلس نظرا لأهمية المعيار من ناحية أخرى لاستتمار جهود الاتساق الدولي بين الجهات الواضعة للمعايير المحاسبية الدولية. فقد رأى المجلس تأجيل تطبيق المعيار IFRS 9 ليبدأ مطلع 2018[4].

وتضمن المعيار عدة تفسيرات بشأن كيفية تحديد القيمة العادلة وإرشادات إضافية عند استخدام أساليب التقييم مراعاة ما يلي[5]:

(أ) أن الهدف تحديد ما سيكون عليه سعر المعاملة في تاريخ القياس في تبادل على أساس تجاري تحفزه اعتبارات العمل العادية.

---

[1] غانم شطاط، مرجع سابق، ص ص 233:229.

[2] هيتم السعافين، القيمة العادلة في المعايير المحاسبة الدولية: الايجابيات، السلبيات، التحديات وأثر على مستخدمي القوائم المالية، المؤتمر العلمي السادس – المحاسبة في خدمة الاقتصاد–، جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين، 2004، ص 06.

[3] أبو ناصر محمد، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص633.

[4] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 33. بتصرف.

[5] أحمد حلمي جمعة، مؤيد راضي خنفر، المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة (دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4، الجامعة الأردنية، 2007، ص ص 14:13 بتصرف.

(ب) يراعى عند استخدام أساليب التقييم الآتي:

(ب) 1. تدمج كل العوامل التي يأخذها كل المشاركين في السوق بعين الاعتبار في وضع السعر؛

(ب) 2. الاتساق مع المنهجيات الاقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية؛

(ب) 3. تستخدم المنشآت في تطبيق أساليب التقييم التقديرات والافتراضات التي تتسق مع المعلومات المتاحة حول تقديرات وافتراضات المشاركين في السوق المستخدمة في وضع سعر الأدوات المالية؛

(ب) 4. إن أفضل تقدير للقيمة العادلة عند الاعتراف الأولي للأدوات المالية غير المقتبسة من سوق نشط هو سعر المعاملة، ما لم يتم إثبات القيمة العادلة للأداة بواسطة ملاحظة معاملات السوق الأخرى، أو المبنية على أسلوب تقييم تشمل متغيراته بيانات فقط من الأسواق الجديرة بالملاحظة Observable.

وقد قسم هذا المعيار الأدوات المالية إلى عدة مجموعات[1]:

- المجموعة الأولى: الأدوات المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة، ويتم قياسها عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة، والاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة من عملية التقييم في قائمة الدخل في الفترة التي تحدث بها؛
- المجموعة الثانية: الأدوات المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق، ويتم قياسها وإظهارها بالتكلفة المطفأة مطروحا منها أية مخصصات معدة لقاء التدني في قيمتها؛
- المجموعة الثالثة: القروض والذمم المدينة التي أنشأتها المؤسسة، ويجب قياس الأدوات المالية في هذه المجموعة بالتكلفة مطروحا منها أية مخصصات معدة لقاء التدني في قيمتها؛
- المجموعة الرابعة: الموجودات المالية المتوفرة للبيع، ويجب قياسها وتقييمها بالقيمة العادلة مطروحا منها أية مخصصات معدة لقاء التدني في قيمتها.

يذكر المعيار أنه في القياس الأولي[2]: تقاس الأصول والالتزمات بالقيمة العادلة لها مضافا إليها تكاليف العملية باستثناء الأصول والمطلوبات المالية المصنفة لتقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة وهي التي تختار المؤسسة قياسها بالقيمة العادلة أو للمتاجرة فيتم قياسها بمقدار ثمن الشراء، أما الأصول والمطلوبات المالية المصنفة كالمعدة للبيع أو المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق وكذلك القروض والذمم فتسجل بقيمة الشراء أو الإصدار.

القياس اللاحق أو بعد الاعتراف[3]: يتم بتاريخ إعداد القوائم المالية إعادة قياس تلك الأصول بتصنيفاتها المختلفة بالقيمة العادلة أو بتكلفة وفق نوعها، والقيمة العادلة وفق هذا المعيار المبلغ الذي يحدد لأداة مالية أو أي بند أخر والذي يمكن مبادة أصل به أو تسوية إلتزام بين أطراف على إطلاع وراغبة في عملية تتم على أساس تجاري، ويتم الحصول على القيمة العادلة من خلال:

[1] حمدي فلة، مرجع سابق، ص 16. بتصرف

[2] ساري سليمان عطا سليمان، مرجع سابق، ص 52.

[3] المرجع نفسه، ص ص 51:50 بتصرف..

- الأسعار المنشورة في سوق نشط، وتعتبر أفضل دليل على القيمة العادلة، وذلك من خلال سوق الأوراق المالية أو تاجر أو وسيط أو منظمة مثل الجهات الحكومية، وتعتبر القيمة العادلة المبلغ الذي يتحدد فعلا من خلال عمليات التبادل بشكل منتظم أو على أساس تجاري؛
- في حال تعثر الحصول على القيمة العادلة من خلال الأسواق المالية يتم إعتبار السعر الذي تم في آخر عملية قبل تاريخ إعداد القوائم المالية هي القيمة العادلة؛
- أما فيما يخص الأصول والالتزمات المالية التي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط يتم نتحديد القيمة العادلة من خلال أحد وسائل التقييم.

كما وضع المعيار طرقا بديلة لقياس القيمة العادلة هي[1]:

1. إذا لم يكن السوق نشطا فيمكن تعديل القيمة الدارجة في السوق بشكل يحقق تقدير أفضل؛
2. إذا كان السوق نشطا ولكن الحجم التداول للأصل أو الالتزام المالي – المراد تقدير قيمته العادلة- قليل جدا نسبة إلى حجم هذه الأدوات المالية، فيمكن اعتماد تقدير صناع السوق لهذه الأداة للحجم الموجود فعلا؛
3. يمكن اللجوء إلى أساليب بديلة أخرى مثل:
   - القيمة السوقية للأدوات المشابهة بشكل جوهري؛
   - القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة؛
   - نماذج تسعير الخيارات.
4. إذا لم يكن يوجد سعر في السوق لأداة مالية بكاملها ولكن توجد أسواق لأجزائها المكونة لها، فإنه يتم تحديد القيمة العادلة بناء على أسعار السوق ذات علاقة؛
5. التقييم من الطرف الخارجي.

أسس قياس القيمة العادلة حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS39 [2]:

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

1. إن أفضل مؤشر لقياس القيمة العادلة يأتي من سعر السوق المدرج في سوق مالي نشط وتعد الاداة المالية مسعرة في السوق النشط إذا كانت الأسعار المتداولة متاحة بسهولة وبشكل منتظم من التبادلات وتعكس الاسعار المعروضة معاملات السوق الحالية وبانتظام؛
2. يجب المراعاة بأنه هناك سعران يستعملان لقياس القيمة العادلة وهو سعر العرض ويستعمل لقياس القيمة العادلة في حالة الاحتفاظ بالأصل أو الالتزام الذي سيتم إصداره، والاخر السعر المطلوب ويستعمل لقياس القيمة العادلة عند شراء أصل أو الاحتفاظ بالالتزامّ؛

[1] هوام جمعة، حديدي ادام، مرجع سابق، ص 14.

[2] ايناس حسن كاظم، مرجع سابق، ص 6.

3. عندما لا يكون هناك سعر محدد لآخر معاملة لأداة مالية بالسوق(كأنه يعد آخر معاملة بيع تعبر عن بيع جبري بسعر منخفض أو عن تصفية الزامية)، يجب على الوحدة الاقتصادية ان تعدل هذا السعر ليمثل القيمة العادلة.

حالة عدم وجود سوق نشط، تلجأ الوحدة الاقتصادية إلى استخدام طرق التقييم لقياس القيمة العادلة وفق الآتي:

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 القيمة العادلة؛
3. نماذج التسعير لتقييم الخيارات.

14.1 المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS40: الممتلكات الاستثمارية Investment Property

وتشمل الممتلكات (أرض، مبنى، جزء من المبنى أو كلاهما) تقتنى (بواسطة المالك أو بواسطة المستأجر استئجارا تمويليا) للحصول على عوائد إيجار أو تحسين رأس المال أو كلاهم[1].

حيث وضع المعيار خيارين لقياس هذه البنود بعد حيازتها من أجل إعداد البيانات المالية[2]:

- الخيار الأول: يقضي بقياسها بالتكلفة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم، وأية خسارة متراكمة تنتج عن تدني في القيمة؛
- الخيار الثاني: يقضي بقياسها بالقيمة العادلة والممثلة للسعر السوقي السائد لها بتاريخ القوائم المالية، ليتم حينئذ الاعتراف بأية منكاسب أو خسارة تنتج عن التقييم في قائمة الدخل.

والبديل الثاني للقياس (القيمة العادلة) يتم حسب التسلسل التالي[3]:

(أ) يتم قياس اللمتلكات المستثمرة بالقيمة العادلة؛

(ب) يتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر من التغيرات في القيمة العادلة في قائمة الأرباح أو الخسائر في الفترة التي ظهرت فيها؛

(ج) ويجب أن تعكس القيمة العادلة ظروف وضع السوق الحقيقي في تاريخ الإبلاغ المالي؛

(د) وفي حال غياب المعلومات السابقة يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الإعتبار الأسعار الجارية للممتلكات ذات الطبيعة المختلفة أو الخاضعة لظروف مختلفة، الأسعار الحالية في أسواق أقل نشاطا مع تعديلات تعكس التغيرات في الظروف الاقتصادية، تقديرات التدفقات النقدية المخصومة بالتكلفة.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 408.

[2] أنس نجيب غزالات، مرجع سابق، ص 26.

[3] خاد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص ص 408:409.

كما يفرق المعيار رقم 40 بين العقار المشغول وهو العقار المعد للاستخدام في انتاج و تزويد السلع والخدمات أو لأغراض إدارية وبين العقاري الاستثماري المعد لتحقيق إيجارات أو للزيادة في قيمته الرأسمالية أو كليهما، لذلك يولد العقار الاستثماري الإيجاري تدفقات نقدية مستقلة لحد كبير عن الموجودات المحفوظة[1].

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.
- إذا لم يوجد سوق تنشيط، فالممتلكات مشابهة في الموقع والحالة والشروط التعاقدية أفضل دليل للقيمة العادلة.
- في حالة عدم توفر أسعار جارية في السوق، فيمكن تقدير القيمة العادلة من خلال الحصول على معلومات مختلفة، تتضمن:
- الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع، بحيث تعدل هذه الأسعار لتعكس الفروقات الناتجة عن اختلافات بين الأصل المراد تقديره وهذه الممتلكات؛
- الأسعار الأخيرة في السوق اقل نشاطا مع تعديل هذه الأسعار لتعكس التغيرات في الأحوال الاقتصادية بين تاريخ هذه الأسعار وتاريخ التقييم الحالي؛
- خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة بموجب عقود إيجار قائمة حاليا وبالرجوع لبيانات خارجية كإيجار الممتلكات المماثلة في نفس المنطقة.

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

أهم ما تضمنه المعيار لقياس القيمة العادلة[3]:

حسب الفقرة (24) يتوجب على المؤسسة اختيار نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة كسياسة محاسبية للقياس اللاحق على أن تطبق السياسة المختارة على كل الاستثمارات العقارية؛

---

[1] غانم شطاط، مرجع سابق، ص 378.

[2] هوام جمعة، حديدي ادام، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[3] أنظر إلى:

- إبراهيم عواد سكر، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للاستثمارات العقارية في تطوير مخرجات نظام معلومات المحاسبي لشركات الاردنية المدرجة في سوق الاوراق المالية في عمان، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية لدراسات العليا، عمان الاردن، 2008، ص 144.
- ليلى حسن أبو حجلة، مرجع سابق، ص 34.
- حديدي آدم، مرجع سايق، ص 94.

وفقا الفقرة (19) يجب على المؤسسة التي اختارت نموذج القيمة العادلة الاستمرار في ذلك إلى أن يتم استبعاد الاستثمارات العقارية حتى لو أصبحت العمليات السوقية أقل تكراراً، وأسعار السوق أقل توفراً؛

وفقا للفقرة (45) إن أفضل دليل للقيمة العادلة هو عادة ما تحدده الأسعار الجارية في سوق نشط للمتلكات مشابهة في نفس الموقع والحالة وخاضعة لعقود إيجار وشروط تعاقدية مشابهة؛

وحسب الفقرة (46) في غياب وجود أسعار جارية في سوق نشط فإن المشروع يأخد بالاعتبار المعلومات من مصارد مختلفة تتضمن الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع معدلة لتعكس هذه الإختلافات، الأسعار الأخيرة في سوق أقل نشاطا مع تعديلات لتعكس التغيرات في الأحوال الاقتصادية منذ تاريخ العملية التي حدثت وتوقعات التدفقات النقدية؛

حسب الفقرة (54) إذا تم تحويل استثمارات عقارية تم قياسها بالقيمة العادلة إلى عقارات مشغولة من قبل المالك تكون التكلفة المثبتة لهذه الممتلكات هي قيمتها العادلة بتاريخ التحويل؛

وفقا الفقرة (55) إذا تم تحويل عقارات مشغولة من قبل المالك إلى استثمارات عقارية تثبت بالقيمة العادلة في تاريخ التحويل (إذا كانت المؤسسة تتبع أسلوب القيمة العادلة)؛

وفقا لما ورد في القرة 60 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 باستثمارات الملاك: فإن القيمة العادلة للممتلك المحول من استثمارات للملاك إلى ممتلك للمنشأة أو البضاعة فإن القيمة العادلة هي تكلفة الممتلك أو الأصل في ضوء تصنيفه الجديد، أي يؤخذ أسلوب التقييم المسموح به لإثبات الممتلك الدي تم تحويله، فادا حول على سبيل المثال إلى بضاعة تطبق قاعدة التكلفة أو القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل.

15.1 المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS41 : الزراعة Agriculture

يعالج هذا المعيار أسس الاعتراف والقياس للأنشطة الزراعية والمتمثلة في الأصول البيولوجية (الحيوانات والنباتات الحية) كالأغنام، والماشية، والنباتات، وأشجار الفاكهة، والاستثمار في غابة مستعملة كمزرعة، والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد أما بعد نقطة الحصاد فيتم تطبيق المعيار الدولي رقم 02 (المخزون)[1].

ويقصد بالنشاط الزراعي: "إدارة المؤسسة للتحول البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية (الموجودات البيولوجية) والتي تتمثل في عمليات التكأثر والحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية أو كميا"[2].

وأشار المعيار إلى انه يجب على المؤسسة قياس الأصول البيولوجية (المحاصيل الزراعية) على أساس قيمتها العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة وقت الحصاد، ويجب تضمين أي تغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدرة للأصل ضمن صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نشأ فيها التغير[3].

[1] أنس نجيب غزالات، مرجع سابق، ص8.

[2] محمد أبونصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص622.

[3] صباح حسن مجبل، خضير مجيد عبد اللاوي، امكانية تطوير تأكيدات مراقب الحسابات تجاه تقديرات القيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد – دراسة استطلاعية–، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة واسط، العدد 18، 2015، ص 9. بتصرف

أسس تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي والمحاصيل الزراعية حسب المعيار 41، على النحو التالي[1]:

- يعتبر السعر المعروض في السوق النشط أفضل محددا للقيمة العادلة؛
- إذا لم يكن هناك سوق نشط تستخدم الأساليب التالية مع مراعاة مراجعة فروقات القيم المستخرجة:
  - سعر أخر معاملة فيالسوق شريطة استقرار الظروف الاقتصادية
  - أسعار السوق للأصول المماثلة مع تعديل لإظهار الفرق
  - لأسعار السائدة لوحدة الأصل البيولوجي أو المنتجات البيولوجية، مثل سعر الكلغ الوأحد للماشية الحية أو كلغ القمح
  - القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة من الأصل مخصومة بسعر السوق المالي قبل الضريبة لتقدير القيمة الحالية.

المطلب الرابع: القياس المحاسبي بالقيمة العادلة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

تبنت المعايير إعداد التقارير المالية أساليب قياس القيمة العادلة التي ندرج كيفيتها في هذا المطلب وفق الآتي:

1. **معيار الإبلاغ المالي رقم 1 IFRS**: تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة First-time Adoption of International Financial Reporting Standads

يجب تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية في قياس جميع الأصول والالتزمات المعترف بها، ويمكن أن يتضمن ذلك تحول المؤسسة من طريقة محاسبية متبعة في القوائم المالية إلى طريقة أخرى مقبولة في معايير الإبلاغ المالية الدولية ومن الأمثلة على ذلك يمكن للمؤسسة اتباع نموذج إعادة التقييم عند قياس قيمة الأصول طويلة الأجل بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 16 وإعتبار القيمة العادلة في تاريخ الانتقالي هي تكلفة جديدة لهذه الأصول ويمكن إعادة تقييم الأصول بالتكلفة المعدلة بمؤشر أسعار عام، مثل الرقم القياسي لأسعار العقارات[2].

إن القيمة العادلة للممتلكات والموجودات والأجهزة حسب هذا المعيار هي القيمة الظنية أو المحتملة، وقد عرفت القيمة الظنية بأنها القيمة المستخدمة كبديل للتكلفة أو التكلفة القابلة للإهتلاك في تاريخ معين[3].

والمعالجة المحاسبية للأصول طويلة الأجل التالية (الأراضي والمنشأت والمعدات، الممتلكات الاستتمارية، الأصول غير ملموسة) وفقا لهذا المعيار تكون بإظهار البنود السابقة كتكلفة عند التبني الأول للمعايير الدولية، إما بالقيمة العادلة كما في تاريخ الانتقال أو بسياسة إعادة التقييم السابقة للتاريخ الانتقالي (بشرط إذا كانت إعادة التقييم قابلة للمقارنة بشكل كبير مع القيمة العادلة أو مع التكلفة المهتلكة – القيمة الدفترية– معدلة بالرقم القياسي العام أو الخاص)[4].

---

[1] كخلوفي نعيمة ، مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2016، ص 87.

[2] محمد أبو نصار، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص 638.

[3] حديدي ادم، مرجع سابق، ص 95.

[4] محمد أبو نصار، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص639. بتصرف

أ. **المبدأ العام لقياس القيمة العادلة:** أساسا يجب قياس العمليات التي يتم بموجبها استلام البضائع والخدمات مثل الأدوات المالية للملكية للمؤسسة بالقيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة، وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للبضائع والخدمات بموثوقية فإنه يتم استخدام القيمة العادلة لأدوات الملكية الممنوحة، مع اللأخذ بعين الاعتبار لقياس القيمة العادلة كافة الشروط.

ب. **قياس خيارات أسهم الموظفين:** بالنسبة للعمليات مع الموظفين والآخرين الذين يمنحون خدمات مماثلة، فإنه يجب على المؤسسة قياس القيمة العادلة لأدوات الملكية الممنوحة لأنه غالبا ليس من الممكن تقدير الخدمات المقدمة من طرف الموظفين بموثوقية.

ج. **متى تقاس القيمة العادلة للخيارات:** فيجب تقدير القيمة العادلة في تاريخ التحويل للعمليات التي تقاس بالقيمة العادلة لأدوات الملكية المحولة (مثل العمليات مع الموظفين).

د. **متى تقاس القيمة العادلة للبضائع والخدمات:** بالنسبة للعمليات التي تقاس بالقيمة العادلة للبضائع والخدمات المستلمة، فيجب تقدير القيمة العادلة في تاريخ الاستلام لهذه البضائع والخدمات.

هـ . **دليل القياس:** بالنسبة للبضائع والخدمات التي تقاس بالاستناد إلى القيمة العادلة لأدوات الملكية الممنوحة فيحدد المعيار IFRS2 بأنه بشكل عام لا تؤخذ بعين الاعتبار شروط التغطية عند تقدير القيمة العادلة للأسهم أو الخيارات في تاريخ القياس المناسب (كما حدد أعلاه). وبدلا من ذلك فإن شروط التغطية تؤخذ بعين الاعتبار بتعديل عدد أدوات الملكية المشمولة في قياس قيمة العملية، وبذلك فإن القيمة المعترف بها لبضائع والخدمات المستلمة مثل أدوات الملكية المحولة تعتمد على عدد أدوات الملكية والتي تمت تغطيتها في النهاية.

و. **دليل قياس إضافي:** يتطلب المعيار IFRS2 بأن القيمة العادلة لأدوات الملكية المحولة تعتمد على الأسعار السوقية إذا توفرت، ويؤخذ بعين الاعتبار الشروط والآجال والتي على أساسها تم تحويل أدوات الملكية هذه، وفي غياب الأسعار السوقية فإنه يتم تقدير القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم لتقدير سعر أدوات الملكية في تاريخ القياس بموجب عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة وذوي معرفة، ولم يحدد المعيار أي نموذج خاص لاستخدامه.

ز. **عند عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية:** يتطلب المعيار IFRS2 أن عملية الدفعة المرتكزة على الأسهم يجب قياسها بالقيمة العادلة لكل من المؤسسات المدرجة وغير المدرجة، ويجيز هذا المعيار استخدام القيمة الحقيقة أو الجوهرية (وهي القيمة العادلة للأسهم مطروحا منها سعر الممارسة) في الحالات النادرة التي تكون فيها القيمة العادلة لأدوات الملكية لا يمكن قياسها. ويمكن للمؤسسة أن تعيد قياس القيمة الجوهرية في تاريخ كل تقرير وإبلاغ حتى السداد التام.

ح. **شروط الأداء:** لقد فرق المعيار IFRS2 بين عوامل الأداء المستندة إلى السوق عن العوامل غير السوقية، والشروط السوقية هي تلك التي تتعلق بلأسعار السوقية لأدوات ملكية المؤسسة، كما يجب أن تكون عوامل

الأداء المعتمد على السوق مشمولة في قياس القيمة العادلة في تاريخ المنح، ومع ذلك فإن القيمة العادلة لأدوات الملكية يجب أن يتم تخفيضها لأخذ عوامل الأداء غير السوقية بعين الاعتبار أو أي عوامل اكتساب أخرى.

2. **معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 3 IFRS**: المتعلق باندماج الأعمال Business Combinations

صدر هذا المعيار المعدل في جانفي 2008 وأصبح ساري المفعول اعتبارا من بداية 2009 والذي حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 22، وقد تضمن تعديلات هامة تعزز الاتجاه العام لواضعي المعايير لتحسين جودة المعلومات المحاسبية وبتبني مفهوم القيمة العادلة من خلال إلغاء طريقة توحيد المصالح واعتماد طريقة الحيازة (طريقة الشراء) في المحاسبة عند اندماج الأعمال.[1]

وحسب هذا العيار فإنه يتم قياس كل أصل أو التزام قابل للتحديد بقيمته العادلة في تاريخ الاستملاك، وتقاس أي حصة غير مسيطرة في المؤسسة المشترات بالقيمة العادلة أو بالحصة التناسبية غير المسيطرة لصافي الأصول القابلة للتحديد للمؤسسة المشترات. ويورد هذا المعيار استثناءات محدودة من مبادئ الاعتراف والقياس هي[2]:

(أ) ينبغي تصنيف عقود الإيجار والتأمين على أساس الشروط التعاقدية وعوامل أخرى عند بداية العقد وليس على أساس العوامل الموجودة في تاريخ الاستملاك؛

(ب) هناك متطلبات خاصة فيما يتعلق بقياس الحقوق المعاد استملاكها؛

(ج) يتم قياس أصول التعويض والاعتراف بيها على أساس ينسجم مع البند الخاضع لتعويض، حتى ولو لم يكن ذلك القياس هو القيمة العادلة.

و من متطلبات الرئيسية لهذا المعيار في جانب القياس ما يلي[3]:

(أ) يتطلب المعيار أن تتم المحاسبة عن كافة اندماجات منشآت الأعمال بطريقة الحيازة أو (التملك)

(ب) تقيس المؤسسة الدامجة (المشترية) تكلفة اندماج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للأصول المعطاة والالتزمات التي تم تحملها والتكليف المتعقلة بالتملك (أدوات حقوق الملكية) مثل المصاريف القانونية، أتعاب المحاسبين المصاريف الإدارية والعمومية....الخ، مضافا إليها أي تكاليف مباشرة أخرى تعزى عملية التملك؛

(ج) يجب على المؤسسة المشترية (الدامج) الاعتراف بالأصول والالتزمات المحددة، والالتزمات المحتملة المتعلقة بالمؤسسة المشترات (المندمجة) التي تم نقلها من (المؤسسة المشتراه إلى المؤسسة المشترية) عند عملية النماذج ويمكن قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء وبنسبة تملك 100% وتشارك الاقلية في التغيير بالقيمة العادلة؛

[1] أبو ناصر محمد، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص654. بتصرف

[2] حديدي أدم، مرجع سابق، ص ص 96:97.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سباق، ص ص 656:685. بتصرف

(د) يجب تخصيص تكلفة الشراء على الأصول والالتزامات الممتلكة بالقيمة العادلة لكافة الأصول والالتزامات عدا الأصول المصنفة كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب المعيار المالي رقم 5 والتي يجب قياسها بالقيمة العادلة نقصا تكاليف البيع المقدرة.

(هـ) الشهرة: يعترف المشتري (الدامج) بالشهرة كأصل في تاريخ الاقتناء وتقاس مبدئيا بزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء وهي ما تعرف بالشهرة الموجبة، وإذا كانت تكلفة شراء أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشترات فإن هناك شهرة سالبة وتسمى حديثا "الشراء بأسعار منخفضة" والتي يجب أن تعالج كدخل مباشرة في قائمة الدخل وذلك بعد التحقق من القيم العادلة للأصول والالتزمات.

(و) يفرض معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 3 على المؤسسة المشترية قياس أي حصة غير مسيطرة (حقوق الاقلية) في المؤسسة المشترات، بأحدى الطريقتين التاليتين:

- 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 المؤسسة المشتراة.

3. معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 9 IFRS: الأدوات المالية Financial Instruments

نشر مجلس معايير المحاسبية الدولية النسخة النهائية لهذا المعيار في 28 اكتوبر 2010، والذي يختص بتصنيف وتقييم الأصول والخصوم المالية ومن المزمع أن يحل مكان المعيار المحاسبي الدولي رقم 39، حسب هذا المعيار فإن الفيئة التي يصنف ضمنها الأصل المالي هي التي تحدد طريقة تقييمه بصفة مستمرة إما على أساس التكلفة المهتلكة أو القيمة العادلة، كما يجب تقييم كل أدوات الاموال الخاصة بالقيمة العادلة. ولقد تم تأجيل تاريخ تطبيق هذا المعيار من 2013/01/01 إلى 2015/01/01.[1]

ويتم قياس الأصول المالية وفقا لهذا المعيار بشكل أولي بالقيمة العادلة المضافة في حال عدم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو تكلفة العمليات، أما في حالة التقييم اللاحق للأدوات المالية الذي يجرى في نهاية كل سنة مالية، فإنه يتم تقسيم الأصول إلى صنفين رئيسين[2]:

- أصول تقاس بالتكلفة المطفأة، وهي القيمة الصافية بعد العلاوة أو الخصم، وتستخدم هذه الطريقة لقياس أدوات الدين ضمن حالات معينة حددها المعيار، وما دون ذلك فيتم قياسه بالقيمة العادلة من خلال الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر؛
- تقاس باقي الأدوات المالية (الملكية والمشتقات والدين) بالقيمة العادلة، ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر السنوية.

[1] أحمودة وفاء، مرجع سابق، ص 30

[2] https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments/, تاريخ التصفح 2019/01/12

ويتضمن المعيار المتطلبات الجديدة بشأن حصر الالتزمات المالية، إذ يتضمن هذا المعيار ما يلي[1]:

- يتم قياس جميع الصكوك المالية بالقيمة العادلة زائد أو ناقص؛
- تقسم الأصول المالية الموجودة حاليا في التصنيفين : القيمة المهلكة أو المطفأة والقيمة العادلة؛
- لا يغير نموذج المحاسبة الأساسية للخصوم المالية وفق المعيار IAS 39؛
- 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 الالتزمات المالية المعينة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر تقسيمها إلى مقدار التغير في القيمة.

4. معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 13: قياس القيمة العادلة fair Value Measurement

يعتبر هذا المعيار من المعايير الحديثة والذي يتناول قياس القيمة العادلة للأصول والالتزمات والإفصاح عنها، وتزداد أهميته مع التوجه المتزايد نحو تطبيق القيمة العادلة وبشكل مستمر، وقد كانت معايير الإبلاغ المالي تحتوي على متطلبات متباينة لقياس القيمة العادلة للأصول والالتزمات، أدى هذا إلى عدم وجود اتساق في القياس بالقيمة العادلة والإفصاح عنها ويظهر هذا جليا في تخفيض قابلية المعلومات الواردة في التقارير المالية للمقارنة، فجاء هذا المعيار كمشروع مشترك بين IASB وFASB لتطوير متطلبات عامة لقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها، وبدأ سريان هذا المعيان من 2013/1/1[2].

اعتبر هذا المعيار أن قياس القيمة العادلة يقوم على أساس السوق وليس الوحدة الاقتصادية، إذ أن بعض الأصول تلاحظ معاملاتها مباشرة من السوق، أما ما يخص بالأصول والالتزمات الأخرى قد لا يكون لها معاملات ملحوظة وإن الغرض من قياس القيمة العادلة في كلتا الحالتين هو تقدير الذي تعتمد عليه المعاملات المنتظمة لنقل التزام أو بيع أصل بين المتعاملين في السوق في تاريخ القياس، أما عندما لا يكون السعر ملحوظا في السوق فإن الوحدة الاقتصادية تقيس القيمة العادلة باستعمال طرق تقييم مختلفة بزيادة استعمال مدخلات قابلة للملاحظة والتقليل من الاستعمال غير القابلة للملاحظة[3].

بموجب هذا المعيار قياس القيمة العادلة تفرض بأن عمليات بيع الأصل أو تحويل الإلتزام التي تقاس القيمة العادلة من خلالها تحدث في[4]:

---

[1] أحمد طرطار، منصر عبد العالي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، 2016، ص 95.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 815. بتصرف

[3] Anastasia, Artemyeva, "Impact of IFRS 13 on disclosure requirements under fair value hierarchy", thesis, International Business, 2016, p23.

[4] محمد ابو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 817.

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

ب. في ظل غياب سوق أولي، السوق الأفضل وهو أكثر سوق مواتي أو ملائم لتحديد قيمة الأصل أو الالتزام هو السوق الذي يعظّم 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.

يتطلب قياس بالقيمة العادلة على المؤسسة تحديد ما يلي[1]:

- الأصل أو الالتزام المعني بعملية القياس بالقيمة العادلة؛
- عندما يكون الأصل أو الالتزام غير مالي، فإن فرضية التقييم يجب أن تكون متعلقة بعملية القياس بالقيمة العادلة مع الأخذ بعين الإعتبار أعلى وأدنى استخدام؛
- استعمال السوق الرئيسي أو الأفضل للأصل أو الالتزام محل القياس؛
- استعمال تقنية التقييم الملاءمة للقياس بالقيمة العادلة مع الأخذ بعين الاعتبار مدى توفر البيانات التي يمكن من خلالها تطوير المدخلات التي تمثل افتراضات المشاركين في السوق لتسعير الأصل أو الالتزام.

فيما يلي دليل القياس (ارشادات القياس) القيمة العادلة وفق المعيار IFRS13 [2]:

- على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام محل القياس بالقيمة العادلة التي يأخذها المشاركون في السوق في الحسبان لغأية تسعر الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس؛
- يفترض القياس بالقيمة العادلة وجود عملية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس تحت ظل ظروف السوق الحالية (تاريخ إجراء عملية التقييم)؛
- يفترض القياس بالقيمة العادلة حدوث عملية في السوق الرئيسي للأصل أو الالتزام أو سوق مماثل له؛

يؤخذ بعين الاعتبار بالنسبة لقياس الأصل غير المالي أعلى وأدنى استخدام؛

يتم افتراض تحويل الأصل عند قياس الأصل أو الالتزام غير المالي، أو أدوات حقوق ملكية المؤسسة إلى مشارك آخر في السوق في تاريخ القياس دون حدوث فعلي للنسوية، أو الاطفاء أو الالغاء؛

- تعكس القيمة العادلة للالتزام مخاطر عدم الأداء والتي تعني المخاطر التي تواجه المؤسسة نتيجة عدم الوفاء بالالتزام، كمخاطر الائتمان في المؤسسة، وتفترض وجود هذه المخاطر قبل تحويل الالتزام.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 187.

[2] نفس المرجع، ص ص 190.188.

وإن شروط القياس والإفصاح وفق لهذا المعيار لا تنطبق على ما يلي[1]:

- معاملات الدفع بالأسهم ضمن نطاق IFRS2 الدفع بالأسهم
- عمليات التأجير ضمن نطاق IAS17 عقود الإيجار
- المقاييس التي تشابه القيمة العادلة لكنها ليست بقيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة لتحقق في المعيار المحاسبي رقم 2 "المخزون" أو القيمة من الاستخدام التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض في قيمة الموجودات"؛

5. معيار الإبلاغ المالي رقم 16 IFRS: عقود الإيجار **Lrases**

يهدف هذا المعيار على وضع مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح لعقود الإيجار، بشكل يؤدي على تقديم معلومات ملاءمة وتمثل بصدق عمليات التأجير لدى كل من المستأجرين و المؤجرين، وكما اشرنا أنفا أن هذا المعيار أتى ليحل محل المعيار IAS17، إذ أحدث هذا المعيار(IFRS16) تحولاً كبيرًا في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلية لدى المستأجرين حيث تم بموجبه رسملة هذه العقود التي تزيد عن 12 شهرًا كأصول والاعتراف بالاتزامات مقابلها، وأنهى المعيار الجدل الطويل في الفكر المحاسبي حول إخفاء القوائم المالية لعقود الإيجار التشغيلي وإخفاء الالتزمات المتعلقة بتلك العقود[2].

وقد حدد المعيار المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار لدى المستأجر بحيث يتم قياس المبدئي لالتزمات عقد الإيجار بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار الواردة بالعقد على مدار العقد مخصومة بمعدل الفائدة الضمني الوارد بالعقد إذا كان من الممكن تحديده بموثوقية، وإذا لم يكن من الممكن تحديده يتم استخدام معدل الفائدة على الاقتراض الإضافي ويتم بعد بدء العقد على المستأجر قياس حق استخدام الأصل بموجب نموذج التكلفة (كأصل مطروحا منها مجمع الاهتلاك ومجمع التدني إن وجد) باستثناء ما إذا كان عقد الإيجار عبارة عن عقارات استتمارية يقوم المستأجر بتطبيق نموذج إعادة التقييم على استتماراته العقارية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم IAS40 "الاستتمارات العقارية"، أو إذا كان عقد الإيجار يتعلق بفئة من فيئات الممتلكات والمباني والمعدات يقوم المستأجر بتطبيق نموذج إعادة التقييم على استتماراته العقارية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم IAS16 "الممتلكات والمباني والمعدات" في هذه الحالة فإن كفاة حقوق استخدام الأصول بموجب عقد الإيجار المتعلقة بهذه الفئة يمكن إعادة تقييمها. ومن المعالجات المحاسبية لعقود الإيجار لدى المؤجر التي بينها المعيار هي[3]:

---

[1] أنظر الى:

- ايناس حسن كاظم، مرجع سبابق، ص7.
- حاج قويدر قورين، المرجع السابق، ص12.

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

[3] نفس المرجع، ص ص 861:864. بتصرف

- على المؤجر تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي إذا كان العقد ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل للمؤجر. وعكس ذلك هو عقد إيجار تشغيلي؛
- على المؤجر في بداية عقد الإيجار الاعتراف بالأصول الناتجة عن عقد الإيجار التمويلي كذمم مدينة يساوي صنفي الاستثمار في عقد الإيجار؛
- يقوم المؤجر بالاعتراف بإيرادفوائد (دخل) على مدار مدة عقد الإيجار التمويلي بشكل يعكس عائد دوري ثابت على صافي الاستثمار؛
- يعترف المؤجر بقبوضات دفعات الإيجار التشغيلي كدخل على أساس القسط الثابت أو بموجب النمط الذي يمثل تحقيق المنافع من استخدام ذلك الأصل؛
- وفي عمليات البيع وإعادة التأجير إذا كانت القيمة العادلة للمقابل المستلم من عملية بيع الأصل مع إعادةالاستئجار لا تساوي القيمة العادلة لذلك الأصل أو إذا كانت دفعات الإيجار لا تساوي معدلات الإيجار السائد بالسوق عند ابرام عقد البيع وإعادةالاستئجار، عندها يجب تعديل متحصلات البيع إلى القيمة العادلة لذلك الأصل إما من خلال إثبات مصاريف مدفوعة مقدما أو إثباتها كتكاليف تمويل إضافية.

ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار في 2019/1/1، ويسمح بالتطبيق المبكر شريطة تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم 15 "الإيراد من العقود والعملاء" في ذات الوقت.

6. معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS17: عقود التأمين **Insurance Contracts**

يهدف إلى وضع مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح لعقود التأمين، وبشكل يؤدي إلى تقديم معلومات ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية لتقييم أثر عقود التأمين على المركز المالي والتدفقات النقدية لشركات التأمين.ويتطلب هذا المعيار أن تكون تقديرات التدقفات النقدية تمثل التقديرات الحالية (الجارية) وأن تكون محددة وصريحة وغير متحيزة وتعكس كافة المعلومات المتاحة للمؤسسة بدون جهد وتكلفة زائدة حول مبلغ وتوقيت وعدم التأكد لتلك التدفقات النقدية، وتكون متسقة مع أسعار السوق المشاهدة. وقد أصدر هذا المعيار في 2017 ليحل محل المعيار الدولي (IFRS4) ويبدأ سريان مفعول هذا المعيار اعتباراً من 2021/1/1 مع السماح بالتطبيق المبكر شرط تطبيق معياري IFRS15 " الإيراد من العقود مع العملاء" وIFRS9 أيضا[1].

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 869:866.

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية وتأثير تطبيقها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

سنعرج في هذا المبحث على المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية الخاصة بقواعد وأسس الإفصاح بالقيمة العادلة، وأثر استخدامها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS)

هناك إجماع عام في المحاسبة على ضرورة وجود إفصاح كاف للمعلومات، ويتطلب الإفصاح المحاسبي الكافي بأن يتم تصميم وإعداد القوائم والتقارير المالية بحيث تصور بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت على المؤسسة خلال فترة النشاط، وأن تحتوي هذه القوائم والتقارير المالية على بيانات ومعلومات كافية تجعلها مفيدة ونافعة ولا تكون مضللة للمستثمر العادي أو لمستخدمي القوائم المالية بصورة عامة .وهذا يعني ضرورة أن تتضمن القوائم والتقارير المالية والمحاسبية كل المعلومات الهامة التي تُظهر الوحدة في صورة تعبر عن أوضاعها الصادقة في ظل الظروف البيئية المختلفة المحيطة بها[1].

وسوف نعرج فيما يلي على أهم ارشادات الإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة وفق معايير المحاسبية الدولية **(IAS)** وفق الآتي:

1. **المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 IAS**: عرض القوائم المالية Presentation of Financial Statements

أشار هذا المعيار على عدة إفصاحات من بينها السياسات المحاسبية التي تم على أساسها إعداد المعلومات المقارنة وخاصة عند وجود تغيرات فيها حتى يمكن فيهم القوئم المالية وإجراء المقارانات على أساس سليم وإفصاحات أخرى ضرورية تتمثل في ملاحظات عن القوائم المالية تتضمن هوامش وملاحظات وتوضيحات يمكن عرضها بأحد الاساليب التالية[2]: التفسيرات بين الأقواس، الجدوال الاضافية، حسابات التقييم، الملاحظات الهامشية....إلخ.

2. **المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 IAS**: المخزون Inventories

يجب أن تفصح البيانات المالية وفق هذا المعيار عن[3]:

- السياسات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون وطريقة تحديد تكلفته؛
- قيمة المخزون (الدفتيرية) المسجلة بصافي القيمة التحصيلية أي بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة حتى نقطة البيع؛
- مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة؛

[1] عبيد، فداء عدنان، "الإفصاح في القوائم المالية للمصارف دراسة مقارنة للتطبيقات المعمول بها في العراق مع المعيار الدولي رقم 30"، مذكرة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2005، ص13.

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص ص266:298. بتصرف

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 78.

- قيمة أي مبلغ يمثل إستعادة تخفيض المخزون والذي تم الاعتراف به كتخفيض لمبلغ (المخزون المعترف به كمصروف) في الفترة التي حصل فيها العكس أي استرداد التخفيض؛
- الظروف التي أدت إلى استرداد التخفيض من قيمة المخزون؛
- قيمة المخزون المرهون كضمان لالتزمات على المؤسسة.

3. المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 8: السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والاخطاء Accounting Plicies, Changes in Accounting Estimates and Errors

حيث يهتم هذا المعيار بعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسة والتقديرات المحاسبية وتصحيحات أخطاء الفترة السابقة[1].

عندما يكون للتغيير في السياسة المحاسبية أثر مادي على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة معروضة أو يمكن أن يكون لها أثر مالي على فترات لاحقه فيجب على المؤسسة الإفصاح عن الآتي[2]:

- قيمة التعديل للفترة الحالية ولكل فترة سابقة معروضة؛
- قيمة التعديل المتعلقة بفترات سابقة لتلك المدرجة في المعلومات المقارنة، وحقيقة أن المعلومات المقارنة قد أعيد عرضها أو أن إجراء ذلك لم يكن عمليا.

كما ينبغي على المؤسسة وفقا لهذا المعيار أن تفصح على ما يلي[3]:

- طبيعة وحجم التغير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترات الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية، باستثناء الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الأثر؛
- وإذا لم يتم الإفصاح عن حجم الأثر في الفترات المستقبلية لأن تقديره غير عملي تقوم المؤسسة بالإفصاح عن تلك الحقيقة؛
- يجب تطبيق هذا المعيار في عرض الربح أو الخسارة الناتجة عن الآنشطة العادية والبنود غير العادية في بيان الأرباح والخسائر والمعالجة المحاسبية لتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية؛
- يتناول هذا المعيار كذلك بعض الإفصاحات المتعلقة بالعمليات غير المستمرة، ولا يتناول المعيار مواضيع تحميل وحساب التكلفة المتعلقة بالعمليات غير المستمرة.

---

[1] حديدي آدم، مرجع سابق، ص33.

[2] مسعود بوخالفي، مرجع سابق، ص77.

[3] انظر الى:

- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص148.

-Stéphane: l'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, Gualinoéduteur, France, 2006, p 61.

4. المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 10: الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية Non-Adjusting Events After the Reporting Period

يزود المعيار بدليل للمحاسبة والإفصاح عن الأحداث اللاحقة، إذ يدور حول مدى الإفصاح عن الأحداث والعمليات التي تظهر بعد إعداد القوائم المالية (التي تظهر بعد الفترة الإبلاغية) بتعديل ماورد فيها من أرقام ذات علاقة (بالحدث أو العملية)وذلك فيما يتعلق بالأحداث المعدلة ويتطلب الأمر عكس أثرها في القوائم المالية أو الإكتفاء بالإفصاح عنها ضمن الملاحظات للأحداث غير المعدّلة التي لا يتطلب الأمر عكس أثرها في القوائم المالية مثل خسائر الحرائق والزلازل....إلخ، ويجب الإفصاح عن تاريخ التصريح بلإصدار القوائم المالية وصاحب الصلاحية لهذا التصريح، و أي سلطة[1].

5. المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 16: **الممتلكات والمصانع والمعدات** Property, Plant Equipment

الإفصاح لكل فئة من الممتلكات والمنشآت والمعدات عما يلي[2]:

- أسس القياس المستخدمة في احتساب القيمة، مدة المنفعة (الأعمار الإنتاجية) وطرق ومعدلات الاهتلاك المستخدمة؛
- القيم المرحلة الإجمالية والاهتلاك المتراكم مع خسائر انخفاض المتراكمة؛
- وتسوية القيمة المرحلة في بداية ونهاية الفترة؛

عند إدراج بنود الممتلكات والموجودات والأجهزة بقيم إعادةالتقييم وجب الإفصاح على ما يلي[3]:

- تاريخ إجراء إعادةالتقييم؛
- ما إذا تم إجراء عملية التقييم عن طريق مقيم مستقل؛
- فائض إعادة التقييم موضحا حركة الفترة حركة الفترة وأي قيود على توزيع الرصيد للمساهمين؛
- مدى قياس القيم العادلة مع تحديد الأساليب المستخدمة في قياسها.

6. المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 19: منافع الموظفين Employye Benefits

حسب هذا المعيار وجب الإصاح عما يلي[4]:

مطابقة القيمة الصافية للالتزام للاصول المعترف بها من سنة إلى أخرى في المركز المالي، والوضع الممول للخطة والقيمة العادلة لأصول الخطة لكل فئة من الأدوات المالية بالمؤسسة؛

الممتلكات المستخدمة من قبل المؤسسة، والإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة.

---

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 423:419. بتصرف

[2] نفس المرجع، ص 330.

[3] محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 257.

[4] نفس المرجع، ص330.

7. المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 32: الأدوات المالية – العرض- Financial Instruments : Presentation

يعرض هذا المعيار شروطاً معينة لعرض الأدوات المالية، وقد تم إلغاء كل البنود ومتطلبات التي وردت فيه عن الإفصاح وتخصيص معيار للإفصاحات عن الأدوات المالية IFRS 7 طبق في 2009 والذي سنعرج عليه لاحقا.

8. المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 36 : الانخفاض في قيمة الأصول Impairment of Assets يجيب أن تفصح القوائم المالية لكل فئة من الموجودات عما يلي[1]:

- مبالغ خسائر الانخفاض المعترف بها في كشف حسابات النتائج خلال الفترة، وبنود كشف حسابات النتائج التي ادرجت بها خسائر الانخفاض هذه؛
- مبلغ عكوسات خسائر الانخفاض المعترف بها في كشف حسابات النتائج خلال الفترة وبنود كشف حسابات النتائج التي عكست بها خسائر الانخفاض هذه؛
- مبلغ خسائر الانخفاض المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية (رأس المال) خلال الفترة؛
- مبلغ العكوسات (استعادة) لخسائر الانخفاض المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة؛
- الأحداث والظروف التي أدت على الاعتراف بخسائر الانخفاض وعكسها؛
- الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت للاعتراف (عكس) خسائر الانخفاض هذه التي لم يتم الإفصاح عن معلومات بشأنها.

يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة الموجودات والإفصاح عنها، حيث يطالب بالاعتراف بالخسائر الناجمة عن الانخفاض في قيمة الموجودات بحيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد[2]. (وقد تم شرح مبلغ القابل للاسترداد فيما سبق)

9. المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 38: الأصول غير الملموسة Intangible Assets

يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم تتم معالجتها في معيار آخر. وينص على وجوب الاعتراف بالأصل إذا حقق الشروط الواردة فيه وينص أيضا على كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة والإفصاح عنها[3].

"وأن القيمة العادلة إما أن تحدد بناء على سوق نشط أو تحدد بناء على نموذج إعادة التقييم للأصول غير الملموسة التي قد لا يتوافر لها سوق نشط مثل العلامات التجارية، أسماء المجالات والصحف"[4].

[1] مسعود بوخالفي، مرجع سابق، ص 79.

[2] حديدي آدم، مرجع سابق، ص 35.

[3] معراج هواري، حديدي آدم، مرجع سابق، ص49.

[4] أحمودة وفاء، مرجع سابق، ص 15.

يتم الإفصاح لكل فئة من الأصول غير الملموسة عما يلي[1]:

- مدة المنفعة ومعدل الاهتلاك وأسلوب الاهتلاك؛
- القيمة المرحلة الإجمالية، وخسائر الانخفاض والاهتلاك المتراكم؛
- الحسابات الرئيسية في جدول حسابات النتائج التي تتضمن الاهتلاك (مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة)؛
- تسوية القيمة المرحلة في بداية ونهاية الفترة تبين: الاضافات، الأصول المقتناة للبيع، مخصصات الاهتلاك خسائر الانخفاض وعمليات عكس الانخفاض، فروقات العملية الأجنبية.....إلخ.

إذا سجلت الأصول غير الملموسة بمقدار مبالغ أعيد تقييمها فإنه يتم الإفصاح على ما يلي[2]:

- تاريخ إعادة التقييم؛
- المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه؛
- المبلغ المسجل الذي كان سيتم الاعتراف به لو تم استخدام نموذج التكلفة؛
- مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة مبينا التغيرات خلال الفترة وأية قيود على توزيع الرصيد على المساهمين؛
- الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيمة العادلة.

10. المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 39: الأدوات المالية –الاعتراف والقياس– Financial Instruments :Recognition and Measurement

وتتمثل أهمية هذا المعيار المحاسبي IAS 39 في[3]:

- أنه أول معيار شامل للاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية وقياسها والإفصاح عنها و جاء مكملا للمعيار IAS 32؛
- يعتمد بشكل كبير على استخدام القيمة العادلة في المحاسبة عن الأدوات المالية وهذا يعتبر تغيرا كبيرا على الممارسات القائمة؛
- يلزم المعيار الاعتراف بالعديد من المشتقات المالية في الميزانية العمومية واعتبارها كموجودات و إلزامات مالية بدلا من أن تكون بنود خارج الميزانية كبنود عرضية.

وقد أصدر المجلس معيار IFRS 9 ليحل محل هذا المعيار ويبدأ في تطبيقه ابتدء من مطلع 2018، وما يخص بالإفصاحات عن معلومات المتعلقة بالأدوات المالية فقد وردت ضمن معيار IFRS 7 الذي سنعرج عليه لاحقا.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 372.

[2] محمد أبونصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 627.

[3] عبد الستار الكيسي وآخرون، مدى ملائمة بيانات القوائم المالية للمصارف الاردنية لمتطلبات معيار محاسبي الدولي 39 من وجهة نظر المحاسبة ومدقق الحسابات، مجلة كلية المقاربة والبحوث العلمية، جامعة عين شمس، العدد 02، 2009، ص 14:13.

11. المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 40: الاستثمارات العقارية Investmen Property

وفق هذا المعيار يجب على المؤسسة ان تفصح على الاتي[1]:

- وصف للعقار الاستثماري؛
- توضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، ومدى التقديرات التي يمكن أن تقع القيمة العادلة خلاله؛
- الإفصاح عن حقيقة أن المؤسسة قد تخلصت عن العقار الاستثماري غير مسجل بالقيمة العادلة والقيمة الدفترية له بتاريخ البيع والمكسب أو الخسارة المحققة (في حالة التخلص عن العقار الاستثماري غير مقيم بالقيمة العادلة)؛
- مبلغ خسائر انخفاض القيمة المعترف به ومبلغ خسار انخفاض القيمة المعكوسة خلال الفترة حسب المعيار IAS 32 (انخفاض قيمة الموجودات)؛
- توضيح الطرق والفرضيات المهمة التي طبقت لتحديد القيمة العادلة للعقار الاستثماري شاملا لتصريح فيما إذا كان تحديد القيمة العادلة مدعوما بأدلة، أو كان بشكل أكبر مبنيا على عوامل أخرى بسبب طبيعة العقار والافتقار إلى بيانات سوقية مماثلة (والتي يجب على المؤسسة أن تفصح عنها)؛
- المدى الذي تحددت فيه القيمة العادلة الذي تم قياسه والإفصاح عنه بناء على مقيم مستقل والذي يعمل بمؤهلات مهنية معترف بها وملاءمة ولديه خبرة في الصنف العقار الاستثماري محل التقييم وإذا لم يحدث مثل هذا التقييم، يجب الإفصاح عنه.

في حال طبقت المؤسسة نموذج القيمة العادلة يجب أن تفصح عما يلي[2]:

- الإضافات التي تظهر بشكل منفصل عمليات الشراء والنفقات اللاحقة والإضافات من خلال عمليات إندماج الأعمال؛
- الأصول المحتفظ بها لبيع بموجب معيار الدولي رقم 5؛
- صافي الأرباح أو الخسائر من تعديلات القيمة العادلة؛
- صافي فروقات التبادل الناشئة عن تحويل القوئم المالية بعملة أجنبية؛
- عمليات التحويل من وإلى المخزون والعقار المشغول من مالكه.

إذا كانت القيمة العادلة للمتلكات المستتمرة لا يمكن قياسها بموثوقية، فيتطلب الإفصاح عن معلومات إضافية تتعلق بما يلي[3]:

- وصف الممتلكات المستتمرة؛

---

[1] غانم شطاط، مرجع سابق، ص ص 388:391. بتصرف

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 614.

[3] خالد جمال الجعارت، مرجع سابق، ص407.

- أسباب عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بموثوقية؛
- مدى التقديرات التي تقع فيها القيمة العادلة إذا كان ذلك ممكنا.

12. المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 41: الزراعة Agriculture

وفقا لهذا المعيار وجب على المؤسسة الإفصاح عن الاتي[1]:

(أ) على المؤسسة أن تفصح عن الطرق والفرضيات المهمة المطبقة في تحديد القيمة العادلة لكل فئة من المحصول الزراعي في وقت الحصاد وكل فئة من الموجودات الحيوية؛

(ب) يجب على المؤسسة أن تفصح عن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدرة في وقت البيع للمحصول الزراعي المحصود (المجني) خلال الفترة المحددة في وقت الحصاد؛

الإفصاحات الإضافية المطلوبة إذا لم يتم قياس القيمة العادلة بموثوقية[2]:

- وصف للموجودات الحيوية؛
- تفسير لظروف المحيطة لعدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية؛
- إذا أمكن، مدى التقديرات والتي يتوقع أن تقع القيمة العادلة خلالها؛
- أسلوب الاستهلاك المستخدم؛
- مدة المنفعة أو معدلات الاهتلاك المستخدمة؛
- وإجمالي القيمة الدفترية، والاستهلاك المتراكم (مجموعا مع خسائر انخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة.

إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية قابلة للقياس بالقيمة العادلة والتي تم قياسها في تاريخ سابق بسعر التكلفة مطروحا منه الاهتلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة العادلة، يجب عرض الإفصاحات التالية[3]: (وصف الأصول البيولوجية وتوضيح لماذا أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق خلال الفترة الحالية، وأثر التغير في قيمة الأصول البيولوجية).

[1] غانم شطاط، مرجع سابق، ص 401.

[2] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 423.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص ص628:629.

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة وفق المعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)

سوف نعرج في هذا الفصل إلى أهم ارشادات الإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية **(IFRS)** وفق الآتي:

1. **معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 02**: الدفعات المرتكزة على الأسهم Share-Based Payments

ويتضمن هذا المعيار إفصاح معلومات هامة عن ثلاثة أمور رئيسية[1]:

طبيعة ومدى المعاملات المرتكزة على الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة؛

- تحديد القيمة العادلة للسلع والخدامت المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات الملكية الممنوحة خلال الفترة؛
- أثر المصروفات الناتجة عن عمليات الدفعات المرتكزة على الأسهم على قائمة الدخل خلال الفترة.

2. **معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 7**: الأدوات المالية – الإفصاحات– Financial Instruments :Disclosures

حيث أن الهدف من هذا المعيار هو توحيد وتعزيز متطلبات الإفصاح فيما يتعلق بمخاطر الأدوات المالية، والتي كانت ضمن المعيار الدولي IAS 32 الأدوات المالية – الإفصاح والعرض–، والمعيار الدولي IAS 30 القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المشابهة– حيث تم استبدال متطلبات الإفصاح في هذين المعيارين بمتطلبات معيار IFRS 7، وهو موضوع التطبيق اعتبارا من تاريخ 2007/01/01. والهدف الرئيس للمعيار هو أن يقوم معدو التقارير المالية بتزويد المستخدمين بالإفصاح المناسب الذي من شأنه تعزيز فهم وادراك المستخدمين لمدى تعرض المؤسسة للمخاطر المالية وطرق إدارتها، ولتحقيق هذا الهدف على المؤسسة الإفصاح عما يلي[2]:

- معلومات عن مدى أهمية الأدوات المالية بالنسبة لأداء المؤسسة ومركزها المالي، وذلك من خلال الإفصاح عن مظاهر ومعالم هذه الأدوات، مثل الإفصاح عن قيمة كل مجموعة من الأدوات المالية؛
- حجم وطبيعة الخطر الذي تتعرض له المؤسسة نتيجة تملك الأدوات المالية (الإفصاح كمي)؛
- الطريقة المستخدمة في ادارة هذه المخاطر (افصاح نوعي).

ويتطلب حسب المعيارIFRS 7 الإفصاح عن المعلومات المفصلة المتعلقة بالأدوات المالية المعترف بها التي يتم قياسها أو لا يتم قياسها بالقيمة العادلة .ويبنى هذا المعيار على معيار المحاسبة الدولي 32 من خلال طلب الإفصاح عن مبالغ القيمة العادلة في نهاية كل فترة محاسبية (ربع سنوي ، نصف سنوي ، أو سنوي) وكيفية تحديد القيم العادلة والتأثير على الدخل الناجم عن كل صنف من أصناف الأصول أو الالتزمات (على سبيل المثال : الإفصاح المنفصل عن الأرباح والخسائر المعترف بها أو غير).

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 262.

[2] رضا ابراهيم صالح، مرجع سابق، ص 19.

بالإضافة إلى ذلك، يفرض المعيار الإفصاح عن المعلومات النوعية المتعلقة بسيولة الأدوات المالية والائتمان ومخاطر السوق[1].

ومن أهم ما تضمنه المعيار IFRS 7 المتعلق بالإفصاحات في الفقرات (25-29) ما يلي[2]:

1) باستثناء ما ورد في الفقرة 29 من المعيار لكل فئة من الأصول والالتزامات المالية، يجب على المؤسسة أن تفصح عن معلومات حول القيمة العادلة لكل من فئة الأصول والالتزامات بالطريقة التي تسمح بمقارنتها مع المبلغ المرحل؛

2) لدى الإفصاح عن القيمة العادلة تصنف المؤسسة الأصول والالتزامات المالية إلى أصناف وتعادلهم فقط طالما أن مبالغهم المسجلة ذات الصلة معادلة في الميزانية العمومية؛

3) تفصح المؤسسة عما يلي:

(أ) الطرق والافتراضات المهمة المطبقة في تحديد القيم العادلة للأصول والالتزامات المالية بشكل منفصل للأصناف المهمة من الأصول والالتزامات المهمة؛

(ب) إذا ما كان قد تم تحديد القيم العادلة للأصول والالتزامات كليا أو جزئيا بشكل مباشر، بالإشارة إلى عروض الأسعار المنشورة في سوق نشط أو تم تقديرها باستخدام اسلوب التقييم؛

(ج) إذا ما اشتملت بياناتها المالية على أدوات مالية تم قياسها بالقيمة العادلة التي تم تحديدها كليا، أو جزئيا باستخدام أسلوب التقييم بناء على الافتراضات غير المدعمة بأسعار أو معدلات السوق الملحوظة؛

(د) إذا كان تغيير أي افتراض إلى بديل محتمل معقول سينتج قيمة عادلة مختلفة بشكل كبير، يجب على المؤسسة أن تصرح بهذه الحقيقة وتفصح عن تأثير الافتراضات البديلة المحتملة المعقولة في القيمة العادلة، ولهذا الغرض يتم الحكم على الأهمية بالنظر إلى الربح أو الخسارة وإجمالي الأصول أو اجمالي الالتزمات؛

(هـ) إذا ما استملت بياناتها المالية على أدوات مالية على المبلغ الإجمالي للتغير في القيمة العادلة المقدر باستخدام أسلوب التقييم المعترف بها في الربح أو الخسارة أثناء الفترة.

إذا قامت المؤسسة بإعادة تصنيف الأصول المالية والمقاسة إما[3]:

بالتكلفة أو التكلفة المطفأة، بدلا من القيمة العادلة؛

بالقيمة العادلة بدلا بالتكلفة أو التكلفة المطفأة.

---

[1] أسامة عمر جعارة، المعلومات المتعلقة بمعايير المحاسبة القيمة العادلة – الملاءمة والموثوقية، مشكلات التطبيق (مراجعة بحثية تاريخية لنتائج الأبحاث في الأسواق المالية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة الشرق الاوسط، عمان، العدد التاسع والعشرون، 2012، ص197.

[2] منصور فيحان المطيري، مدى التزام البنوك التجارية الكويتية في تطبيق معايير القيمة العادلة على الموجودات والمطلوبات، مذكرة ماجيستر، كلية الاعمال قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الاردن، 2011، ص ص 34:33.

[3] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 718.

في هاتين الحالتين يجب الإفصاح عن مبلغ الأصول المالية المعاد تصنيفها من وإلى الفئتين (أ) و (ب) وأسباب إعادة التصنيف.

يتم الإفصاح في قائمة الدخل و قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول تغيرات في رؤوس الاموال الخاصة) عن بنود الدخل والمصروفات وخسائر والمكاسب المتعلقة بما يلي[1]:

- الأصول والالتزمات المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة، مع توضيح المقتناة لأغراض المتاجرة؛
- الاستتمارات المقتناة لحين استحقاقها والقروض والحسابات المدينة، والأصول المتاحة للبيع؛
- إيراد ومصورف الفائدة، دخل ومصروف الرسوم للأدوات المالية غير المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة؛
- قيمة خسائر الانخفاض في الأصول المالية، ودخل الفائدة في الأصول المالية المخفضة.

كما يهتم هذا المعيار IFRS 7 بمتطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية، ويركز على بيان عنصر الأهمية (الجوهرية) لمبلغ الأدوات المالية على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل. إذ صنف هذا المعيار متطلبات الإفصاح للأصول والخصوم وفق القيمة العادلة كالآتي[2]:

الجدول رقم (02-01): يوضح متطلبات الإفصاح للأصول والخصوم وفق القيمة العادلة

الأصول المالية (قروض أو الذمم المدينة)	الخصوم المالية
الحد الأقصى للتعرض لمخاطر الائتمان الناجمة عن الاحتفاظ بالقروض والذمم بتاريخ القوائم المالية (crédit risk). مبالغ أية مشتقات ائتمان أو أية أدوات مالية مشابهة تقلل الحدود القصوى للتعرض لمخاطر الائتمان (crédit dérivatives). مقدار التغير في القيمة العادلة للقروض والذمم والذي يعزى للتغيرات في مخاطر الائتمان للأصول المالية، وكذلك مقدار التغير في القيمة العادلة لمشتقات الائتمان المتعلقة بالقروض والذمم	مقدار التغير في القيمة العادلة للخصوم المالية والذي يعزى للتغيرات في مخاطر الائتمان. الاختلاف بين القيمة الدفترية (المسجلة) للخصوم المالية وبين القيمة التعاقدية المطلوب تسديدها بتاريخ الاستحقاق لدائنين..

المصدر: محمد أبو ناصر، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص783.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص ص 180:179.

[2] محمد أبونصار، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص 783.

3. معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 13: fair Value Measurement

يتناول هذا المعيار متطلبات الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في[1]:

- الأصول والالتزمات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وعلى أساس متكرر أو غير متكرر في بيان المركز المالي بعد الاعتراف المبدئي لها، وتقنيات التقييم والمدخلات المستخدمة في تطوير هذه القياسات؛
- عند قياس القيمة العادلة باستخدام المدخلات غير القابلة للرصد (الملاحظة) بشكل كبير- المستوى الثالث- يتوجب الإفصاح عن تأثير تلك القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل للفترة.

وإن هدف هذا المعيار يتمثل في[2]:

- تعريف القيمة العادلة؛
- تحديد اطار مفاهيمي وأحد للمعايير الدولية لقياس القيمة العادلة؛
- تحديد متطلبات الإفصاح عن قياس القيمة العادلة.
- كما أن متطلبات الإفصاح الواردة بهذا المعيار لا تنطبق على معيار رقم IAS19 "منافع العاملين"، كما لا تنطبق متطلبات الإفصاح على خطط منافع التقاعد المقاسة بالقيمة العادلة بموجب معيار IAS26؛
- لا تنطبق متطلبات الإفصاح الواردة بهذا المعيار على الأصول التي تكون لها القيمة القابلة للاسترداد تساوي القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصل بموجب المعيار المحاسبية IAS36 "انخفاض في قيمة الموجودات".

ويؤخذ بعين الاعتبار تحديد الفئات كما يلي[3]:

تقوم المؤسسة بتحديد الفئات المناسبة على أساس طبيعتها وخصائصها والمخاطر المتعلقة بها للأصول والالتزمات ومستواها ضمن هيكل القيمة العادلة وعلى غرارها يتم تحديد الإفصاحات المطلوبة؛

يتطلب هذا التحديد اجتهادا لتحقيق مستوى تجميع أكبر من الحسابات الرئيسية التي يتم عرضها في قائمة المركز المالي؛

وهناك إفصاحات مختلفة تعتمد على نوعية القياس وتتعلق بما يلي[4]:

القياس المتكرر للقيمة العادلة: يتطلب الاعتراف بالحسابات التي يتطلب أو يجوز قياسها بالقيمة العادلة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في قائمة المركز المالي كما هي في نهاية الفترة الإبلاغية؛

القياس غير المتكرر للقيمة العادلة: يتطلب الاعتراف بالحسابات التي يتطلب أو يجوز قياسها بالقيمة العادلة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في قائمة المركز المالي كما هي في حالات خاصة.

---

[1] محمد أبونصار، حميدات جمعة، مرجع سابق، ص 822.

[2] نفس المرجع، ص ص 816:815.

[3] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص ص193:192.

[4] نفس المرجع، 193.

لتحقيق الغاية من الإفصاح المطلوب وفق المعيار IFRS 13، فإنه يتطلب الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات التالية وذلك لكل فئة من الأصول والالتزمات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي (الميزانية) بعد الاعتراف المبدئي[1]:

- ما تم قياسه بالقيمة العادلة في تاريخ نهاية الفترة الإبلاغية، أسباب القياس غير المتكرر بالقيمة العادلة؛
- مستوى المدخلات وفق هيكل القيمة العادلة والتي يقع ضمنها فئة القياس بالقيمة العادلة كاملة؛
- القيم التي تم تحويلها بين فئات المستوين 1، و2 من مستويات هيكل القيمة العادلة للأصول والالتزمات التي تم قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ نهاية الفترة الإبلاغية، وأسباب هذه التحويلات؛
- وصف لتقنيات التقييم لما تم قياسه بالقيمة العادلة ضمن فئات المستويات الثلاثة ضمن هيكل القيمة العادلة والمدخلات التي تم استخدمها لقياس القيمة العادلة، وأي تغيرات في تقنيات التقييم، وأسباب التغيير؛
- معلومات كمية عن المدخلات الهامة غير الملاحظة وذلك للبنود التي تم قياسها بالقيمة العادلة وتصنيفها ضمن المستوى الثالث ضمن هيكل القيمة العادلة؛
- وصف لتقنيات التقييم المستخدمة لما تم قياسه بالقيمة العادلة ضمن المستوى الثالث ضمن هيكل القيمة العادلة؛
- يتطلب عرض الإفصاحات الكمية وفق جداول إلا إذا كان عرضها بشكل أخر يوفر أكثر ملاءمة.

جدول رقم (02-02) : أهم المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية التي توجهت لاستخدام القيمة العادلة في القياس والإفصاح

رقم المعيار	إسم المعيار	تاريخ سريان المعيار
IAS.N02	المخزون	2005/01/01
IAS.N11	عقود الإنشاء	1995/01/01
IAS.N16	الأصول الثابتة الملموسة	2005/01/01
IAS.N17	عقود الإيجار	2005/01/01
IAS.N18	الإيراد	1995/01/01
IAS.N19	منافع التقاعد	1999/01/01
IAS.N20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن مساعدة الحكومية	1984/01/01
IAS.N21	اثار التغيرات في اسعار الصرف	1985/01/01
IAS.N26	المحاسبة والتقرير عن برامج المنافع	1998/01/01
IAS.N33	ربحية السهم	2005/01/01

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص ص 193:195.

IAS.N36	الانخفاض في قيمة الأصول	2004/03/31
IAS.N38	الأصول الثابتة غير ملموسة	2004/03/31
IAS.N39	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	2005/01/01
IAS.N40	الممتلكات الاستثمارية	2005/01/01
IAS.N41	الزراعة	2003/01/01
IFRS. N01	تبني معايير الإبلاغ المالي لأول مرة	2004/01/01 2010/12/01
IFRS. N 02	الدفعة المرتكزة على الاسهم	2005/01/01 2009/01/01
IFRS. N 03	اندماج الأعمال	2004/01/01 2009/07/01
IFRS. N05	الأصول غير المتداولة المقتنية لبيع والعمليات غير المستمرة	2005/01/01
IFRS.N09	تصنيف وتقييم الأدوات المالية	2015/01/01
IFRS.N13	قياس القيمة العادلة	2013/01/01
IFRS.N16	عقود الإيجار	2019/1/1
IFRS.N17	عقود التأمين	2021/1/1

المصدر: من إعداد الطالب، بالاعتماد على مختلف نشرات IFRS/IAS

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قياس القيمة العادلة تم التوجه اليه في العديد من معايير IAS وifrs، الأمر الذي يعطي صبغة الأهمية والأولوية لهذه التقنية الجديدة في القياس المحاسبي بدل التقنيات الأخرى.

4. أهم التعديلات الجوهرية المتعلقة بالقياس والإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة للمعايير المحاسبية عقب الأزمة المالية:

يمكن أن نلخص هاته التعديلات الجديدة في الآتي[1]:

1. تم إلغاء معيار المحاسبة الدولي رقم 14 التقرير عن القطاعات وحل محله معيار التقرير المالي (الإبلاغ المالي) رقم IFRS8 القطاعات التشغيلية والنافذ المفعول 01.01.2009.
2. معايير محاسبية دولية تم مراجعتها واصدارها بنفس الاسم والرقم السابقين كمعايير معدّلة مثل:
   - معيار المحاسبة الدولي رقم 1 المعدل "عرض البيانات المالية"؛
   - معيار المحاسبة الدولي رقم 23 المعدل "تكاليف الاقتراض"؛

[1] معراج هواري، حديدي آدم، مرجع سابق، ص60.

- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 3 المعدّل"النماذج".

3. هناك معايير محاسبية دولية تم تعديلها فقط مثل:

- معيار المحاسبة الدولي رقم 27 "القوائم المالية الموحدة والمنفصلة"؛
- معيار المحاسبة الدولي رقم 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

4. معايير محاسبة دولية تم تعديلها نتيجة التعديلات التي تمت على المعايير السابقة وهي تشمل عدد كبير من المعايير الدولية للتقارير المالية.

اتخذ مجلس المعايير الدولية لتقارير المالية إجراءات حول محاسبة القيمة العادلة أهمها [1]:

- إصدار تعديلات على المعيار رقم IAS39 بغية معالجة الأدوات المالية عند حدوث حالات نادرة، وتتمثل هذه التعديلات في السماح للبنوك والشركات خلال فترة معينة وفي حالات نادرة إعادة تصنيف الموجودات المالية (غير المشتقات المالية) المحتفظ بها للاتجار أو المتوفرة للبيع، وعرّف الحالات النادرة تلك الناجمة عن حدث منفرد ليس من العادة أو ليس من المحتمل أن يقع؛
- تعديل معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS 07 حول الإفصاحات من أجل اظهار افصاحات اضافية عن الحالات التي يتم فيها إعادة تصنيف الأدوات المالية وأثرها بالأزمة المالية العالمية؛
- إصدار معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS 09 الأدوات المالية (تصنيف وتقييم) للمعالجة المحاسبية للأدوات المالية، وجاء هذا المعيار ليحل ما اشتكى منه كثيرا مستخدمو المعلومات المحاسبية من صعوبة فهم وتطبيق وتفسير المعيار الدولي رقم 39؛
- لقد كانت معايير الإبلاغ المالي تحتوي على متطلبات متباينة لقياس القيمة العادلة للأصول والالتزمات والإفصاح عنها، مما أدى إلى عدم اتساق في الممارسة، فجاء معيار الإبلاغ المالي رقم 13 الخاص بقياس القيمة العادلة كمشروع مشترك بين IASB و FASB لتعديل متطلبات العامة للقياس والإفصاح عن القيمة العادلة.

وفيما يلي أهم التغيرات التي طرأت على متطلبات الإفصاح الواردة في المعيارين (32.39) IAS طبقا لما ورد بالمعيار الدولي IFRS 7 [2]:

1) تعريف متطلبات إفصاح جديدة للقروض والذمم المدينة التي تصنف ضمن مجموعة أدوات مالية تقاس بالقيمة العادلة وتعالج فروق التقييم في قائمة الدخل؛
2) بالإضافة لمتطلبات الإفصاح الموجودة في المعيار 32 فيما يتعلق بالالتزمات المالية المصنفة ضمن المجموعة الواردة في البند (1) أعلاه، فإن المعيار رقم (7) يطلب من المؤسسة الإفصاح عن مقدار التغير في القيمة العادلة للالتزمات المالية غير تلك التغيرات الناتجة عن ظروف السوق والتي تؤدي إلى ظهور مخاطر السوق

[1] حديدي آدم، مرجع سابق، ص ص215:216. بتصرف

[2] رضا ابراهيم صالح، مرجع سابق، ص ص 29:30.

وكذلك يتطلب المعيار (32) الإفصاح عن الانحرافات أو التغيرات عن سعر الفائدة المعياري موضع المقارنة المرجعي (Benchmark) وعن الطريقة المستخدمة في تحديد مقدار التغيرات المتحققة؛

3) عندما تسجل المؤسسة انخفاضا في قيمة أصولها المالية من خلال استخدام المخصصات، فيجب عليها الإفصاح – ولكل فئة من الأصول المالية – عن مطابقة وإظهار مقدار التغير في قيمة ذلك الحساب الذي حصل فيه انخفاض في القيمة، مثال ذلك، استخدام حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لمنع أي تخفيض مباشر في الذمم المدينة، بغرض إظهار مقدار التغير وأسبابه خلال فترة مالية معينة؛

4) إفصاح منفصل عن الخسائر المتحققة من التحوط على التدفقات النقدية و التحوط عن الاستثمارات؛

5) إفصاح منفصل عن الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التقييم العادل للتحوطات والتي تظهر كنتيجة لإعادة قياس أدوات التحوط، وكذلك الإفصاح المنفصل عن كل بند متحوط عليه والذي يرتبط أو ينسب إلى الخطر المتحوط ضده؛

6) الإفصاح عن صافي الأرباح أو الخسائر الناتجة عن "الاستثمارات المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق" و "القروض والذمم المدينة" و "الالتزمات المالية التي تقاس بالتكلفة المستنفذة" ومما تجدر الإشارة إليه، أنه قد حدثت تعديلات على المعيار الدولي IAS 1 عرض القوائم المالية – الإفصاح عن رأس المال، كجزء من مشروع مجلس المحاسبة الدولية معايير لتطوير معيار التقرير رقم 07. حيث أضاف (IASB) المتطلبات الآتية على المؤسسات للإفصاح عنها:

- أهداف وسياسات وإجراءات وعمليات المؤسسة في إدارة رأس المال.
- بيانات كمية عما تعتبره المؤسسة كرأس مال.
- هل التزمت المؤسسة بأي متطلبات خارجية مفروضة حول رأس المال (كالتشريعات المحلية)، وإذا لم تلتزم بذلك، هل من تبعات؟

بعد التطرق إلى القياس والإفصاح المحاسبي وفق القيمة العادلة تبين أنه لم يتم التخلي النهائي عن التكلفة التاريخية إذ كان الاعتماد على النموذج المزدوج في التقييم (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) في جل المعايير التي تم التطرق إليها مثل: IAS 2، IAS 26، IAS 32، IAS 39....إلخ. ولهذا علاقة مع الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي سنتطرق لها في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية و الأمريكية (IASB/FASB)

سوف نتطرق في هذا البحث إلى الأثر من استخدام محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية

1. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

إن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي أحد المكونات الأساسية للإطار النظري للمحاسبة المالية، وهي جسر يربط بين هدف الإبلاغ المالي من ناحية ومفاهيم الاعتراف والقياس من ناحية أخرى كما أنها تعد من السمات والمزايا التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية، كما أنها الصفات التي تجعل المعلومات المحاسبية ذات فائدة كبير[1].

من الأهمية جدا أن نذكر بأن المعلومات المحاسبية وبغض النظر عن مصدرها الذي قد يكون نابعا من المحيط الداخلي أو من المحيط الخارجي يجب أن تتمتع بعدة خصائص نوعية لكي تكون مفيدة لمتخذ القرار والذي أعدت في النهاية له[2]. وسوف نتطرق إلى هذه الخصائص حسب ما تناولها (IASB)

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق مجلس معايير محاسبة الدولية IASB:

لقد أوصى مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB بأن اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يتطلب اختبار أثرها على أربع خصائص أساسية من شأنها جعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها[3]. وقد تم اعتماد اطار إعداد وعرض البيانات المالية من قبل IASB عام 1989 وفي ما يلي عرض هذه الخصائص الأربعة:

1. **الخصائص النوعية الرئيسية:** حسب IASB يمكن تصنيفها إلى أربع خصائص نوعية تتمثل في:

القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة.

(أ) **القابلية للفهم:** إذ تحكم فيها مجموعة من الخصائص تتعلق بالمستخدم نفسه والمعلومات ذاتها، وتعمل كحلقة وصل بينها (متخذ القرار والمعلومات المحاسبية)[4]. وتعد من الخصائص الأساسية التي تخوِل للمستخدمين لهذه المعلومات الذين يمتازون بقدر معقول من الدراية المحاسبية، بادراك الهدف والمغزى من المعلومات التي تم عرضها في التقارير المالية[5].

---

[1] كريمة علي كاظم الجوهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد التسعون، 2011 ، ص 113.

[2] Richard G. Schroeder; Myrtle W. Clark; and Jack M. Cathey; Accounting Theory and Analyses, John Wiley & Sons, Inc. 2001. Page 19.

[3] حمدي فلة، مرجع سابق، ص 27.

[4] زيد عائد مردان، ابراهيم عبد موسى السعري، مرجع سابق، ص 227. بتصرف

[5] Kieso, Donald, Warfield, Terry, Weygandt. Intermediate Accounting, (12th ed) John Wiley and sons Inc, New York USA, 2007, P 32.

تقضي هذه الخاصة أن تكون المعلومات المالية المتوفرة قابلة للفهم المباشر من مستخدمها، الذي يشترط أن يتوفر فيهم درجة من المعرفة والوعي تمكنهم من فهم هذه المعلومات وتقييمها، ومن جهة أخرى يجب على معدي هذه المعلومات مراعاة ذلك، وفي الاخير يجب التنويه أن خاصية القابلية للفهم لا تقضي بالضرورة عرض المعلومات السهلة فقط بل تركز على ذات الأهمية النسبية وعرضها بأسهل طريقة ممكنة[1].

إن قابلية المعلومات المحاسبية للفهم يعتبر شرطا هاما للحكم على خلاصة استخدام المعلومات المالية والاستفادة منها ويعتمد في ذلك على مؤشرين هامين هما[2]:

- درجة الوضوح والبساطة؛
- مستوى الفهم والادراك والوعي لدى مستخدمي المعلومات.

ومما سبق نستنتج أن القابلية للفهم تركز على أن تكون المعلومات المحاسبية غير غامضة مما يسهل على مستخدمها فهمها والتحقق من قيمتها وتحقيق الفائدة منها في اتخاذ القرار الرشيد، إذ تجمع بين العرض المبسط ومهارة ومستوى الفهم والادراك للمستخدم لهذه المعلومات في فهمها.

(ب) **الملاءمة:** حتى تكون المعلومات مفيدة، فإنه يجب أن تكون ملاءمة لحاجات متخذي القرارات، وتمتلك المعلومات حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية خاصية الملاءمة، عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعزيز أو تصحيح تقييماتهم الماضية.

وترتبط خاصية الملاءمة بمفهوم المادية وقد ورد هذا المفهوم في كثير من الأطر المفاهيمية للمحاسبة، فقد عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية المادية في الفقرة (30) من إطاره المفاهيمي " :يعتبر البند مادياً أو ذا أهمية نسبية إذا ما كان حذفه أو عرضه بشكل خاطئ سيؤثر في قرارات المستخدمين الاقتصادية المبنية على واقع القوائم المالية، وعليه فإن مفهوم المادية يضع حداً فاصلاً أو نقطة قطع للملاءمة كونها خاصية أساسية يجب أن تتصف بها المعلومات لكي تكون مفيدة"[3].

(ج) **الموثوقية:**

الموثوقية للمعلومات المحاسبية تقدر بمقدار المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية الخالية من الأخطاء والتحيز في العرض، والتصور الصادق للأحداث والعمليات الاقتصادية، وتمثل خاصية الموثوقية في المعلومات

[1] هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، بتعاون مع مخبرالتمويل مالية الاسواق ومالية المؤسسة، مداخلة مقدمة في ملتقى العلمي الدولي حول – الإصلاح المحاسبي في الجزائر–، جامعة ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص 6. بتصرف.

[2] ناصر محمد علي الهلي، مرجع سابق، ص59.

[3] رضا ابراهيم صالح، مرجع سابق، ص34.

المحاسبية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية واختيار المعلومات المفيدة لهم[1].

ويمكن أن تكون المعلومات ملاءمة ولكن غير موثوقة، لدرجة أن الاعتراف بها من المحتمل أن يكون مضللاً، فعلى سبيل المثال :إذا كانت مشروعية الأضرار المطالب بها ومبلغها بموجب إجراء قانوني موضع نزاع، فإن اعتراف المشروع بكامل المبلغ المطالب به في قائمة المركز المالي من الممكن أن يعد غير مناسب على أنه من الممكن أن يكون مناسباً الإفصاح عن المبلغ وظروف المطالبة[2].

وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية الآتية[3]:

- **التمثيل الصادق** :لتكون المعلومات موثوقة يجب أن تمثل العمليات المالية بصدق والأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها بشكل معقول.
- **الجوهر فوق الشكل**: لكي تمثل المعلومات المعروضة العمليات المالية والأحداث الأخرى تمثيلاً صادقاً، والتي من المفترض أنها تمثلها، وعندما يختلف الجوهر الاقتصادي للعملية عن شكلها القانوني، فإن صفة الجوهر فوق الشكل تتطلب أن تتم المحاسبة والتقرير عن جوهر العملية وآثارها، وليس عن شكلها القانوني فحسب. إن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائماً متطابقاً مع تلك الظاهرة في شكلها القانوني، مثال ذلك أنه في المعاملات المالية ما بين الشركة الأم والشركات التابعة لها، فإنه يجب إلغاء الأثر المالي لكافة العمليات المتبادلة فيما بينهما، مثل أرصدة المدينين والدائنين المستحقة لكل طرف على الآخر ومثل المبيعات التي تحدث بينهما والتي لم يتم إعادة بيعها لأطرف خارجية، لأنها تعتبر من حيث الجوهر منشأة واحدة، ولكن من حيث الشكل فهي منشآت اقتصادية كل منها ذات شخصية اعتبارية مستقلة.
- **الحياد**: بصفة عامة يقصد بحياد للمعلومات: "تجنب ذلك العمل المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين"[4].

حتى تكون موثوقة يجب أن تكون المعلومات التي تحتويها البيانات المالية محايدة، أي خالية من التحيز، ولا يعتبر التقرير المالي محايدا إذا كان اختيار أو عرض المعلومات يؤثر على عملية اتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة محددة سلفاً[5].

[1] دونالد كيسو وجيري، مرجع سابق، ص70.
[2] رضا ابراهيم صالح، مرجع سابق، ص34.
[3] نفس المرجع، ص35.
[4] ناصر محمد علي الهلي، مرجع سابق، ص52.
[5] حديدي آدم، مرجع سابق، ص134.

كما أن المعلومات المحاسبية تخدم جهات متعددة ومختلفة من مستخدمي المعلومات لدرجة أحيانا تكون مصالحهم متعارضة بعض الشيء، ولكن هذا التعارض أو التناقض في المصالح لا يستدعي من المحاسب أو حتى المراجع الخارجي للحسابات أن يتحيز في اعداد الحسابات والإفصاح والمصادقة عليها لصالح فئة معينة على أخرى[1].

- **الحذر**: لابد أن يتعامل معدو البيانات المالية مع حالات عدم التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، والاعتراف بها من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومداها، عن طريق ممارسة الحذر عند إعداد التقارير المالية، إذ يقصد به تبني درجة من الاحتراس في اتخاذ الاحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد، بحيث لا ينتج عنها التضخم للأصول والدخل أو تقليل الالتزمات والمصروفات إن ممارسة الحذر لا يسمح مثلا بإجاد احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها، أو تقليل متعمد للأصول والدخل أو المبالغة المتعمدة للالتزمات والمصروفات، لأن التقارير المالية لن تكون محايدة، وعليه فإنها لن تمتلك خاصة الموثوقية[2].

ويتطلب الحذر حسب الفقرة (37) من الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبة الدولية ضرورة بذل العناية الكافية وأخذ الحيطة والحذر بعين الاعتبار عند ممارسة حكم معين حول وضع التنبؤات والتقديرات المطلوبة تحت ظروف عدم التأكد[3].

- **الاكتمال**: لتكون موثوقة، فإن المعلومات في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، وأي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملائمتها[4].

(د) **قابلية المقارنة**[5]: يجب أن يتمكن المستخدمون من إجراء مقارنة للقوائم المالية للمؤسسة على مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزها المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة من أجل التقييم النسبي لمراكزها المالية، والأداء والتغيرات في المركز المالي، ومن هنا فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والإفصاح عنها يجب أن يتم على أساس ثابت على مرور الزمن ضمن المؤسسة وبطريقة متماثلة في كل المؤسسات. ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة، إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية، وعن أي تغير في هذه السياسات وآثار هذا التغير، بحيث يمكن المستخدمون من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية

[1] ناصر محمد علي الهلي، مرجع سابق، ص52.
[2] حديدي آدم، مرجع سابق، ص 134. بتصرف
[3] رضا ابراهيم صالح، مرجع سابق، ص35.
[4] حديدي آدم، المرجع السابق، ص 135.
[5] رضا ابراهيم صالح، مرجع سابق، ص ص 38:37.

المستخدمة في المؤسسات للعمليات المالية المشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المؤسسات المختلفة، فالالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة. إن قابلية المعلومات للمقارنة وما يطلبه ذلك من ثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية تعتبر خاصية متداخلة مع خاصيتي الملاءمة والموثوقية .وتربط خاصية القابلية للمقارنة بمبدأ الاتساق أو التماثل وذلك بهدف إمكانية تحقيق المقارنة عبر الفترات المالية المختلفة نتيجة استخدام نفس المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى، أي تعتبر خاصية الثبات متحققة عندما يتم استخدام نفس المعالجة المحاسبية لنفس الحدث وعلى طول الفترات، وهذا لا يمنع من تغيير المبادئ أو السياسات المحاسبية إذا كان ذلك أفضل وأكثر نفعاً، ولكن بشرط وجود ما يبرر هذا التغيير والإفصاح عن ذلك، ويجب توضيح سبب تفضيل الأسلوب الجديد والإفصاح عن طبيعة وأثر التغيير في فترة حدوثه وكذلك أثره المتراكم على الفترات السابقة . وتبرز أهمية هذه الصفة من أن أحد الأهداف الأساسية للمحاسبة هو عرض تقارير مالية وعلى أساس مقارن، كون الأرقام المحاسبية المفردة ذات محتوى معلوماتي منخفض ونادراً ما تكون ذات صبغة إخبارية، وعند مقارنتها مع أرقام أخرى مثل أرقام التقارير المالية للسنوات السابقة للمؤسسة نفسها، فإن هذه الأرقام المقارنة تصبح أكثر فائدة للعديد من الأمور. وفي الجدول الموالي سنعرض ملخص للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من منظور واضعي المعايير المحاسبية:

الجدول رقم (02-03): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من منظور واضعي المعايير المحاسبية

مجلس معايير المحاسبية المالية FASB	مجلس معايير المحاسبية الدولية AISB	مشروع الاطار المفاهيمي المشترك
خاصيتين رئيسيتين: **1. الملاءمة:** • التوقيت الملائم • القيمة التنبوئية • قيمة التغذية العكسية **2. الموثوقية:** • التمثيل الصادق • القابلية لتحقيق • الحياد قابلية المقارنة خاصية متداخلة بين الخاصيتين السابقتين	**أربعة خصائص نوعية رئيسية:** **1. القابلية للفهم** **2. الملاءمة:** • التوقيت الملائم • القيمة التنبوئية • قيمة التغذية العكسية • الأهمية النسبية **3. الموثوقية:** • التمثيل الصادق الجوهر • الجوهر فوق الشكل • الحياد	**خاصيتين رئيسيتين:** **1. الملاءمة** **2. التمثيل الصادق** أربعة خصائص نوعية داعمة: • القابلية للمقارنة • القابلية لتحقيق • التوقيت المناسب • القابلية للفهم

	• الحيطة والحذر • الاكتمال **4. قابلية المقارنة**	

المصدر :احمودة وفاء، مرجع سبق ذكره، ص108.

وبعد عرض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق منظور IASB و FASB يمكن إبراز أهم معالم الاختلاف بينهما في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-04): أوجه الاختلاف في منهج الفكر المحاسبي بين FASB وIASB من خلال المقارنة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

التسلسل	البند	مجلس معايير المحاسبة الامريكية FASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB
1	الخصائص الأساسية	الملاءمة الموثوقية	القابلية للفهم، الملاءمة، الموثوقية، قابلية المقارنة
2	الخصائص الثانوية	القابلية للمقارنة، الثبات، والاتساق	-

3	الخصائص الفرعية – للملاءمة – الموثوقية	القدرة التنبؤية، قيمة التغذية العكسية والوقت المناسب – قابلية التحقق – التمثيل الصادق – الحيادية	–الخاصية الفرعية في المادية –ان القدرة التنبؤية والتغذية العكسية هما صفتان متداخلتان، حيث إن المعلومة ما قد تحتوي على هاتين القيمتين معا، ومن جهة أخرى فليس من الضرورة ان تكون المعلومات على شكل تنبؤية، وبالتالي فإن هذا الدور للمعلومات متضمن في مفهوم قيمة الملاءمة. – الجوهر فوق الشكل – التمثيل الصادق – الحياد – الحذر – الاكتمال
4	المحددات	– الموازنة بين التكلفة والمنفعة – المادية	– التوقيت المناسب – الموازنية بين التكلفة والمنفعة – الموازنة بين الخصائص النوعية – الصورة الصحيحة العادلة/ التمثيل العادل

المصدر: جمال علي عطية طرايرة، التوجه الحديث للفكر المحاسبي، وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن، اطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، جامعة عمان العربية لدراسات العليا، 2005، ص71.

المطلب الرابع: تأثير استخدام القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (مقارنة مع التكلفة التاريخية)

1. تأثير استخدام القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

لقد طالب المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB المتعلق بالملاءمة والموثوقية استخدام أكبر لمقياس القيمة العادلة في القوائم المالية، ويعزى ذلك إلى أن معلومات القيمة العادلة أكثر ملاءمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين، مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية، حيث أن مثل هذه المقاييس تعكس بشكل أفضل

الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشرة لبياناتها المالية، كما تسهل بشكل أفضل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية[1].

وأوصى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بأنه عند اعتماد على القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يتطلب اختبار أثرها على أربع خصائص أساسية من شأنها جعل المعلومات المحاسبية مفيدة للمستخدمين، وهي خاصية الملاءمة، والموثوقية والقابلية لمفهم والقابلية للمقارنة[2].

كما يشير معيار المحاسبة الدولي رقم IAS 32 فقرة 87 إلى أن معلومات القيمة العادلة تعد مفيدة في العديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية، فقد نصت الفقرة إلى أن:" معلومات القيمة العادلة واسعة الاستخدام في الاغراض التجارية لتحديد الوضع المالي العام للمشروع وفي اتخاذ قرارات حول أدوات مالية منفردة، كما أنها مفيدة في عديد من القرارات المتخذة من مستخدمي البيانات المالية، حيث أنها في كثير من الأحيان، تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأدوات. وتمكّن معلومات القيمة العادلة من إجراء مقارنات بين أدوات مالية لها نفس الخصائص الاقتصادية بغض النظر عن الهدف منها ومتى تم إصدارها أو شراؤها ومن قام بذلك، وتوفر القيمة العادلة أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة الأموال عن طريق توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء أو البيع أو الاحتفاظ بأصول مالية وتكبد الالتزمات المالية أو الاحتفاظ بها أو سدادها، وعندما لا يظهر المشروع الأصل المالي أو الالتزام المالي بالقيمة العادلة في الميزانية العمومية فإنه يقوم بتوفير معلومات القيمة العادلة من خلال افصاح إضافي"[3].

ويمكن تلخيص ما أشار له المعيار المحاسبة الدولي رقم 32 فقرة 87 إلى أن معلومات القيمة العادلة في كثير من الحالات تؤدي إلى ما يلي[4]:

- تعكس تقدير الأسواق المالية القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأدوات؛
- تمكن معلومات القيمة العادلة من إجراء مقارنات بين أدوات مالية لها غالبا نفس الخصائص الاقتصادية بغض النظر عن الهدف منها و متى تم إصدارها أو شراؤها و من قام بذلك؛
- توفر القيمة العادلة أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة الأموال عن طريق توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء أو البيع أو الاحتفاظ بأصول مالية وتكبد الالتزمات المالية أو الاحتفاظ بها أو سدادها.

[1] جميل حسن النجار، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العاملة في فلسطين – من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين–، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، المجلد 09، العدد 03، 2013، ص4.

[2] تامر باسم جابر الأغا، مرجع سابق، ص55.

[3] وليد زكرياء صيام، أثر تطبيق القيمة العادلة على ملائمة المعلومات المحاسبية، المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع – القيمة العادلة والإبلاغ المالي، جمعية المحاسبين الأردنيين بالتعاون مع الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، المملكة الأردنية الهاشمية، يومي 14:13 سبتمبر، 2006، ص5.

[4] منصور فيحان دعسان الميطري، مرجع سابق، ص 37.

والمعلومات المحاسبية التي تمتاز بالملاءمة والتي توفرها محاسبة القيمة العادلة تمكّن مستخدميها من[1]:

- تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية؛
- تعزيز التوقعات الحالية أو أحداث تغيير في هذه التوقعات. وهذا يعني أن المعلومات الملاءمة تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة؛
- تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية؛ تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه القرارات.

ويمكن توضيح علاقة وتأثير استخدام القيمة العادلة في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فيما يلي:

الجدول رقم (02-05): علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الخصائص	القيمة العادلة
الملاءمة	1. يقصد بها ملاءمة المعلومات للتوقيت المناسب أو التنبؤ بالمستقبل أو التقييم الارتدادي وإمكانية التحقق من التوقعات؛ 2. تطبيق معلومات القيمة العادلة بشكل أوسع في النشاط التجاري لتحديد الوضع المالي للمشروع وفي اتخاذ قرارات حول أدوات مالية منفردة، كما أنها ملاءمة للقرارات المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المالية فهي تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية لتدفقات النقدية المتوقعة لهذه الأدوات؛ 3. عدم ملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية في ظل التضخم إذا كانت معدة وفقا لأساس التكلفة التاريخية، ويعد هذا الأساس غير صالح ولذلك يتم التوجه إلى القيمة العادلة حيث يتم الاستعانة بطرق تتضمن تعديلا يعكس آثار التضخم وتأخذ في الحسبان التغير في المستوى العالم في الأسعار.
الموثوقية	1. يقصد بها نوعية المعلومات المحاسبية التي يجب أن تتوافر فيها ثلاثة سمات هي القابلية لتحقيق والصدق والحياد؛ 2. وبمطابقة خصائص الموثوقية على المعلومات المحاسبية التي توفرها القيمة العادلة يلاحظ أنها تتحقق بشرط توافر مقومات الأسواق النشطة لكافة العناصر المحاسبية؛ 3. وعلى جانب آخر يمكن القول أن هناك الكثير من عناصر الأصول والالتزمات ليس لها سوق نشطة الامر الذي يجعل تقديرات القيمة العادلة ذاتية مما يزيد من عدم دقة التقارير المالية وجودتها وتفقد معها الموثوقية بأركأنها الثلاثة لاعتمادها على التقدير الشخصي.
	1. يقصد بها تطبيق المؤسسة نفس المعالجات المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى ولا

[1] قرين حاج قويدر قرين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 10، 2010، ص 280.

الثبات	يمنع من تغيير الطرق المحاسبية التي تستخدم من فترة لأخرى إذا ثبت أفضليتها وملأمتها بشرط الإفصاح عن طبيعة ومبررات هذا التغير وأثره على التقارير المالية؛ 2. وبالتطبيق على محاسبة القيمة العادلة يلاحظ تعدد نماذج أو مداخل تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزمات فمن تكلفة الاحلال إلى صافي القيمة البيعية تم القيمة السوقية وصافي القيمة الحالية وصافي التدفقات النقدية المستقبلية إلى غير ذلك مما يجعل طرق القياس متنوعة كما أن تطبيق النموذج المختلط لا يؤدي إلى تحقيق خاصية الثبات.
القابلية للمقارنة	1. يقصد بها قابلية المعلومات المحاسبية الخاصة بمؤسسة معينة للمقارنة بمعلومات مماثلة عن مؤسسة أخرى مماثلة في نفس الفترة المالية أو على مستوى نفس المؤسسة لعدد من الفترات المالية؛ 2. ترتبط خاصية الثبات والقابلية للمقارنة فهما وجهان لعملة واحدة وبما أن المعلومات المحاسبية عن القيمة العادلة تفتقد للثبات فهي بذلك تفتقد القابلية للمقارنة وذلك بسبب تعدد نماذج تقديرات القيمة العادلة لعناصر الأصول والالتزمات المالية، نتيجة تعدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة للأداة المالية وخاصة عند تعدد أساليب التقييم المستخدمة.

المصدر: سيد عبد الفتاح صالح حسين، تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة وممارسة المحاسبة الابتكارية وأثرها على جودة التقارير المالية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد 02، 2009، ص517.

إن منهج القيمة العادلة يزود المستثمرين بوعي وبصيرة ونظرة تنبؤية مستقبلية بقيمة المؤسسة، ويمتاز باعتماده أساساً على أسعار السوق الجارية كمقياس عادل وملائم للقيمة، بشرط توافر سوق نشطة ومنظمة ذات معلومات صحيحة وموثوقة في ظل فرضية كفاءة السوق. وعكس ذلك فإن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها دون مراعاة ذلك قد تكون مضللة، وتكون الاحتمالات مفتوحة لتفسيرات متعددة ومتناقضة، كما تتأثر دقة استخدام التكلفة التاريخية بمعدلات التضخم التي كلما ارتفعت تزيد من أخطاء القياس مقارنةً مع استخدام القيمة العادلة، التي تكون أكثر دقة [1].

من كل هذا نقول أن: "العلاقة بين القيمة العادلة والمعلومات المالية المحاسبية هي علاقة تكاملية باعتبار القياس وفق القيمة العادلة يؤثر بالأيجاب على الملاءمة والموثوقية المعلومات المحاسبية المالية، أي القيمة العادلة تقوم بالتكامل مع المعلومات المحاسبية والمالية لتحقيق خصائصها النوعية وإضفاء الجودة عليها، وكل ما كان التطبيق الدقيق للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة كلما أثر ذلك في دعم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية"[2].

[1] روحي وجدي عبد الفتاح عواد، محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية، مذكرة ماجيستر، تخصص محاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2010، ص ص 46:45. بتصرف

[2] حمدي فلة، مرجع سابق، ص 33.

2.مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وعلاقتهما بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

بخصوص تأثير استخدام تقديرات القيم العادلة في خصائص المعلومات المحاسبية أوضح بعض الباحثين أن القيم العادلة ينتج عنها معلومات أكثر ملاءمة ولكن بأقل موثوقية، وذلك كما يتضح من المقارنة الآتية من استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي وكذا المعلومات الناتجة عن استخدام التكلفة التاريخية[1]:

الجدول رقم (02-06): مقارنة توضح علاقة التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الخصائص	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
الملاءمة	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول والالتزمات وبالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكدا تحمل الديون وتسديدها	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك فقط فيما يتعلق بقرارات اقتناء أو بيع الأصول أو تحمل الديون وتسديدها، بينما تتجاهل تأثيرات المتعلقة بالاستمرار في الحيازة أو تحمل الالتزمات.
الموثوقية	تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم وهذا بدوره قد يتطلب الدخول في تقديرات ما قد يؤدي مشاكل تتعلق بالموثوقية.	تعتمد القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية دون الاشارة إلى البيانات السوقية الحالية.

المصدر: حمدي فلة، مرجع سبق ذكره، ص 31.

من الجدول أعلاه **يستنتج** الطالب أن القياس بالقيمة العادلة يضفي للمعلومات المحاسبية صبغة الملاءمة وكذلك بالنسبة لخاصية الموثوقية في حالة كون السوق نشطاً، (أي تجمع بين كفاءة الخاصيتين في حالة كون السوق كفئ) وهما يمثلان أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بينما التكلفة التاريخية تتجاهل الحركة الديناميكية لواقع شديد التغيرات خاصة على النطاق الاقتصادي والمالي مما يجعلها أقل ملاءمة و لا توفر معلومات محاسبية ذات خصائص نوعية، إلا أنها تمتاز بأكثر موثوقية.

هذا ما يفسر عدم التخلي عن التكلفة التارخية واستخدام النموذج المزدوج في التقيم في عدة معايير محاسبية خاصة وأننا نلاحظ بأن خاصيتي الملاءمة والموثوقية يمتازان بعلاقة تداخل فيما بينهما وبدرجة عالية من التأكد بصفتهم من الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة في اتخاد القرارات، ومن أهم المعايير لتقييم جودة المعلومات المحاسبية التي أكد عليها كل من مجلس معايير المحاسبية المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية (FASB/AISB) .

[1] حمدي فلة، مرجع سابق، ص 31.

المبحث الثالث: متطلبات ومجالات تطبيق القيمة العادلة وفقاً للمعايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي (IAS وIFRS)

سنعرج في هذا المبحث على كل من متطلبات تطبيق القيمة العادلة وفقا للمعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية والمجالات التي تطبق فيها والمزايا والعيوب المتولدة من المعالجات المترتبة عن تطبيق هذه الأخيرة.

المطلب الأول : متطلبات تطبيق القيمة العادلة وفق لمعايير المحاسبة الدولية.

إن توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو استخدام متزايد لمفهوم القيمة العادلة، وعملية قياس الأصول والالتزمات بقيمتها العادلة هو محور البحث والاهتمام حاليا ولاسيما في البلدان التي تبنت معايير المحاسبة الدولية مؤخرا، وقد تضمن العديد من معايير المحاسبة الدولية مفهوم القيمة العادلة بشكل أو بآخر، ويمكن تقسيم البنود التي أشارت إلى هذا المفهوم إلى الأقسام التالية [1]:

1. متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة؛
2. قواعد الإفصاح عن القيمة العادلة؛
3. متطلبات الإفصاح عن معلومات تساعد في تقدير القيمة العادلة.

وتهدف هذه المتطلبات إلى مواكبة تطور حاجات مستخدمي البيانات المالية، في ظل التطور الصناعي والتكنولوجي، وظهور الشركات العملاقة، وانفتاح الأسواق العالمية وحرية حركة رؤوس الأموال عبر العالم، مما ترتب عليه طلب متزايد على المعلومات وخاصة المالية منها لاتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة.

ولقد بينت بعض الدراسات أن القيمة العادلة تعتبر مفيدة إذا كان لها قوة تقديرية لقيمة الأسهم السوقية للمؤسسة، وحتى يتحقق ذلك لابد أن تقدم هذه القيمة المحاسبية معلومات ملاءمة للمستثمرين لتقييم المؤسسة، وأن تكون هذه القيمة مقاسة بشكل موثوق، وبالتالي فإن المؤسسة يجب أن تتبنى باستمرار تقييم نشاطها وعملياتها في ضوء تحركات أسعار السوق للموارد، سواء أكانت مدخلات أم مخرجات لهذه الآنشطة والعمليات.

ومن هنا فقد كان هناك توجه واضح من مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنه حتى ولو لم يكن هناك مقدرة على تحديد القيمة العادلة لأي بنود ليتم الاعتراف به بهذه القيمة في القوائم المالية أو الإفصاح عنها في الايضاحات المرفقة، فإنه يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات أخرى قد تكون مفيدة في تحديد القيمة العادلة للبند موضوع البحث أو القياس[2].

وبناء على ما سبق سنحاول تحديد قواعد الإفصاح ومتطلباتها التي قد تفيد في تقدير القيمة العادلة لأي أصل أو التزام أو قد تكون لها دور مؤثر في تحديد القيمة السوقية للأدوات المالية للمؤسسة وقد تم تضمين هذه المتطلبات

[1] هواري معراج، حديد آدم، دور القياس والإفصاح بالقيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية – بالاشارة إلى البنوك التجارية الجزائرية، مجلة الحقوق والعلوم الآنسانية، العدد الاقتصادي18، ص255.

[2] هوام جمعة، حديدي ادام، مرجع سابق، ص ص 69:67

والقواعد ضمن مؤشر الإفصاح عن القيمة العادلة أو أي معلومة تفيد في تقدير القيمة العادلة والمعتمدة في هذه الدراسة ومن بين هذه المتطلبات ما يلي[1]:

1. كافة قواعد الإفصاح ومتطلباته التي تضمنت إظهار أي انخفاض في قيمة الأصول؛
2. البنود المتعلقة بمحافظ التسهيلات لدى البنوك، والتي من الممكن الاستفادة منها في تقدير القيمة الممكن تحصيلها من الديون، ومثال على ذلك الإفصاح عن الديون المعدومة، والمبالغ المستردة منها والقروض التي لا يحتسب عليها فوائد؛
3. المخاطر التي تتعرض لها البنوك أو أي إجراءات قامت بها للتحوط لهذه المخاطر؛
4. إفصاح عن طبيعة التغير المادي في التقديرات المحاسبة وقيمته؛
5. الإفصاح عن أية تعاملات مع الأطراف ذات العلاقة لما لهذه التعاملات من أتر في تحديد السعر السوقي للسهم، خاصة إدا ما ارتبطت هذه التعاملات بمخصصات ديون مشكوك في تحصيلها أو أقساط قروض مستحقة؛

كما يمكن من خلال الجدول التالي إظهار أهم متطلبات الاعتراف ببنود القوائم المالية بالقيمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية:

الجدول رقم (02-07): متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

رقم المعيار	البيان	متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة
02	**المخزون**	الفقرة 06: يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل.
16	**الممتلكات والتجهيزات والمعدات**	الفقرة21: قد يتم امتلاك الممتلكات والتجهيزات والمعدات عن طريق تبادل كلي أو جزئي مع بنود مختلفة من الممتلكات والتجهيزات والمعدات أو غيرها من الموجودات، وتقاس تكلفة تلك البنود بالقيمة العادلة للأصل المستلم والذي يعادل القيمة العادلة للأصل المضحى به بعد تعديله بأية مبالغ نقدية أو غير نقدية معادلة يتم مبادلتها؛ الفقرة29: المعالجة البديلة المسموح بها: بعد الاعتراف المبدئي كالأصل يجب أن يظهر بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات بقيمة إعادةالتقييم، والمتمثلة في القيمة العادلة في تاريخ إعادةالتقييم مطروح منه الاستهلاك المتراكم اللاحق و أية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة لاحقا، ويجب تنفيذ إعادةالتقييم بشكل دوري بما يحقق عدم اختلاف القيم المسجلة جوهريا عن تلك التي ستحدد باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الميزانية؛ الفقرة34: عندما يعاد تقييم بند من الممتلكات والتجهيزات والمعدات يجب إعادةتقييم كل مجموعة الممتلكات و التجهيزات والمعدات التي ينتمي إليها الأصل.

[1] هوام جمعة، حديدي ادام، مرجع سابق، ص 69

18	الإيراد	الفقرة 09: يجب قياس الإيرادبالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام.
19	تكلفة منافع الموظفين	الفقرة50: تشل محاسبة المؤسسة لخطط المنافع المحددة الخطوات التالية: الجزء الثالث: تحديد القية العادلة لأية موجودات الخطى (انظر الفقرات 102-104) القرة54: يجب أن يكون المبلغ المعترف به على أن مطلوب منافع هو صافي إجمالي المبالغ التالية: الجزء الرابع: يخصم من تلك أيضا القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية للموجودات (اصول) الخطة (ان وجدت) التي سيتم منها تسوية الالتزمات مباشرة (انظر الفقرات 102-104)؛ القرة102: يتم ازالة القيمة العادلة لموجودات أيه خطة عند تحديد المبلغ المعترف به في الميزانية العمومية بموجب الفقرة 54، وعندما لا يتوفر سعر للسوق يتم تقدير القيمة العادلة لموجودات الخطة على سبيل المثال يخصم التدفقات النقدية المستقبلية باستخدام سعر خصم بعكس كلا من المخاطرة المتعلقة بموجودات الخطة والاستحقاق أو التاريخ المتوقع للتصرف في هذه الموجودات (أو إذا لم يكن لها استحقاق الفترة المتوقعة حتى تسوية الالتزام المتعلق بذلك).
20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	الفقرة07: يجب أن يعترف بالمنح الحكومية، تلك المنح غير المالية المقدرة بالقيمة العادلة؛ الفقرة24: يجب أن تعرض المنح الحكومية الخاصة بالموجودات، ويشمل ذلك المنح غير المالية المقدرة بالقيمة العادلة في الميزانية كإيرادمؤجل أو بطرح المنحة للوصول إلى القيمة الدفترية الأصلية.
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	الفقرة32: يجب إثبات استتمارات برنامج منافع التقاعد بالقيمة العادلة، في حالة الأوراق المالية القابلة للبيع فإن القيمة العادلة هي القيمة السوقية، ولكن عندما لا يتوفر تقدير للقيمة العادلة لاستتمارات البرنامج فيجب الإفصاح عن أسباب عندم استخدام القيمة العادلة.
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة	الفقرة 24: يجب على المصرف إظهار القيمة العادلة لكل مجموعة من بياناته الحسابية الختامية سواء كانت موجودات أو مطلوبات كما ينص على ذلك المعيار المحاسبي الدولي 32 "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض". والمعيار المحاسبي الدولي 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.
32	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	الفقرة 51: في حالة التخلص من أصل مالي بأكمله، ونتج عن ذلك أصل مالي أو التزام مالي جديد، فيجب الاعتراف بهذا الأصل أو الالتزام الجديد بالقيمة العادلة؛ الفقرة 69: بعد الاعتراف المبدئي، يجب قياس الموجودات المالية بما فيها المشتقات بالقيمة العادلة، ماعدا القروض والذمم والاستتمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق والأصول المالية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة موثوقية؛ الفقرة 91: إذا توفر مقياس موثق للقيمة العادلة لأصل، ولم يكن ذلك متوفرا سابقا، فإنه يجب إعادةقياس هذا الأصل بالقيمة العادلة؛ الفقرة 93: بعد الاعتراف المبدئي، يجب قياس المطلوبات المحتفظ بها للمتاجرة أو الناتجة عن المشتقات لغير غأيات للتحوط بالقيمة العادلة.

38	**الموجودات غير الملموسة**	القرة24: المعالجة البديلة المسموح بها: بعد الاعتراف المبدئي، يتم قياس الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة (المبلغ المعاد تقييمه مخصوما من اطفاءات وخسائر متراكمة لاحقة)؛ الفقرة27: إذا تم امتلاك أصل غير ملموس في عميلة ضم الأعمال (دمج المنشآت)، فإن تكلفة هذا الأصل تكون بناء على القيمة العادلة تاريخ الامتلاك؛ الفقرة33: إذا تم الحصول على أصل غير ملموس بموجب منحة حكومية، فقد يختار المشروع الاعتراف بكل من الأصل غير الملموس والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا؛ الفقرة34: إذا تم مبادلة أصل غير ملموس بآخر غير مشابه به، يتم قياس تكلفة هذا الأصل بالقيمة العادلة للأصل المستلم؛ القرة35: إذا كان الأصل الأخر في عملية التبادل مشابها للأصل المسلّم فلا يعتر بأي إيرادأو خسارة للعملية، إلا أن القيمة العادلة للأصل المستلم قد توفر دليلا على انخفاض قيمة الأصل المسلم.
39	**الأدوات المالية: الاعتراف والقياس**	الفقرة51: في حالة التخلص من أصل مالي بكامليه، ونتج عن ذلك أصل مالي أو التزام مالي جديد، فيجب الاعتراف بهذا الأصل أو الالتزام الجديد بالقيمة العادلة؛ الفقرة69: بعد الاعتراف المبدئي، يجب قياس الموجودات المالية بما في ذلك المشتقات بالقيمة العادلة بدون أي خصم لتكاليف التي تتحملها عند البيع أو أي تصرف أخر، ما عدا القروض والذمم والاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق والأصول المالية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية؛ الفقرة91: إذا توفر مقياس موثوق للقيمة العادلة للأصل، ولم يكن ذلك متوفرا سابقا، فإنه يجب إعادةقياس هذا الأصل بالقيمة العادلة؛ الفقرة93: بعد الاعتراف المبدئي، يجب قياس المطلوبات المحتفظ بها للمتاجرة أو الناتجة عن المشتقات لغير غأيات التحوط (ما عدا المطلوب المشتق المرتبط بتسليم إدارة حقوق ملكية غير مدرجة)بالقيمة العادلة.
40	**الممتلكات الاستثمارية**	الفقرة 24: يتوجب على المؤسسة اختيار نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة كسياسة محاسبية للقياس اللاحق على أن تطبق الساسة المختارة على كل الممتلكات الاستثمارية؛ الفقرة 19: يجب على المؤسسة إذا أختارت نموذج القيمة العادلة الاستمرار في ذلك، إلى أن يتم استبعاد الممتلكات الاستثمارية حتى لو أصبحت العمليات السوقية أقل تكرارا، أو أسعار السوق أقل توفرا؛ الفقرة 54: إذا تم تحويل ممتلكات استثمارية مقيمة بالقيمة العادلة إلى ممتلكات مشغولة من قبل المالك، تكون التكلفة المثبتة لهذه الممتلكات هي قيمتها العادلة بتاريخ التحول؛ الفقرة 55: إذا تم تحويل ممتلكات مشغولة من قبل المالك إلى ممتلكات استثمارية، تثبت القيمة العادلة في تاريخ التحويل.

41	**الزراعة**	الفقرة 10: أحد شروط الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي أن يكون من الممكن قياس قيمته العادلة أو تكلفته بشكل موثوق؛ الفقرة 12: يجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي في تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها تكاليف المقدرة عند نقطة البيع؛ الفقرة 13: يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة للبيع عن نقطة الحصاد.

المصدر: هوام جمعة، حديدي آدم، مرجع سابق، ص ص 81.79.

من خلال الجدول الموالي يمكن تحديد متطلبات الاعتراف والإفصاح بالقيمة العادلة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي (IFRS)

الجدول رقم (02-08): متطلبات الاعتراف والإفصاح بالقيمة العادلة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي (IFRS)

رقم المعيار	البيان	متطلبات الاعتراف والقياس بالقيمة العادلة
02	**الدفعات المرتكزة على الأسهم**	يتم قياس جميع العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بتاريخ الشراء، إذا تعذر تحديد القيمة العادلة لتلك السلع والخدمات بموثوقية، ففي هذه الحالة يتم قياس القيمة العادلة للسلع والخدمات من خلال القيمة العادلة للأسهم التي تم منحها بتاريخ الشراء وهو ما يسمى نموذج تاريخ التسوية أو العملية؛ يتطلب هذا المعيار افصاحات مختلفة تندرج ضمن مجموعة من النقاط ومن بينها الإفصاح عن المعلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من كيفية تحديد القيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة عند شراء البضاعة أو الحصول على خدمات مقابل أسهم، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي منحت خلال الفترة.
03	**اندماج الأعمال**	يجب على المؤسسة الدامجة (المشترية) أن تقيس تكلفة اندماج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للأصول المعطاة – نقدية مدفوعة أو أي أصول أخرى – والالتزامات التي تم تحملها، وأدوات حقوق الملكية التي يمكن أن يصدرها الطرف الدامج مضافا إليها أي تكاليف مباشرة أخرى تعزي لعملية التملك (المصاريف القانونية، أتعاب المحاسبين... الخ)؛ يتم الاعتراف بالأصول والالتزامات المحددة والالتزامات المحتملة الممتلكة من قبل المؤسسة المشترية بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء وبنسبة تملك 100%؛ يجب تخصيص تكلفة الشراء على الأصول والالتزامات الممتلكة بالقيمة العادلة لكافة الأصول والالتزامات، عدا الأصول المصنفة كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم 05 والتي يجب قياسها (القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع المقدرة).

05	**الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة**	يتم قياس الأصول غير المتداولة والمصنفة كمحتفظ بها للبيع بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو صافي القيمة العادلة التي تمثل (القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع) أيهما اقل.
07	**الأدوات المالية الإفصاحات**	الإفصاح عن فئات الأصول والمطلوبات المالية في الميزانية : الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع بيان الجزء المحتفظ به (المخصص) بالقيمة العادلة وكذلك المصنفة كأصول مالية محتفظ للمتاجرة وفق المعيار رقم 39؛ المطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع تصنيفها إلى مطلوبات مخصصة بالقيمة العادلة والثاني كجزء المصنف كمطلوبات محتفظ للمتاجرة.
09	**الأدوات المالية**	الاعتراف بالأصول في قائمة المركز المالي: الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة؛ الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.
13	**قياس القيمة العادلة**	الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية : الأصول والالتزمات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكررة في بيان المركز المالي بعد الاعتراف المبدئي بها ، وتقنيات التقييم والمدخلات المستخدمة في تطوير هذه القياسات، عند قياس القيمة العادلة باستخدام المدخلات غير القابلة للرصد بشكل كبير – المستوى الثالث –، يتوجب الإفصاح عن تأثير تلك القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل للفترة.

المصدر: حديدي آدم، مرجع سابق، ص ص 104:106.

المطلب الثاني: المجالات الرئيسية لاستخدام القيمة العادلة في المعايير الدولية

سنعرج في هذا المطلب على استعمالات القيمة العادلة (المواضيع التي تغطيها)، إن محاسبة القيمة العادلة وحسب معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) تغطي المواضيع الأساسية التالية:

- الأدوات المالية.
- الاستثمارات العقارية.
- محاصيل وموجودات بيولوجية.
- التزامات عقود التأمين.

أ. **الأدوات المالية**: تقيد الأدوات المالية عند نشوئها بالتكلفة ، لأغراض قياس الأدوات المالية بعد نشوئها فإن المعيار المحاسبي يصنف الموجودات المالية على النحو التالي[1]:

- **المجموعة الأولى** : الموجودات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة:

وهي تلك الموجودات المالية التي تشتريها المؤسسة ويكون الغرض الأساسي من اقتنائها هو تحقيق الأرباح في المدى القصير من خلال التغير في أسعارها، حيث يتم قياس وتقويم هذه الأصول عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة من عملية التقويم في قائمة الدخل في الفترة التي تحدث فيها.

- **المجموعة الثانية**: الموجودات المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق:

وتمثل الموجودات المالية التي يكون لدى المؤسسة النية أو القدرة على الاحتفاظ بها لتاريخ استحقاقها ويجب أن يتم قياسها وإظهارها بالتكلفة المطفأة مطروحا منها أية مخصصات معدة لمقابلة الانخفاض في قيمتها.

- **المجموعة الثالثة**: القروض والمدينون الذين أنشأتهم المؤسسة:

وتمثل الموجودات المالية التي تنشئها المؤسسة عن طريق تزويد المقترض بالأموال أو تقديم الخدمات وبطريقة مباشرة، ويجب قياسها بالتكلفة مطروحا منها أية مخصصات معدة لمقابلة الانخفاض في قيمتها.

- المجموعة الرابعة: الموجودات المالية المتوفرة للبيع وتمثل هذه الموجودات التي ليست:
  - محتفظ بها للمتاجرة؛
  - محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق؛
  - قروض أو مدينون.

والمقصود بها تلك الموجودات المالية التي يمكن أن تبيعها المؤسسة في أي وقت تحقق عائدا بها أو ترغب ببيعها عند الحاجة، ويجب أن يتم قياسها وتقويمها بالقيمة العادلة مطروحا منها أية مخصصات معدة لقاء تدني قيمتها، والربح أو الخسارة الناتجة من عملية التقويم يتم الاعتراف بها أما في قائمة الدخل للفترة التي تحدث بها أو في بند منفصل ضمن حقوق الملكية (الاموال الخاصة) تحت مسمى أرباح أو خسائر غير محققة.

من جانب آخر فإن الأسس المحاسبة المتبعة في المحاسبة عن الموجودات المالية التي يتم حيازتها لأغراض التحوط على النحو التالي[2]:

- تحوط القيمة العادلة :يؤخذ التغيير في الموجودات والالتزمات المتعلقة به إلى بيان الدخل؛
- تحوط التدفقات النقدية :يؤخذ التغيير إلى حقوق الملكية لحين تحققه؛
- تحوط صافي الاستثمار الخارجي :يؤخذ التغير إلى حقوق المساهمين لحين التخلص من الاستثمار وعندها يؤخذ التغيير إلى بيان الدخل، إن التحوط لأسعار الفوائد تعد تحوطًا للقيمة العادلة.

[1] نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، بحث مقدم حول دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية و العوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكاديمية الشروق، أغسطس، 2009، ص ص 14:15.

[2] روحي وجدي عبد الفتاح عواد، مرجع سابق، ص 50.

أما المطلوبات المالية فيتم قياسها بموجب قيمتها الأصلية المسجلة ناقصًا أي مدفوعات من أصل المبلغ المطلوب وأي إضافات عليها، وتظهر المطلوبات المالية التالية بالقيمة العادلة ويؤخذ التغيير في قيمتها العادلة إلى بيان الدخل وهذه المطلوبات هي[1]:

- التزامات مشتقات مالية؛
- مطلوبات مالية لأغراض الاتجار.

ويتم تقدير القيمة العادلة بموجب أسعار الإغلاق في سوق نشطة وهو التقدير المناسب والملائم لها، وفي حالة عدم توفر أسعار سوقية يتم استخدام أسلوب تقدير يعتمد بشكل رئيسي على أسعار السوق أو على قيمة التدفقات النقدية المستقبلية أو نماذج تسعير.

ب. الاستثمارات العقارية: يتم إظهارها بالقيمة العادلة ويؤخذ التغيير في القيمة العادلة إلى بيان الدخل(علمًا بأنه يسمح بإظهارها بالتكلفة بعد الاستهلاك مع الإفصاح عن قيمتها العادلة بتاريخ البيانات المالية). حيث تم إصدار معيار المحاسبة الدولي رقم (40) العقارات الاستثمارية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ابريل 2000. وضرورة اعتماد مبدأ التكلفة عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (40) المتعلق بالاستثمارات العقارية مع مراعاة الإفصاح عن القيمة العادلة ضمن الايضاحات حول القوائم المالية إذ أن هذا المعيار[2]:

- يحدد قواعد المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية والإفصاحات المتعلقة بها؛
- يتم تطبيق هذا المعيار على الاعتراف بالاستثمارات العقارية وقياسها والإفصاح عنها؛
- يطبق هذا المعيار على الاستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي بالنسبة للمستأجر وعلى قياس الاستثمارات العقارية المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي بالنسبة للمؤجر.

في حالة اختيار المؤسسة نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية يتوجب عليها تحديد القيمة العادلة للعقار مستخدمة المعايير والأسس التالية[3]:

- عند قياس القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 على المؤسسة التأكد من أن القيمة العادلة تعكس القيمة الإيجارية لعقود إيجار حالية، و الافتراضات الأخرى التي يستخدمها المتعاملين بالسوق عند تسعير الاستثمارات العقارية في ظل ظروف السوق الحالية؛
- عند تحديد القيمة العادلة للعقار يتوجب عدم تقييم مكونات العقار بشكل منفصل، فعلي سبيل المثال لا تقييم المصاعد الموجودة في البناء و التي تعتبر جزء أساسيا منه بشكل مستقل، بل يقيم البناء كوحدة واحدة؛
- أن تعكس القيمة العادلة للعقار وضع السوق الحقيقي والظروف السائدة بتاريخ الميزانية.

[1] روحي وجدي عبد الفتاح عواد، مرجع سابق، ص 50.
[2] نفس المرجع، ص 51.
[3] حاج قويدر قورين، مرجع سابق، ص 08.

عند استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية يتم في الفترات التالية للقياس الأولي للاستثمارات العقارية الاعتراف بالأرباح أو الخسائر، الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للعقار في بيان الدخل للفترة التي حدث فيها التغير . وتعتبر هذه المرة الأولى التي تسمح معايير المحاسبة الدولية بالاعتراف بالتغير في قيمة الأصول غير المالية كأرباح تظهر في قائمة الدخل[1].

أ. **التزامات عقود التأمين:** هي الحقوق والالتزمات المنصوص عليها في عقود التأمين (التي تشترط الدفع بناء على متغيرات مادية) مستبعدة من نطاق المعيار 39. ووفقا لهذه العقود يتم الدفع بشكل نموذجي- ولكن ليس دائما- بناء على مقدار خسارة المؤسسة، وبدون هدا الاستبعاد يجوز أن تصنف هذه العقود على أنها مشتقات وينفد مجلس IASB مشروعا منفصلا لتطوير معيار محاسبة تأمين لهذه العقود.

ويتم إجراء فحص لمدى كفاية الالتزمات الناشئة عن العقود التأمينية على أساس صافي التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة، وأخذ أي عجز قد يحدث في بيان الدخل[2].

ب. **المحاصيل الزراعية والموجودات البيولوجية:**

تظهر بالقيمة العادلة بعد تنزيل مصاريف البيع ويؤخذ التغيير في القيمة العادلة في بيان الدخل شريطة تقدير القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه[3].

المطلب الثالث: المعالجات الأساسية التي تترتب عن تطبيق القيمة العادلة

سنحاول التطرق إلى أهم المعالجات التي تقترحها معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بتطبيق القيمة العادلة، وذلك من خلال الحديث عن خسائر القيمة تم إعادة التقييم التي تكتسي طابع الدورية حيث يتم إجرائها بانتظام كاف لكي لا تبتعد القيمة المحاسبية الصافية عن القمة العادلة.

1. **معالجة خسائر القيمة:** خسارة القيمة هي تقدير للنقص الذي يمكن أن تتعرض له أصول وموجودات المؤسسة من جراء أحداث خارجية أو داخلية بما يجعل مبلغها القابل للاسترداد أقل من قيمتها المحاسبية الصافية.

ويمكن تعريف القيمة القابلة للاسترداد لأصل ما بأنها القيمة الأكبر من بين قيمته الاستعمالية من جهة وقيمته العادلة بعد خصم أعباء البيع منها، أي أنها تمثل المبلغ الأعلى والأقصى الذي يرجى الحصول عليه من الأصل[4]:

- سواء باستعماله إلى نهاية فترة الاستعمال؛
- أو بالتنازل عنه بعد طرح أعباء البيع.

---

[1] حاج قويدر قرين، المرجع السابق، ص08.

[2] بركة محمد، شلغام هشام، بن يدير فارس، محاسبة القيمة العادلة ومسببات الأزمة المالية العالمية، مجمع مداخلات الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزء الاول، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر، 2014، ص 363.

[3] بركة محمد، شلغام هشام، بن يدير فارس، مرجع سابق، ص 363.

[4] حاج قويدر قورين، مرجع سابق، ص ص 11:10.

وتمثل القيمة الاستعمالية أو قيمة المنفعة لأصل ما ، القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استعماله ومن بيعه بعد المدة المتوقعة لاستعماله.

ونلاحظ هنا أنه يجب تخفيض قيمة الأصل فقط إذا كانت قيمته القابلة للاسترداد أقل من قيمته المحاسبية الصافية. لا تحتاج المؤسسة للقيام بذلك إلى حساب القيمة القابلة للاسترداد في نهاية كل دورة، بل يكفي أن تقوم باختبار انخفاض القيمة إن وجدت مؤشرا تدعوا إلى الاعتقاد بفقد الأصل لقيمتها.

وقد تكون هذه المؤشرات خارجية ، مثل انخفاض قيمة الأصل في السوق أو حدوث تغييرات مهمة في المحيط التكنولوجي و التجاري القانوني للمؤسسة أو ارتفاع كبير في معدلات الفائدة أو تجاوز صافي المركز المالي لمؤسسة مسعرة في البورصة لقيمة رسملتها المالية فيها، كما قد تكون هذه المؤشرات داخلية، مثل تعرض الأصول للعطب والتقادم أو حدوث تغيرات معتبرة في مستوى استعمالها الحالي أو المستقبلي أو تراجع مستوى نجاعتها الاقتصادية مقارنة بالتقديرات، ومن تم إذا أدى اختبار الانخفاض إلى حساب قيمة قابلة للاسترداد للأصل أقل من قيمته المحاسبية تسجل خسارة القيمة وتطرح من قيمة الأصل كما تطرح منها الاهتلاكات. بالنسبة للأصول المعنوية ذات مدة الاستعمال غير المحدود مثل المحل أو الأصول غير الجاهزة بعد للاستعمال مثل الأصول في طور التطور، يعتبر القيام باختبار الانخفاض في هذه الحالة إجباريا، لابد أن يتم آليا في نهاية كل سنة سواء وجدت مؤشرات انخفاض أو لا.

من الواضح أن تحديد القيمة القابلة للاسترداد يطرح من المشاكل التقنية التي تجعل تطبيق مفهوم القيمة العادلة صعبا إلا في بيئات الأعمال المتطورة المتميزة بوجود أسواق فعالة وذات شفافية. ولكن هناك بعض الأصول ليس لها أسواق مما يجعل معرفة القيمة السوقية لهذه الأصول أمرا صعبا.

ولا يمكن التعرض لمشكلة انخفاض القيمة دون الحديث عن صعوبة إضافية تطرحها الأصول التي تشكل جزءاً من كل متكامل بحيث أنها لا تولد تدفقات نقدية محددة يمكن تخصيصها لها وحدها . بل تساهم في عملية إنتاج السلع والخدمات مع غيرها من الأصول بما يمكّن من الحصول على التدفقات النقدية من ذلك، والمثال الذي يمكن تقدميه لذلك هو المنجم الذي يستعمل سكة حديد فيجعلها غير قادرة على توليد تدفقات نقدية بصفة مستقلة وتصبح قيمة التنازل عنها بذلك مساوية لصفر وقيمتها الاستعمالية غير قابلة للتحديد بصفة مستقلة عن قيمة المنجم ، والحل المقترح في هذه الحالة هو ربط هذا النوع من الأصول بأقرب مجموعة أصول تولد تدفقات نقدية مستقلة، وهو ما يعني في المثال السابق ربط سكة الحديد بالمنجم لتحديد القيمة الاستعمالية لكليهما.

2. **عملية إعادةالتقييم**[1]: إن إعادة تقييم التثبيتات التي تم تقييمها لدى حيازتها بتكلفتها الأصلية هي معالجة مرخص بها حسب معايير المحاسبة الدولية.

تتمثل عملية إعادة التقييم في قياس الأصول بالقيمة العادلة محل القيمة المحاسبية الصافية، ويمكن تحديد القيمة العادلة بالنسبة للأصول التي لها سوق فعّال عن طريق تقييم الخبرة الذي يعطيه خبراء التقييم لهذا الأصل انطلاقا

[1] حاج قويدر قورين، مرجع سابق، ص 11.

من معرفتهم به وبقيمته السوقية، وهو الحال بالنسبة للأراضي والمباني، أما بالنسبة للأصول الخاصة التي لا تكون موضوع صفقات منتظمة في أسواق فاعلة فإن قيمتها تحدد على أساس تكلفة الإحلال وعلى أساس مردودية الأصل انطلاقا من معطيات استعماله الحالي، وعليه فإن القيمة المعاد تقيمها تدل إذن على القيمة العادلة للأصل أي قيمته السوقية أو الاستبدالية.

فعند إعادة تقييم عنصر من الأصول الثابتة مثلا فإن كل الأجزاء المشكلة له يعاد تقييمها، وتشكل القيمة المعاد تقدرها قاعدة جديدة للاهتلاك. كما أن تقييم بعض الأصول بالقيمة لعادلة قد يزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التأكد من صحة هذا التقييم على اعتبار أن القواعد الجبائية تعتمد في ذلك أساسا على التكلفة التاريخية في الاهتلاك. أو عند المحاسبة عن الفوائض الخاصة بالتنازل عن الأصول الثابثة.

3. معالجة فوارق إعادةالتقييم:

فارق إعادةالتقييم هو الفرق بين القيمة المحاسبية للأصل في تاريخ إعادة التقييم والبلغ الجديد المعاد تقييمه ويحسب وفق المعادلة التالية: فارق إعادةالتقييم: القيمة المحاسبية بعد إعادة التقييم – القيمة المحاسبية قبل إعادة التقييم ويعالج هذا الفرق الناتج عن إعادةالتقييم كما يبين الجدول التالي:

الجدول رقم (02–09): معالجة الفوائض والنقصان في القيمة

إعادة التقييم	زيادة القيمة	نقص القيمة
إعادة التقييم الأولي	الزيادة في القيمة تقيّد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت فارق إعادة التقييم.	تقيد مباشرة في النتيجة (التكاليف)
إعادة التقييم الموالية	تقيد الزيادة في القيمة في شكل أموال خاصة (فارق إعادةالتقييم) أما إذا كانت الزيادة في القيمة يمثل إسترجاع لنقصان في القيمة لدورات سابقة ففي هذه الحالة تقيد في حسابات النواتج حتى يمتص التدني في القيمة والباقي يقيد في الأموال الخاصة فارق إعادةالتقييم.	يقيد كتكاليف، أما إذا كان النقص في القيمة يلغي أثر الزيادة في القيمة لدورة السابقة فيقيد المبلغ في الأموال الخاصة (جعل حساب فارق إعادة التقييم مدين) حتى يلغي هذا الفائض في القيمة والباقي يسجل كتكاليف.

المصدر: محمد سفير، جمال مدات، القيمة العادلة بين حتمية التطبيق وإشكالية التحديد ، مجلة المعارف، المجلد01، العدد13، ديسمبر2012، ص174.

المطلب الرابع: مزايا وعيوب تطبيق القيمة العادلة

طبعا لكل نموذج قياس مزايا وعيوب، وسنعرج في هذا المطلب على أهم نقاط مزايا وعيوب تطبيق محاسبة القيمة العادلة

1. **مزايا تطبيق القيمة العادلة:** يحتاج مستخدمو البيانات المالية إلى معلومات تتمتع بالموثوقية والدقة، وقابلة للمقارنة بين المؤسسات، وتقييم أدائها، وهذا ما نجده في القيمة العادلة التي تتسم بمجموعة من المزايا التي نذكر منها[1]:

- إذا تم تقييم الأصول والالتزمات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الاسعار السوقية بعين الاعتبار؛
- يوفر هذا المدخل مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للمؤسسة؛
- يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية، وأساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية؛
- تقدم صورة واضحة عن أعمال المؤسسة في بيئة الأعمال المتغيرة بسرعة، وتعكس بياناتها المالية الواقع الاقتصادي الصحيح للشركات بدلا من ملخص عن المعاملات السابقة[2]؛
- توفر القيمة العادلة معلومات أقرب للواقع عن حالة الأسواق المالية فيما يخص تقييم الأصول المسعرة بها مقارنة مع التكلفة التاريخية، ومن تم تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة والقيمة السوقية، والتي كثيرا ما تلاحظ عند استعمال التكلفة التاريخية في قياس أصول والتزامات المؤسسة[3]؛
- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة[4]؛
- يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاتخاد القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساسا أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية[5]؛
- يتفق مفهوم القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال خاصة بالابتعاد عن التكلفة التي تحيط بها مجموعة من المؤثرات التي تؤدي إلى تأكل رأس المال في ضوء عدم الاعتراف بالانخفاضات الحاصلة في أصول المؤسسة[6]؛

---

[1] جميل حسن النجار، مرجع سابق، ص469.

[2] Magnan , Michel, Fair Value Accounting And Financial crisis: messenger or contributor ?, Interuniversity center of research and analysis on organizations, Montreal, Canada,2009.

[3] Benoît LEBRUN, Normes Comptables, L'application De La Juste Valeur A Tous Les Instruments Financiers , In The Certified Accountant , 3rd Quarter 2008 - Issuse 35 P 33

[4] جميل حسن النجار، مرجع سابق، ص08.

[5] نفس المرجع، ص 08.

[6] فلة حمدي، نجلاء نوبلي، مرجع سابق، ص 09.

- عملية الإفصاح وفقًا لمنهج القيمة العادلة ستساهم في تحقيق شرط الكفاءه للسوق المالي، وبالتالي استجابة السوق لمعلومة القيم العادلة وتشجيع المستثمرين على الاستثمار بشكل أكبر وخصوصا أن عملية الإفصاح تضفي عليهم الإحساس بالأمان[1].

2. **عيوب تطبيق القيمة العادلة:** على الرغم من الفائدة والمزايا من تطبيق القيمة العادلة إلا أنها لا تخلو من العيوب ونذكر منها ما يلي[2]:

- عدم دقة القياس كونه يخضع للاجتهادات والآراء الشخصية في عملية التقييم وخاصة عندما لا تتوفر أسواق نشطة؛
- زيادة التكاليف وخاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة مما يفقدها الفائدة من تطبيقها، بالإضافة إلى عدم توفر الكفاءات القادرة على تطبيق المحاسبة على أساس مفهوم القيمة العادلة في مثل هذه المؤسسات؛
- أثارت مشكلة الانخفاضات المتتابعة بالأسواق المالية مؤخراً خلال الأزمة المالية العديد من الشكوك حول محاسبة القيمة العادلة، حيث ترتب على استخدامها تدهور شديد في الأسواق وأسعار الأصول وما ترتب عليه من استخدام أسعار أقل من القيم الحقيقية لها ، وبالتالي حدثت الإنهيارات المالية للعديد من البنوك والمؤسسات المالية بسبب تلك الأحداث وسرعان ما انتقلت تلك العدوي إلى باقي وحدات النظام المالي بينما يحدث عكس ذلك في حالة استخدام محاسبة التكلفة التاريخية[3]؛
- صعوبة وتعدد طرق القياس وفق هذا المنهج، وهذا ما يؤدي إلى نتائج مختلفة باختلاف هذه الطرق.
- الاعتراف بالقيمة العادلة يعتمد على الحكم الشخصي واتباع أسس متباينة[4]؛

- صعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة لبعض الأدوات المالية في حالة عدم توافر اسواق نشطة أو عدم توافر معلومات كافية عن خصائصها الفنية مما يعيق إجراءات المقارنات[5]؛
- الأسعار يمكن أن تكون مشوهة وهذا راجع إلى عدم توفر السوق الكفء ولا عقلانية المستثمر أو عند وجود مشاكل في السيولة[6].

[1] روحي وجدي عبد الفتاح عواد، مرجع سابق، ص 53.

[2] سعيد سليمان، القيمة العادلة مالها وما عليها، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، ب س، ص 3.

[3] سامي غنيمي، محاسبة القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة في ضوء الأزمة المالية المعاصرة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها مصر، المجلد الثاني، العدد الأول، 2012، ص 25.

[4] فلة حدي، نجلاء نوبلي، مرجع سابق، ص 10.

[5] Stéphane Lefranq, Juste valeur ou valeur injuste : le débat sur l'évaluation des instruments de Marché, The Certified Accountant 75 1st Quarter 2009, p73

[6] Ernia, Fair value accounting and Financial stability, Occasional paper series n 13, European Central Bank, 2004.

- قد تلجأ المؤسسة عند استخدام القيمة العادلة لتقييم الأصول التي ليس لها سوق نشط إلى نماذج تقييم داخلية يكون للمسيرين تأثير في وضع فرضياتها، هذا الامر قد يكون له تأثير سلبي على موضوعية وحيادة التقييم وبالتالي على الموثوقية وقابلية المقارنة[1]؛
- عند استخدام التقييم بالقيمة العادلة قد تضطر المؤسسة إلى الإفصاح عن معلومات حول النماذج والآنظمة الداخلية المستخدمة في التقييم، هذه المعلومات قد تكون مفيدة بالنسبة لمنافسين[2]؛
- إن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة كبنود في قائمة الدخل أو في قائمة التغير في حقوق الملكية دون أن تتم عمليات التبادل فعلية بين المؤسسة وأطراف خارجية عنها، قد يفتح باب لتلاعب في الإيرادات[3].

[1] أسامة عمر جعارة، مرجع سابق، ص 192.

[2] نفس المرجع، ص 193.

[3] غسان مصطفى أحمد القضاة، محاسبة القيمة العادلة بين البراءة والاتهام في الأزمة المالية العالمية، المجلة العربية للدراسات الادارية والاقتصادية، العدد الاول 2013، ص14.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل الذي تم التطرق فيه لمحاسبة القيمة العادلة كتقنية جديدة للقياس والإفصاح المحاسبي تبيّن لنا أنها توفّر معلومات محاسبية ومالية تحاكي الواقع الذي تمر فيه المؤسسة ومفيدة لمستخدمها، ويظهر هذا في توجه مختلف الجهات والمنظمات العالمية للمحاسبة إلى إصدار عدد من المعايير الدولية تبين مجموعة القواعد والأسس في القياس والإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة لعناصر القوائم والتقارير المالية، تغطي عدة مواضيع من (الأدوات المالية الاستثمارات العقارية، التزامات عقود التأمين، المحاصيل الزراعية)، وتم التوصل في هذا الفصل إلى أن القيمة العادلة منهج معياري محاسبي يقوم بالتكامل (علاقة تكاملية) مع المعلومات المحاسبية والمالية لتحقيق خصائصها النوعية بحيث تعتبر (القيمة العادلة) أكثر ملاءمة من التكلفة التاريخية إذ تعكس الواقع الحالي للمؤسسة ومسايرة للتغيرات الاقتصادية الطارئة، وهذا ما يساعد مستخدمي القوائم المالية على تقييم الأداء الماضي والتوقعات المستقبلية، ولا يعني هذا التخلي عن التكلفة التاريخية إذ تبين أنها توفر معلومات أكثر موثوقية على غرار القيمة العادلة التي تعتمد على التقديرات الشخصية ونماذج قياسية، إذ أن هناك الكثير من عناصر الأصول والالتزمات ليس لها سوق نشط، الامر الذي يجعل تقديرات القيمة العادلة ذاتية، مما يزيد من عدم دقة التقارير المالية وجودتها وتفقد معها الموثوقية، هذا ما يوضح إصدارات مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB لمعايير تتبنى التطبيق العملي المزدوج لتكلفة التاريخية والقيمة العادلة مثل معايير:IAS 2 ، IAS 26، IAS 39....إلخ.

الفصل الثالث

التمهيد:

أصبح العالم سوقًا مفتوحة بين الدول فسعت معظمها إلى تحسين وتطوير بيئة أعمالها بمختلف مكوناتها (الاقتصادية والسياسة والمالية والقانوينية والتكنولوجية...) نظرا لأهميتها المميزة في خلق الميزة التنافسية وجذب أكبر عدد من الاستثمار، إذ واهتمت بها بعض الهيئات الدولية والاقليمية على غرار البنك الدولي، المنتدى الاقتصادي العالمي، منظمة الأمم المتحدة، المعهد العربي للتخطيط، و.....إلخ، لتقييمها وإصدار تقارير تفيد الحكومات لمعرفة نقاط ضعف وقوى بيئتها وكذا العاملين فيها من محليين وأجانب، وما إن أصبح العالم يشهد تغيرات عديدة خاصة في المجال الاقتصادي والمالي حتى ظهرت بعض العراقيل في التعامل بين الدول من بينها مهنة المحاسبة، ألزم هذا ايجاد حلول من بينها التوحيد المحاسبي بإصدار معايير محاسبة دولية لتنظيم مهنة المحاسبة وتوحيدها عالميا مثل معايير محاسبة القيمة العادلة، وسعيا منها لمواكبة هذه التطورات والتغيرات التي يشهدها العالم تبنّت الجزائر نظاماً محاسبياً ماليا يوافق المعايير المحاسبية الدولية وتبنيها القيمة العادلة (القيمة الحقيقية)كأداة لإعادة التقييم من أجل تحسين بيئتها المحاسبية ومحكات التوحيد المحاسبي العالمي.

وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال عرض واقع ومعطيات أساسية حول بيئة الأعمال في الجزائر وتقييم وتحليل وضعيتها للسنوات الخمس الاخيرة، اعتمادا على تقارير مؤشرات قياس بيئة الأعمال للمنتدى الاقتصادي العالمي ومن ثم ايجاد علاقة بين هذه المؤشرات مع متطلبات تطبيق القيمة العادلة، ومعرفة مكانة القيمة العادلة في النظام المحاسبي الذي تبنته الجزائر لإصلاح بيئتها المحاسبية وتقييم تبني محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

وتبعا لهذه الغاية تم تخصيص ثلاثة مباحث كالآتي:

المبحث الأول: بيئة الأعمال وواقعها في الجزائر

المبحث الثاني: تحليل مؤشرات بيئة الأعمال في الجزائر وعلاقتها بالقيمة العادلة

المبحث الثالث: واقع وتحديات القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

المبحث الأول: بيئة الأعمال وواقعها في الجزائر

سنعرج في هذا المبحث إلى ماهية بيئة الأعمال الدولية (تعرفها، أهميتها ومكونتها، وسيماتها...إخ)، ومن ثم عرض واقع ومعطيات أساسية حول بيئة الأعمال في الجزائر.

المطلب الأول: بيئة الأعمال وأهميتها

1. تعريف بيئة الأعمال:

إنّ لبيئة الأعمال عدة تعاريف نذكر منها مايلي:

عرّف البنك الدولي مناخ الأعمال (بيئة الأعمال) بأنه: " مجموعة العوامل الخاصة بموقع محدد، والتي تحدد شكل الفرص والحوافز التي تتيح للشركات الاستثمار بطريقة منتجة وخلق فرص العمل والتوسع، وللسياسات الحكومية تأثير قوي على مناخ الأعمال من خلال تأثيرها على التكاليف والمخاطر والعوائق أمام المنافسة"[1].

كما تعرف بيئة الأعمال أنها "مجمل الأوضاع والظروف المؤثرة في اتجاهات رأس المال، فالوضع العام والسياسي للدولة، وما تمتاز به من استقرار سياسي وأمني وتنظيماته الإدارية، وما تمتاز به من فاعلية وكفاءة نظامها القانوني والقدرة على تطبيقه ومدى مرونته ووضوحه واتساقه، وسياسات الدولة الاقتصادية وإجراءاتها، وطبيعة السوق وآلياته وإمكانياته، وما تمتاز به الدولة من منشآت قاعدية وعناصر إنتاج، إلى جانب الخصائص الجغرافية والديموغرافية كل ذلك يشكل ما أصطلح على تسميته (بيئة الأعمال)، ومن ثم فهي عناصر متداخلة، تؤثر وتتأثر ببعضها البعض[2].

فالبيئة هنا هي مجموعة العوامل التي تؤدي إلى خلق فرص وتهديدات للمؤسسة عن طريق عاملين أساسين هما درجة التعقيد البيئي الذي يتضمن وجود عدد كبير من المتغيرات التي تؤثر في استراتيجية المؤسسات ونشاطاتها أما العامل الثاني فهو الاضطراب البيئي و الذي يشير إلى ديناميكية البيئة أو معدل التغير في العوامل المكونة لها[3].

كما تعرف كذلك على أنها " مجموعة الظروف والسياسات التي تؤثر في ثقة المستثمر وتقنعه بتوجيه استثماراته إلى بلد دون آخر، وهذه المسألة تتفاعل فيها العوامل الموضوعية مع العوامل النفسية"[4].

تعريف المنظمة العربية لضمان الاستثمار: " مجموعة الأوضاع القانونية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تكوّن البيئة التي يتم فيها الاستثمار"[5].

---

[1] أنظر لمزيد من المعلومات البنك الدولي، تقرير عن التنمية في العالم 2005، تحسين مناخ الاستثمار من أجل الجميع،الموقع http://documents.albankaldawli.org تاريخ التصفح 2018/01/21، الساعة 18.20 .

[2] بختة فرحات، بيئة الأعمال وأثرها على التنافسية الدولية – دراسة حالة اقتصاد الجزائر–، مذكرة ماجيستر ، تخصص تجارة دولية، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، 2010، ص53

[3] صالح عبد الله رشيد، إحسان دهش جلاب، الإدارة الاستراتجية مدخل تكاملي، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2008، ص100. بتصرف

[4] سعيد النجار، نحو استراتيجية قومية للإصلاح الاقتصادي، الطبعة الأولى، دار الشروق، مصر، 1991، ص53.

[5] ناجي بن حسين، تحليل وتقييم مناخ الاستثمار في الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري، قسنطينة، العدد 31، المجلد ب، 2009، ص55.

كما اتضح أن مفهوم بيئة الأعمال، مفهوم ديناميكي ينطوي على عدد من الأبعاد القانونية والاقتصادية والسياسية، تشمل مجموعة التشريعات والقوانين، إلى جانب السياسات الاقتصادية والمؤسسات والخصائص الهيكلية المحلية والاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تؤثر في ثقة المستثمر تقنعه بتوجيه استثماراته إلى بلد دون أخر[1].

ومما سبق يمكن القول أنه عندما يتم الحديث عن مفهوم بيئة الأعمال، فإن الأمر يتعلق بجوانب عدة تمس مختلف المستويات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية وحتى التكنولوجية في منطقة جغرافية محددة، لها تأثير داخلي على المؤسسات العاملة فيها ويكون بشكل فرص أو تهديدات وكذلك إما عراقيل أو تسهيلات ...إلخ،كما لها تأثير خارجي يتمثل في إمكانية جذب الاستثمار الأجنبي من عدمه، بحيث كلما كانت بيئة الأعمال تتسم بوضعية جيدة تكون أرضية مناسبة للاستثمارات سواءا محليا أو أجنبيا. لهذا يعرف على بيئة الأعمال أنها مفهوم ديناميكي بحيث تسعى كل دولة إلى إجراء إصلاحات في مختلف المجالات التي ذكرناها آنفا للوصول إلى بيئة تستقطب المستثمر محليا (القطاع الخاص) و من مختلف أنحاء العالم (المستثمر الأجنبي).

2. أهمية بيئة الأعمال:

إن حاجة الاقتصاديات النامية لرأس المال والخبرة الفنية تقابلها حاجة الاقتصاديات المتقدمة إلى أسواق تستثمر فيها رؤوس الأموال الفائضة لديها، ولا يمكن أن تتحقق هذه الحاجات دون ايجاد بيئة أعمال ملاءمة، بحيث يمارس فيها النشاط (الاستثمار) بعيدا عن الخشية والتردد، وتقتضي عملية توفير هذه البيئة تحديد المعوقات التي يمكن أن تؤدي إلى تحجيم الاستثمار وانكماشه بهدف إزالتها أو التخفيف من حدتها، ثم البحث عن الضمانات القانونية والاقتصادية اللازمة لتشغيل الاستثمار، ذلك أن وجود بيئة أعمال جيدة من شأنها تشجيع القطاع المحلي والأجنبي وتخلق بالتالي فرص عمل جيدة وتحسن مستوى الإنتاجيتة مما يؤدي إلى زيادة معدل النمو[2].

ومن جهة أخرى تساهم بيئة الأعمال الجيدة في تسهيل التعاملات مع الدول في ظل الانفتاح الاقتصادي وزيادة حرية التعاملات التجارية والمالية وانفتاح الأسواق، وكل هذا يعود بالنفع إلى اقتصاد الدولة ويعزز من فرصها في جذب الاستثمارات الأجنبية وتحقيق تنافسية دوليا ومحليا وتعزيز مكانتها.

المطلب الثاني: مكونات بيئة الأعمال

من التعريف السابق يتضح أن بيئة الأعمال تتكون من مجموعة من العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية والقانونية وحتى التكنولوجية والطبيعية التي سنتطرق إلى أهمها كالآتي:

[1] حربي عريقات، مناخ الاستثمار في الوطن العربي، الملتقى العلمي الخامس حول مناخ استثماري وأعمال مصرفية الكترونية، جامعة فيلاديفيا، الأردن، يومي 4و5 جويلية 2007، ص 8.

[2] قريد عمر، تحسين مناخ الاستثمار الأجنبي كآلية لتفعيل تنافسية الاقتصاد الجزائري،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص نقود وتمويل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص ص 126:132. بتصرف، ص 101.

1. **البيئة الاقتصادية:** وتعني"خصائص وعناصر النظام الاقتصادي الذي تعمل فيه المؤسسة. مثل : الدخل الطلب، مدى توفر عوامل الإنتاج، معدلات التضخم، أسعار الفائدة، السياسات النقدية والمالية للدولة"[1].

ويمكن تصنيف مؤشرات البيئة الاقتصادية إلى[2]:

- المؤشرات الدالة على القوة الاقتصادية: وتشمل القوة التنافسية الاقتصادية، معدل نمو الدخل الوطني، حجم احتياطي الصرف والديون الخارجية، معدل تغطية الصادرات للواردات، درجة الانفتاح الاقتصادي على العالم الخارجي؛
- المؤشرات الخاصة بالسياسة الاقتصادية الكلية: وتتمثل في معدل الفائدة، سياسة سعر الصرف، معدلات الاستثمار العام، الدورات الاقتصادية، التضخم.

وتشمل كذلك عوامل مهمة تتمثل في:

- عامل البنية التحتية: إذ أن حالة ووضعية البنية التحتية لها تأثير على القرارات الاستثمارية، وتشمل عدة خدمات تتمثل في الإمداد بالكهرباء المتميزة بالكفاءة، شبكات النقل المصممة تصميما جيدا (الطرق الموانئ، المطارات، السكك الحديدية)، وشبكات الاتصال السلكية واللاسلكية وخطوط أنابيب النفط والغاز، وتسعى الدولة لتحسين هذه الخدمات لأن سوء هذه الخدمات يؤثر على تكاليف الإنتاج وقدرة المؤسسات على المنافسة [3].
- عامل كفاءة المؤسسات المالية: يتمثل في مدى توافر البنوك ذات القدرة على إدارة المشروعات الدولية من خلال عملية التمويل، إذ أن عامل الكفاءة للبنوك يحفز على جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة إلى الدول المضيفة، خاصة في ظل ملاءمة الشروط وتكاليف الاقتراض[4]. أي مدى قوة القطاع المالي والمصرفي وأداء بورصة الأوراق المالية[5]؛
- عامل الاستقرار الاقتصادي: والمتمثل في مدى وضوح السياسة الاقتصادية المنتهجة من قبل الدولة[6].

---

[1] نادية العارف،التخطيط الإستراتيجي والعولمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2003، ص 123.

[2] قريد عمر، مرجع سابق، ص ص 132:126. بتصرف

[3] بلقاسم زايري، هواري بلحسن، تحليل المحيط الاقتصادي لبيئة الأعمال أثره على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، ملتقى دولي متطلبات تأهل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية، مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 17و18 أفريل، 2016، ص ص753:752. بتصرف

[4] قريد عمر، مرجع سابق، ص 132.

[5] عمر يحياوي، دور مناخ الاستثمار في الدول العربية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، مذكرة ماجيستر، علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، 2013، ص 11.

[6] عبد العزيز قرفي، فيصل قوري، تقييم المتاخ الاستثماري وأثر في اشجيع ونجاح المبادرات الفردية، الملتقى الدولي العلمي حول المقاولاتية آليات دعم ومساندة المؤسسات في الجزائر، جامعة بسكرة، من 3 إلى 5 ماي، 2011، ص 7.

2. البيئة السياسية:

إن الاستقرار السياسي يعتبر عنصرا أساسيا للمستثمر بشأن الاستثمار في دولة ما، ذلك لأنه لن يخاطر بنقل رأسماله أو خبرته لها إلا إذا اطمأن بشأن استقرار الأوضاع السياسية فيها، فرأس المال الأجنبي يبحث بطبيعته عن الأمان والاستقرار ولا يمكنه أن يقوم بالاستثمار في ظل أجواء تسودها الأزمات المختلفة[1].

ويمثل الاستقرار السياسي مؤشراً على درجة الثقة التي يوليها قطاع الأعمال للسلطات العمومية ومصداقية التزاماتها وإستقرار تشريعاتها[2].

إذ تؤثر المتغيرات السياسية بشكل كبير على نشاط المؤسسات، ويقصد بها المناخ السياسي (بيئة الأعمال السياسية) الذي يسود المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسات، كشكل النظام السياسي، ومدى تمتع الأفراد بحرية التعبير ونمط الحكم السائد، حيث أن للمناخ السياسي دورا هاما في سلوك المنظمة[3].

وتتكون البيئة السياسية على مستوى الدولة من مجموعة عناصر أهمها[4]:

طبيعة النظام وفلسفة الدولة الاقتصادية، درجة الانتماء الوطني، دور الدولة في الحياة السياسية والاقتصادية، الاستقرار السياسي.

3. البيئة القانونية والتشريعية:

ويقصد بالبيئة القانونية مجموع القوانين والتشريعات والتنظيمات والقرارات واللوائح المؤثرة على أنشطة المستثمرين داخل دولة معينة. وكل هذه القوانين والتشريعات تهدف إما لتحديد الأدوار التي قد تؤديها المؤسسات الدولية في المجتمع، وإما أنها تنظم العلاقات بينها وبين الدولة، أو تنظيم العلاقة بين المؤسسة والمجتمع، أو أنها تحكم طرق إنشائها وتكوينها وتصريفها[5]. وتشمل كل العوامل ذات البعد القانوني، من خلال وضوح القوانين المنظمة للاستثمار واستقرارها، فالحماية القانونية وتسيير المعاملات التي يوفرها الإطار القانوني السليم، واتصاف القوانين والقرارات بالمرونة كلها أمور تشجع على الاستثمار، وبالتالي لا يكون هناك تضارب في القوانين والقرارات الخاصة بالاستثمار[6].

---

[1] قريد عمر، مرجع سابق، ص 182.

[2] عبد العزيز قرفي، فيصل قوري، مرجع سابق، ص 8.

[3] مقدم وهيبة، تقييم مدى إستجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الإجتماعية دراسة ميدانية لمؤسسات الغرب الجزائري، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة وهران، 2014، ص 55.

[4] قريد عمر، مرجع سابق، ص ص 111:109. بتصرف

[5] قريد عمر، مرجع سابق، ص 118.

[6] لخضر عبد الرزاق مولاي، متطلبات تنمية القطاع الخاص بالدول النامية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، إقتصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2010، ص139.

4. البيئة الاجتماعية والثقافية

تؤثر عادات وسلوكات المجتمعات الإنسانية وقيمهم الأساسية على نشاط المؤسسات. فمعرفة: اللغة العادات التقاليد، وأنماط الحياة السائدة في بيئة الأعمال تكتسي أهمية كبرى عند المؤسسة، فالمتغيرات الاجتماعية عموما تشكل مجموعة المتغيرات التي تعكس السلوك الجماعي للأفراد وتأثيره على عمل المؤسسات المختلفة[1].

كما تشير التجارب العالمية إلى أن المؤسسات الدولية التي دخلت أسواقاً دولية خارجية قبل أن تجري دراسات مستفيضة عن أوضاعها الثقافية والاجتماعية، قد باءت نشاطاتها بالفشل واضطرت للانسحاب من هذه الدول ووجدت نفسها ملزمة بإعداد دراسات جديدة للملاءمة بين نشاطها من جهة والخصائص الثقافية والاجتماعية من جهة أخرى[2].

وتشمل مكونات بيئة الأعمال على المستوى الاجتماعي مؤشرات عديدة منها: معدلات الفقر ومتوسط دخل الفرد السنوي ومعدلات التشغيل والبطالة، وقوانين العمل السارية والتي تنعكس على تكلفة العمالة وسرعة وبساطة إجراءات التعامل معها وتشغيلها، وكذلك مستوى ثقة المستهلكين وغيرها من المؤشرات ذات الصلة بالصحة العامة ومعايير السلامة والتعليم[3]. ومن أهم مكونات البيئة الثقافية والاجتماعية نجد[4]:

أ. مكونات البيئة الثقافية: وتشمل العناصر التالية: اللغة، الأديان والمعتقدات، التعليم، الحياة المادية، البعد الحضاري،

ب. عناصر البيئة الاجتماعية:معدلات النمو السكاني، التنظيم الاجتماعي.

بالإضافة إلى ما تم التطرق إليه يعد عامل التكنولوجيا من أساسيات بيئة الأعمال في عصرنا هذا الذي يعتمد على وسائل فنية متطورة تعتمد على تكنولوجيا تجعلها تتميز عن غيرها من بيئات الأعمال الدولية.

المطلب الثالث: ملامح وسمات بيئة الأعمال المعاصرة واتجاهاتها

سنعرج في هذا المطلب على أهم سمات بيئة الأعمال الدولية المعاصرة التي تمتاز بتغيرات مستمرة للوصول إلى تنافسية دولية، ومن ثم التطرق إلى اتجاهات بيئة الأعمال.

1. **ملامح بيئة الأعمال المعاصرة:** تتسم بيئة الأعمال الحالية بمجموعة من الملامح والسمات جعلتها تختلف عن أي بيئة أعمال سادت في فترة زمنية مضت، بحيث تمتاز بتغيرات سريعة ومتنوعة شملت شتى المجالات وفيما يلي تلخيص أهم ملامح وسمات بيئة الأعمال الحالية[5]:

---

[1] مقدم وهيبة، مرجع سابق، ص ص54:55.

[2] قريد عمر، مرجع سابق، ص 135.

[3] المؤسسة العربية لضمان الإستثمار وائتمان الصادرات، مناخ الاستثمار في الدول العربية، 2011، ص16.

[4] قريد عمر، مرجع سابق، 136:140. بتصرف.

[5] نسرين مغمولي، اشكالية تنافسية الجزائر في ضوء تحديات بيئة الأعمال الراهنة: حتمية الذكاء الاقتصادي دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الريادية في الجزائر، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد الثامنة وثلاثون، جوان 2016، ص ص 317:318.

1.1 ظاهرة العولمة: وهي تلك الظاهرة التي تسود العالم حاليا، وتتميز بمجموعة من العلاقات والعوامل والقوى تتجاوز الحدود الجغرافية للدولة ويصعب السيطرة عليها، تساندها التزامات الدولة أو دعم قانوني، مستخدمة لآليات متعددة، ونتيجة لآثار ونتائج تتعدى نطاق الدولة المحلية إلى المستوى العالمي، لتربط العالم في شكل كيان متشابك الأطراف يطلق عليه القرية الكونية.

2.1 التوجه نحو اقتصاد المعرفة وتكنولوجيا المعلومات: لقد تحول الاقتصاد العالمي بعد الثورة الصناعية من اقتصاد ذي كثافة عالمية إلى اقتصاد ذي كثافة رأسمالية، ثم جاءت التكنولوجيا لتنقل الاقتصاد إلى مرحلة اقتصاد المعرفة وبالتالي أصبحت الغلبة لمن يعرف، لا لمن يملك. وأصبحت المعرفة عاملا من عوامل الإنتاج، إذ تعتمد المؤسسات اليوم بدرجة كبيرة على المعرفة في استمرارها ونجاحها، وأصبح من المحتم عليها أن تتطور وتتحسن وإلا كان مصيرها الفناء.

3.1 التغير التقني: شهد العالم طفرات هائلة في المجال التقني أفرزت واقعا جديدا يقوم على الاتصال والتواصل المباشر من خلال الأقمار الصناعية، والبث الفضائي وشبكات المعلومات، وترتب على ذلك أن العالم يعيش اليوم عصر المعلومات والمعرفة، وأفرز ذلك تقنيات جديدة في التعليم وأساليبه، وفي بنوك المعلومات ومراكز البحوث، وترتب عليها بعد ذلك ازدهار التعليم وسهولة الحصول على المعلومة والوصول إلى المعرفة دون عناء.

4.1 رأس المال الفكري: إذ بدأ الاهتمام برأس المال الفكري بداية من فترة الثمانينيات حيث أكد المديرون والأكاديميون والاستشاريون على مستوى العالم أن الأصول غير المادية في المؤسسة، أي رأس المال الفكري . تعتبر محددا أساسيا لما تحققه من أرباح، وفى بداية التسعينيات ظهرت بعض الكتابات التي تناقش فكرة رأس المال الفكري للمؤسسة وهو الذي يحقق النجاح والربحية للمؤسسة. وبصفة عامة يمكن أن نعرف رأس المال الفكري بأنه المعرفة والمعلومات والخبرات والمهارات والقدرات التي تساهم في تحقيق أهداف المنظمة بكفاءة أعلى و تحقق لها ميزة تنافسية في بيئة الأعمال التي تعمل فيها[1].

5.1 الأداء العالي في المؤسسات: والذي يتطلب التركيز على العملاء، ورفع مستوى الإنتاجية، وتحسين الجودة، وإعطاء قيمة وأهمية عالية للموارد البشرية وزيادة صلاحية العاملين، وإدراك التنوع في قوة العمل، والالتزام بأخلاقيات العمل والمسؤولية الاجتماعية[2].

بالإضافة إلى ما تم عرضه من سمات بيئة الأعمال المعاصرة هنالك ملامح عديدة منها تطوير العمل الإداري والحكومي، ايجاد توازن في بنية المجتمع، جعل البيئة الاقتصادية أكثر مرونة لمحاكاة التغيرات وانفتاح الأسواق العالمية تكوين بيئة قانونية تمتاز بالشفافية والاستقرار، والاستثمار أكثر في العامل البشري بتطوير وتحسين جودة التعليم.....إلخ.

[1] سلام عبد الرزاق، بوسهوة النذير، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافيسة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ملتقى حول استراتيجيات التنظيم ومرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة قاصدي مرباح، أيام 18 و19أفريل، 2012، ص 3.

[2] نسرين مغمولي، مرجع سابق، ص 318.

2. إتجاهات بيئة الأعمال الدولية:

هناك ثلاثة اتجاهات لبيئة الأعمال المعاصرة وهي[1]:

1.2 الاتجاه نحو استعمال التكنولوجيا العالية والثروة المعلوماتية: يختلف مدى استعمال تكنولوجيا الإعلام والاتصال حسب قدرة المؤسسة المالية ووضعها الاعتيادي في بيئة الأعمال التي تنشط فيها؛

2.2 التحول إلى صناعة الخدمات: صناعة الخدمات تمثل أكثر من ثلاثة أخماس الناتج المحلي الإجمالي العالمي ويوظف أكثر من ثلث القوى العاملة في جميع أنحاء العالم؛

3.2 الاتجاه نحو الاندماج والاستحواذ: الهدف من ذلك تعزيز الموقف والوصول إلى اقتصاديات الحجم.

المطلب الرابع: واقع ومعطيات أساسية حول بيئة الأعمال في الجزائر

في هذا المطلب سنتعرف على الواقع الحالي لبيئة الأعمال في الجزائر والمعطيات الأساسية لمكوناتها.

1. **واقع بيئة الأعمال في الجزائر:** حسب بعض المحللين الاقتصاديين فإن القيود المرتبطة ببيئة الأعمال في الجزائر يمكن إجمالها في قسمين أساسيين: الأول مرتبط بسوق عوامل الإنتاج والمتمثل في قروض بنكية والحصول على العقار الصناعي، أما القسم الثاني فهو المتعلق بإطار الحكم وطبيعة السوق والمتمثل في السوق الموازية والمنافسة غير الشرعية ثم يليها معدل الضرائب وعدم اليقين في السياسات الاقتصادية وتفشي ظاهرة الفساد. والبعض الآخر يرى أن بيئة الأعمال في الجزائر غير ملائمة لتعزيز وتقوية التنافسية في الأسواق المحلية والجهوية والدولية ولعل أكبر العراقيل التي تمس محيط الأعمال تتمثل فيما يلي[2]:

- صعوبة الحصول على التمويل حيث أن نقص الفعالية لدى النظام البنكي والمالي الجزائري هو من أهم العوامل التي تشدد القيود المالية للمؤسسة وتنقص من الاستثمارات؛
- مشاكل تتعلق بالمجال الجبائي؛
- هروب المؤسسات نحو الاقتصاد الموازي؛
- نقص نظام للمعلومات وضعف خدمات الدعم الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

2. المعطيات الأساسي لبنية بيئة الأعمال في الجزائر

سنحاول في هذا المطلب إعطاء صورة عامة عن بنية وأوضاع بيئة الأعمال في الجزائر.

1.2 الأوضاع السياسية والأمنية: منذ الاستقلال 1962 اعتمدت الجزائر النظام الجمهوري في إطار المبادئ الإسلامية تمثله[3]:

---

[1] عوينان عبد القادر، تحليل مؤشرات بيئة أداء الأعمال العربية وأثرها على الاستثمار الأجنبي، معارف مجلة دولية محكمة، العدد 22، جامعة البويرة، جوان 2017، ص 102.

[2] انظر إلى https://mecas.univ-tlemcen.dz، عطا الله لحسن، بن حبيب عبد الرزاق، تقييم بيئة أعمال المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تاريخ التصفح 2018/03/12 على الساعة 18.30.ص 303.

[3] بختة فرحات، مرجع سابق، ص 145.

- السلطة التنفيذية المجسدة في رئيس الجمهورية والوزير الأول؛
- السلطة التشريعية ممثلة في البرلمان بغرفتيه المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة؛
- السلطة القضائية.

وشهدت الجزائر خلال السنوات الحرجة (العشرية السوداء) سياسيا وأمنيا أقل التدفقات الاستثمارية الأجنبية المباشرة، مقارنة مع الدول النامية الأكثر استقرارا وأمنا كما شهدت عدت تغيرات حكومية، واتسمت السنوات الأخيرة بانفراج سياسي وأمني، من خلال مشاركة الأفراد في مختلف المواعيد الانتخابية وبروز ملامح العمل الديمقراطي[1]. إذ تضمن برنامج الرئيس "عبد العزيز بوتفليقة" ابتداءا من 15 أفريل 1999 جملة من الأولويات،إذ شرع منذ توليه مقاليد الرئاسة في استعادة السلم والأمن فتجاوبت معه مختلف الأطراف الوطنية، وأثمرت بإصدار قانون الوئام المدني، والذي وافق عليه الشعب بالاستفتاء يوم 16 سبتمبر 1999، وكذا العفو الرئاسي عن المساجين، فساد بذلك نوع من الاستقرار الأمني[2].

وحسب المؤشر المركب للمخاطر القطرية الذي يصدر شهريا عن مجموعة PRS من خلال الدليل الدولي للمخاطر القطرية(ICRG) منذ عام 1980 لغرض قياس المخاطر المتعلقة بالاستثمار، ويغطي 18 دولة عربية من أصل 140 دولة يشملها المؤشر. ويتكون المؤشر من 3 مؤشرات فرعية هي: مؤشر تقييم المخاطر السياسية مؤشر تقييم المخاطر الاقتصادية، ومؤشر تقييم المخاطر المالية[3]. فقد صنفت الجزائر في السنوات الأخيرة ضمن الدول التي تمتاز بدرجة مخاطرة منخفضة فئة (من 70 إلى 79.9 نقطة).وإن الجزائر مقبلة على استحقاقات رئاسية في 2019 فقد تشهد تغيرات سياسية وحكومية تؤثر على الأوضاع السياسية.

2.2 الأوضاع الاجتماعية والثقافية:

أهم الأوضاع الاجتماعية في الجزائر نلخصها فيما يلي[4]:

بلغ عدد السكان المقيمين في الجزائر 42,2 مليون نسمة حتى 1 جانفي 2018، مقابل 41,3 مليون نسمة في 1 جانفي 2017 و40,4 مليون نسمة في 1 جانفي 2016 حسب الديوان الوطني للإحصائيات، الذي كشف أن عام 2017 تجاوز عدد المواليد الأحياء مليون نسمة للعام الرابع على التوالي.

وتظهر أرقام الديوان في هذا الصدد أن عدد المواليد الأحياء المصرح بهم لدى مصالح الحالة المدنية بلغ العام الماضي 1,06 مليون نسمة، بتراجع نسبته 0,7 بالمائة مقارنة بـ2016.

ولفت الديوان الوطني للإحصائيات إلى استقرار معدل الخصوبة مقارنة بما سجل في 2016 أي 3,1 طفل لكل امرأة. وأوضح الديوان أن الزيادة الطبيعية للسكان بلغت 870 ألف نسمة في 2017، أي بنسبة نمو بلغت 2,09

[1] وصاف سعيدي، قويدري محمد، واقع مناخ الاستثمار في الجزائر: بين الحوافز والعوائق، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد8، 2008، ص 46

[2] بختة فرحات، مرجع سابق، ص 145.

[3] المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، مناخ الاستثمار في الدول العربية، 2010، ص156.

[4] https://www.elkhabar.com; تاريخ التصفح 2018/06/12 19.00سا

بالمائة. وكان عدد سكان الجزائر يبلغ في 1990 ما يقرب 25 مليون نسمة قبل أن يرتفع في 2007 إلى 34,1 مليون ثم إلى 42,2 مليون في 1 جانفي 2018.

وبين عامي 2000 و2009 لم يرتفع معدل النمو الطبيعي عن 2 بالمائة لكنه بدأ في تجاوز هذه النسبة ابتداء من 2010، حسب الديوان.

وعن توزع سكان الجزائر حسب الجنس تظهر نفس البيانات أن عدد الرجال يتجاوز بشكل طفيف عدد النساء حيث بلغ عدد السكان الذكور 21,1 مليون نسمة حتى 1 جانفي 2017 مقابل 20,59 مليون من السكان الاناث من إجمالي 41,7.2 مليون نسمة.

أما عن الفئات العمرية. تشير بيانات الديوان إلى أن عدد السكان الذين لا يتجاوز عمرهم 25 سنة بلغ 18,76 مليون نسمة أي 45 بالمائة من إجمالي السكان، ويقدر عدد السكان الأقل من 30 سنة بـ22,48 مليون نسمة أي 54 بالمائة من إجمالي السكان.

فيما يتعلق بمعدل الوفيات العامة، سجل عام 2017 وفاة 190.000 حالة وفاة، أي بزيادة 10.000 حالة وفاة مقارنة بعام 2016. أما بالنسبة لمتوسط العمر المتوقع، فقد بلغ 77,6 سنة إجمالا مع 76,9 سنة للرجال و78,2 سنة للنساء.

واستنادا إلى فرضية أن معدل النمو المسجل في 2017 سيتواصل في 2018 يتوقع الديوان الوطني للإحصاءات بلوغ إجمالي عدد السكان المقيمين 43,4 مليون نسمة إلى 1 جانفي 2019، ويصل إلى عدد من 44,253 مليون في عام 2020 و51,352 مليون في عام 2030 و57,65 مليون في عام 2040.

أما فيما يخص التعليم في الجزائر كمقارنة جيّدة جدا مع الدّول النامية الأخرى. التمدرس في الجزائر إلزامي وحضوري من قبل أكثر الأطفال في الجزائر يدوم لمدة 9 سنوات. تبدأ في عمر 6 سنوات وتمرّ به حتى عمر 15 سنة. 97 % من الأولاد يحضرون المدرسة بينما 91 % من البنات يحضرن المدرسة في الجزائر. بلغت نسبة المتعلمين في الجزائر 70% سنة 2003، مقارنة مع المعايير العالمية. الفرق بين الجنسين ما زال واضحا، 79% للذكور، 61% للإناث. رغم جهود الدولة، تبقى النقائص على الميدان، والتعليم، يأخذ ربع الميزانية العامة كما أن التعليم في الجزائر مجاني وإلزامي لمن دون 16 سنة، رغم أن نسبة المتمدرسين لا توافق 100%[1].

وفيما يلي جدول يبين عدد مؤسسات التعليم في مختلف الاطوار

[1] http://djezzar.yoo7.com/t35-topic; تاريخ التصفح 2018/06/12 19.00سا

جدول رقم (03-01): عدد مؤسسات التعليم لمختلف الأطوار التعليمية في البيئة الجزائرية

البيانات	2017/2016
عدد المدارس الابتدائية	18770
عدد الاكمالية للتعليم المتوسط	5419
عدد الثانويات	2355
الجامعات	50
المراكز الجامعية	13
المدراس الوطنية العاليا	31
المدارس التحضيرية	12
مراكز ومعاهد التكوين المهني والتمهين	976

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على الديوان الوطني للإحصائيات نشرة 2017 رقم 47.

إن المدرسة الجزائرية عرفت العديد من الإصلاحات منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، وقد شملت هذه الإصلاحات جوانب عدة، ولعل أبرز إصلاح عرفه التعليم في الجزائر هو ظهور المدرسة الأساسية في بداية الثمانينيات للتخلص نهائيا من آثار الاستعمار، وانطلاقا من وعيها بتثمين رأس المال البشري، وضعت استثمارات معتبرة من أجل تعميم التمكن من التعليم والتكوين، حيث يرمي هذا الإصلاح في المقام الأول إلى توفير الشروط المادية والبيداغوجية والأكثر ملاءمة للتكفل بتعداد مدرسي يتجاوز ثمانية ملايين تلميذ وما يقارب مليون طالب، وهو السياق الذي تم فيه الترخيص القانوني لإسهام المدرسة الخاصة والجامعات الأجنبية في الجزائر خلال السنوات القليلة الماضية، كما يشمل إصلاح المنظومة التربوية العلم والثقافة العالميين واللغات الأجنبية والتعاون الدولي، ويشمل في الوقت ذاته تثبيت العناصر المؤسسة للهوية الوطنية في إطار الحداثة والتنمية[1].

لكن رغم الميزانية المخصصة للتعليم نجد العديد من السلبيات ومنها النسبة العالية للتسرب حوالي نصف مليون تلميذ سنويا، إذ تحدث هذه الظاهرة توترا اجتماعيا عاليا في الأوساط العائلية، ينتج عنه انحراف يزيد من حدة البطالة في وسط الشباب الجزائري، حيث تبين أن نسبة البطالة تزداد بارتفاع المستوى التعليمي من الابتدائي 25.8% إلى المتوسط 29.9% إلى الثانوي 31.6%، وبالنسبة لخريجي مؤسسات التعليم العالي فقد تزايدت نسبة البطالة مع مرور الوقت[2].

[1] http://elhiwardz.com/contributions/106985/, تاريخ التصفح 2018/06/12 19.00سا

[2] بختة فرحات، مرجع سابق، ص147.

3.2 الأوضاع الاقتصادية:

سنتناول في هذا الجزء جانبا من الاقتصاد الجزائري من خلال ما يلي[1]:

تمتلك الجزائر ثالث أكبر اقتصاد في منطقة الشرق الأوسط وشمال افريقيا، وهي بلد رائد في المغرب العربي، وأحد البلدان القليلة التي نجحت في خفض معدل الفقر بواقع 20% في العقدين الماضيين.

وقد شهد تباطأ للنمو الاقتصادي للجزائر في 2017 من جراء حدوث تراجع طفيف في إنتاج النفط والغاز واستمرار تحقيق نمو متواضع في القطاعات الأخرى. وتفيد التقديرات أن معدل نمو إجمالي الناتج المحلي الحقيقي بلغ 2.1% في 2017، منخفضاً من 3.3% في 2016. ويُعزَى هذا التراجع إلى التباطؤ في إنتاج النفط والغاز الذي يُقدَّر بأنه انخفض بنسبة 1.4% في 2017، وفي الوقت ذاته، لا يزال النمو خارج قطاع المحروقات ضعيفاً، حيث شهد انتعاشاً طفيفاً من 2.3% في 2016 إلى 2.5% في 2017. وأدى التراجع عن سياسة ضبط أوضاع المالية العامة إلى زيادة عجز الموازنة عما كان متوقعاً، مما تسبب في استنزاف احتياطيات ووفورات المالية العامة. وسجَّل الإنفاق العام انخفاضاً أقل من المتوقع بسبب صعوبات في تحقيق هدف موازنة 2017. وتوقفت الحكومة، التي جرى تعيينها في ماي 2017، عن مواصلة ضبط الأوضاع المالية العامة وعادت إلى مستويات الإنفاق العام المرتفعة السابقة، لاسيما في قطاع السكن. ويُقدَّر عجز الموازنة الناتج عن ذلك بنحو 8.2% في 2017.

ورغم تراجع عجز الحساب الجاري، فإن مستواه العام ظل مرتفعا نظراً للنمو المتواضع للاقتصاد. وقد زادت الواردات زيادة طفيفة بنسبة 2.7% في 2017، فيما ارتفعت الصادرات ارتفاعاً كبيراً بنسبة 16.5%. وبوجه عام، يشير رصيد الحساب الجاري (14.7% من إجمالي الناتج المحلي) إلى عدم توافق الواردات مع الانخفاض الكبير في عائدات الصادرات منذ عام 2014. وفي ظل المستوى الحالي لأسعار النفط وارتفاع عجز الحساب الخارجي، فإنه يلزم بذل المزيد من الجهود لزيادة المعروض المحلي من السلع للحفاظ على استدامة الحساب الجاري في الأمد المتوسط والحد من استنزاف الاحتياطيات الرسمية الإجمالية. وزاد معدل البطالة بنحو 1.5 نقطة مئوية، مما يعكس تباطئ النمو في القطاعات غير النفطية. وبلغ معدل البطالة 11.7% في سبتمبر 2017، مقابل 10.5% في الشهر نفسه من العام السابق له. ويُعد معدل البطالة مرتفعاً خاصة بين المتعلمين والشباب والنساء. ويُرى أن ذلك يعكس جزئياً تفضيل الانتظار لحين العمل بالقطاع الرسمي. ويعيش 10% من السكان على حافة السقوط مرة أخرى في براثن الفقر، ولا تزال هناك تفاوتات فيما بين المناطق.

من المتوقع أن يتعافى معدل النمو عام 2018 مع التوسع المالي. ومع تنفيذ الاستثمارات العامة الجديدة المعلنة في موازنة 2018، سيزيد معدل النمو العام والتضخم. ونتيجة لذلك من المتوقع أن يبلغ معدل نمو إجمالي الناتج المحلي 3.5% والتضخم 7.5% عام 2018. لكن معدل نمو إجمالي الناتج المحلي سيواجه صعوبة في تجاوز نسبة 2% لعام 2019-2020 ، ليشكل ذلك نموا هزيلا لبلد متوسط الدخل يغلب على شعبه نسبة عالية من الشباب.

[1] http://www.albankaldawli.org, تاريخ التصفح 2018/06/12 19.00سا

4.2 واقع البنى التحتية

تقع الجزائر شمال افريقيا، وتبلغ مساحتها 2,381,741 كيلومتر مربّع، وهي حاليا أكبر بلد في افريقيا.

يتم قياس مؤشر البنى التحتية بناء على أربعة أنواع رئيسية من العناصر هي[1]:

- كثافة الطرق البرية أي نسبة طول إجمالي شبكة الطرق المعبدة إلى المساحة اليابسة في الدولة؛
- النقل الجوي للبضائع والأشخاص كمتوسط لمؤشري عدد الركاب المحمولين جوا لكل 100.000 نسمة والشحن الجوي بمليون طن كم؛
- الاتصالات الالكترونية كمتوسط لمؤشري عدد المشتركين في الإنترنت النطاق العريض الثابت لكل 100 شخص وعدد مستخدمي الانترنت لكل 100شخص،
- الاتصلات الهاتفية المتمثلة في نسبة خطوط الهاتف لكل 100 شخص.

فيما يلي أهم البنى التحتية في الجزائر:

يبلغ طول الشبكة الجزائرية للنقل بالسكك الحديدية حاليا 4.200 كلم و ينتظر أن يبلغ طول هذه الشبكة مع آفاق 2021 نحو 6300 كلم سيتم وصلها مع المنشآت المينائية و المطارية واللوجستية. إذ قدر عدد المسافرين ب 43 مليون مسافر في 2017، و4 مليون طن من البضائع في نفس السنة[2].

والجدول الموالي يوضح إحصاء للسكك الحديدية في الجزائر.

الجدول رقم (03-02): إحصاء حول شبكة السكة الحديدية الجزائرية

المسافة	مجاميع أطوال السكك الحديدية
4200كم	مجموع
560كم 13%	مزدوجة
3404كم	أحادية
480كم 11.5%	مكهربة

المصدر: https://ar.wikipedia.org تاريخ الاطلاع 2018/06/14 19.24سا

[1] المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وإئتمان الصادرات، مناخ الاستثمار في الدول العربية، 2012-2013، ص58.

[2] https://ar.wikipedia.org, تاريخ التصفح 2018/06/14 19.24سا

1.4.2 مشاريع هامة سلمت في 2018[1]:

أكد مدير عام الوكالة الوطنية لدراسة ومتابعة إنجاز الاستثمارات في السكك الحديدية عزالذين فريدي أن سنة 2018 ستكون سنة استلام عديد المشاريع الهامة المندرجة في إطار برنامج ضخم هو في طور الإنجاز. فزيادة على استلام ما طوله 1000 كيلومتر من خطوط السكك الحديدية عدد عزالذين فريدي في برنامج ضيف التحرير للقناة الإذاعية الثالثة المشاريع المنتظر استلامها خلال العام الجاري وبداية العام القادم ومنها ربط مطار الجزائر الجديد بالمدينة وتسليم خط سطيف القرزي على طول 118 كم في أفريل المقبل مع استكمال أشغال خطي تيسمسيلت-بوغزول والمسيلة -بوغزول وخط واد سلي- بسرعة تتراوح بين 120 إلى 160كم /سا دون إغفال العملية الواسعة لعصرنة السكك الحديدية ووضع الإشارات التي تنجز عبر مختلف خطوط التراب الوطني. أشغال ازدواجية خط مركب بلارة بلغت 50 بالمئة. وأوضح ضيف الثالثة استكمال ربط مركب بلارة والشروع منذ مدة في إنجاز ازدواجية الخط على مسافة 40كم مقدرا نسبة تقدم الأشغال ب50 بالمئة وأضاف مدير عام الوكالة الوطنية لدراسة ومتابعة إنجاز الاستثمارات في السكك الحديدية أنه وبدخول المركب حيز التشغيل ومع استكمال أشغال ربط مصنع الإسمنت ببسكرة نهاية مارس والرفع من طاقة نقل الفوسفات للشركة سترتفع قدرات نقل البضائع ما سيسمح -حسبه- بخلق المناطق الصناعية وبلوغ أهداف والمتمثلة في نقل 17 مليون طن من البضائع سنويا. واستلام 2300 كيلومتر من الخطوط إلى غاية 2019 واستنادا لذات المسؤول فإن 2.300 كلم من السكك الحديدية هي في طور الإنجاز متوقعا توسيع هذه الشبكة في المدى القريب إلى 6.300 كلم وتسليم 12.500 كلم من السكك الحديدية المكهربة على المدى المتوسط.

طورت الجزائر قطاع النقل الجوي بطريقة تجعل منه وسيلة حقيقية للإندماج على الصعيدين الإقليمي والدولي. إذ أنه تم آنفاق ميزانية تقدر ب 60 مليار دينار (600 مليون أورو) لتجديد أسطول الجوية الجزائرية خلال الفترة 2013-2017. كما اقتنت شبكة الخطوط الجوية الوطنية ثلاث طائرات جديدة بسعة 150 مقعدا وقامت بتجديد 3 طائرات من نوع بوينغ 767 و المتواجدة حاليا في الخدمة. كما تمت عملية شراء طائرتي شحن لنقل البضائع، إذ تمتلك الجزائر 35 مطارا منها 13 دولية، ويعد مطار الجزائر هو الأكثر أهمية حيث يستقطب 6 ملايين مسافر سنويا[2].

على الواجهة البحرية تتوفر الجزائر على 13 ميناء بحري رئيسي، منها تسعة موانئ متعددة وأربعة موانئ متخصصة في المحروقات، ويستقبل ميناء الجزائر أكثر من 30% من واردات الجزائر من السلع، وحوالي 70% من موانئ الحاويات[3].

---

[1] https://www.djazairess.com, تاريخ التصفح 2018/06/14 19.24سا

[2] http://www.andi.dz, تاريخ التصفح 2018/06/14 19.20 سا

[3] بختة فرجات، مرجع سابق، ص 148.

2.4.2 مجال تكنولوجيات الإعلام و الاتصال في الجزائر:

صنف التقرير السنوي لقياس مجتمع المعلومات، الصادر عن الاتحاد الدولي للاتصالات شهر نوفمبر 2017 الجزائر في المرتبة الـ 102 عالمياً والثالثة افريقيا، ما يعني أن الجزائر مازالت ضمن الدول المتأخرة في هذا المجال على المستوى العالمي.

لكن عام 2018، بحسب الخبراء والمختصين، سيكون عاماً استثنائياً في قطاع تكنولوجيا الاتصال في الجزائر، نظرا للخطوات والإجراءات الهامة التي وُصِفت "بالجريئة وغير المسبوقة في تاريخ البلاد"، التي ستنقل الجزائر إلى مراكز متقدمة مما هي عليه اليوم في هذا المجال الذي يعتبر اليوم "عصب العالم المتقدم"[1]. وسنعرج على أهم الإجراءات كما يلي[2]:

- **جانب المواصلات السلكية واللاسلكية:**

صادق المجلس الشعبي الوطني يوم الثلاثاء 20 فبرأير 2018 على مشروع القانون المحدد للقواعد العامة المتعلقة بالبريد والاتصالات الإلكترونية وكذا القانون المتعلق بالتجارة الإلكترونية. الذي يهدف إلى إعادة صياغة القانون رقم 2000-03 المؤرخ في 5 أوت 2000، الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية، وذلك قصد مواكبة المستجدات الاجتماعية الاقتصادية الوطنية والدولية وكذا التطورات التقنية والتكنولوجية المسجلة منذ سنة 2000. كما أعطى مشروع القانون لوزارة البريد وتكنولوجيات الإعلام والاتصال صلاحية طرح مناقصات أمام المستثمرين في المجال الذي تراه مناسباً. هذا ما يؤكد فتح المجال أمام الخواص لإنشاء شركات خاصة للتزويد بالإنترنت، بعد أن بقيت لسنوات حكرا على الدولة، والمتمثلة في اتصالات الجزائر.

- **تطوير وعصرنة منشآت شبكات المواصلات السلكية واللاسلكية: مقتضيات التدفق السريع وفائق السرعة**

إن تفعيل الاستراتيجية الوطنية للتدفق السريع وفائق السرعة مرهون ببناء منشآت تتوافق والمعايير الدولية وتسمح بمرافقة التحولات الرقمية للاقتصاد الوطني و تشييد مجتمع المعلومات. لذلك، باشرت الدولة، عبر المتعامل التاريخي "اتصالات الجزائر"، عمليات هامة، من حيث تعزيز و عصرنة منشئات المواصلات السلكية واللاسلكية.

- **الشق الأول للتدفق فائق السرعة – شبكة النقل:**

إن الانتقال إلى الدفق فائق السرعة لابدّ أن يرفقه تطوير شبكة نقل قوية و مرنة، بتواترات تأمينية، بغية مسأيرة طلب السكان المتزايد. انتقل طول شبكة النقل الوطنية للألياف البصرية التي بسطتها مؤسسة "اتصالات الجزائر" من 15000 كم سنة 2003 إلى 83 548كم سنة 2018، منها 30% تغطي

[1] بوابة العين الإخبارية تاريخ التصفح 2018/07/12. https://al-ain.com/article/algeria-technology-satellite-internet-2018#

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية والتكنولوجيات والرقمنة https://www.mpttn.gov.dz

مناطق جنوب البلاد.علاوة على ذلك، تجدر الإشارة إلى أن المناطق الحدودية استفادت من جزء هام من شبكة الألياف البصرية قصد فك العزلة عن السكان في المناطق النائية و تعزيز أمن وطننا بحوالي 10000كم من الألياف البصرية.

- **الشق الثاني للدفق فائق السرعة – شبكة النفاذ:**

بغرض تحقيق نوعية خدمة أفضل للمواطنين و بغية ضمان تطوير نفاذات جديدة تماشيا مع توسعة حظيرة المشتركين، قامت "اتصالات الجزائر" بعصرنة متواصلة لشبكة نفاذها عبر مشاريع عديدة، من بينها:

- ✓ استبدال تدريجي للتجهيزات القديمة منذ سنة 2009، بتكنولوجيات جديدة تسمح بإدماج العروض متعددة الخدمات ذات الدفق السريع. لينتقل عددها من 91136 جهاز أمسان سنة 2010 إلى 4382760 سنة 2017؛
- ✓ بسط الدفق السريع و الخدمات اللاسلكية المتاحة عبر بروتوكول الانترنت IP بإطلاق التكنولوجيا الراديوية G/LTE 4 الثابتة،والتي عرفت نجاحا كبيرا لاسيما في المناطق صعبة الولوج بالشبكة السلكية. فحظيرة النفاذ بواسطة الجيل الرابع G/ LTE 4 تطورت من 167 محطة EnodB بقدرة 100200 نفاذ سنة 2014، لتبلغ 1.718 محطة بقدرة 1.030.800 نفاذ نهاية سنة 2017؛
- ✓ إطلاق مشروع للمقيمين والمهنيين ابتداء من سنة 2017، مع إدماج الدفق فائق السرعة عبر تكنولوجيا GPONو VDSL2 يكمن هذا المشروع في بسط الألياف البصرية انطلاقا من حلقة الربط البصرية (موقع وضع تجهيزات إرسال المتعامل) إلى غاية المساكن والمحلات يسمح بتزويد الزبائن بدفق أعلى وعرض نطاق ترددي أفضل بإلغاء، كلي أو تقليص أقصى، للكوابل المعدنية؛
- ✓ مع نهاية سنة 2017، بلغ عدد النفاذات التي تم إنجازها 242000 نفاذ، و تبقى الورشة مفتوحة.

- **الشق الثالث للدفق فائق السرعة – رفع عرض النطاق الترددي الدولي:**

ارتفع عرض النطاق الترددي الدولي تدريجيا ليبلغ 810 جيغابيت/ثانية حاليا، مما يوفر للمواطنين الربط بنوعية أفضل.كما أنه من أجل رفع مطرد لعرض النطاق الترددي، تُعنى شبكة النقل الدولي بمشروعين هامين: الأول، أورفال/ألفال (ORVAL/ALVAL) المتعلق بكابل الألياف البصرية البحري الرابط بين الجزائر ووهران وفالنسيا (اسبانيا)، يشهد تقدم الأعمال بوتيرة مقبولة مع إنجاز كافة منشآت الاستقبال على مستوى مدينتي الجزائر ووهران و إطلاق أشغال الإنجاز البحري في غضون هذا الشهر. الثاني، مشروع ميداكس (MEDEX) يتعلق بالوصلة الثانية للألياف البصرية البحرية الرابطة بين عنابة والولايات المتحدة بقدرة إضافية تقدر بـ2.2 تيرابأيت/ثانية.

3.4.2 تطوير الإنترنت في الجزائر:

الجزائر تعد آخر بلد عربي في التصنيف العالمي لسرعة تدفق الإنترنت الذي كشف عنه تقرير لموقع "سبيدتيست" المختص في اختبار سرعة تدفق الإنترنت ADSL في العالم، حيث تسجل الجزائر أكبر انخفاض في سرعة الاتصال

بالإنترنت عالمياً في 2017، والمقدرة بـ 3.76 ميغابأيت في الثانية، في وقت يقدر متوسط السرعة عالميا بـ 40.11 ميغابأيت في الثانية.

إنّ التطور المطرد لشبكات المواصلات السلكية واللاسلكية في بلادنا، منذ مطلع القرن الحالي، مدعما بقرار فخامة رئيس الجمهورية لتطوير الدفق السريع و فائق السرعة في بلدنا، أفضى إلى إدراج التوصيل في بلدنا، على سبيل تجسيد التوجيه الرئيس لفخامته: النفاذ للجميع. وبهذا الشكل فقد توسع عدد مستعملي الشبكة العالمية للواب في بلدنا، من خلال الشبكة الثابتة، من 2032337 وصلة سنة 2003 ليبلغ 3172981 وصلة في مارس 2018، تغطي المنازل و المؤسسات، رافعة بهذا معدل تعميم الانترنت الثابت في بلدنا إلى ما يفوق 44 %. علاوة على ذلك، سمح ظهور تكنولوجيا النفاذ إلى الانترنت عبر شبكات الاتصالات الراديوية بواسطة الهاتف النقال، زيادة عدد مستعملي الانترنت إلى حد كبير في بلدنا، من خلال 33968492 وصلة، بين تكنولوجيا الجيل الثالث (23 مليون وصلة) والجيل الرابع (10 968 492 وصلة).ومع توسعة التوصيل النقال، بلغ معدل التعميم 126 % سنة 2017، في حين لم يتجاوز 69% سنة 2015، باحتساب شريحة السكان التي يفوق سنها 15 سنة. فقد بلغ عدد المشتركين 37.83 مليون في أواخر 2017، من بينهم 34 مليون مشترك في الهاتف النقال، ومن المتوقع أن يرتفع الرقم أكثر مع استقدام تكنولوجيا التدفق العالي اللاسلكي للهاتف الثابت(.G4LTE) .

4.4.2 الهاتف الثابت والنقال:

لقد صاحب العصرنة انخفاض استعمال الهاتف الثابت في الساحة الدولية، نظرا لاهتمام السكان المتزايد بمزايا الهاتف النقال.في بلادنا، تم إدخال الهاتف النقال إلى الجزائر سنة 1994 (الهاتف النقال التناظري الراديوي)، لكنه كان عدد مشتركي الشبكة 18000 نهاية سنة 2000. وعرفت خدمات الهاتف النقال في بلدنا تطورا كبيرا، بمعدل تغطية السكان بشبكة المحمول تجاوز هذه السنة 98 %. وما فتئ عدد مشتركي الهاتف النقال يرتفع بدوره من 47.04 مليون مشترك سنة 2016، ليبلغ أكثر من 49,87 مليون مشترك سنة 2017.

واعتبرت الوزارة أن تطبيق برنامج التنمية "سيمكن من الانتقال إلى أزيد من 7 مليون منزل في الإنترنت الثابت في افق 2022"، مشيرة إلى أن "نسبة الدخول في الإنترنت في العائلات ستنتقل بالتالي من 43ر40 بالمائة سنة 2017 إلى 81 بالمائة في نهاية 2022 علما أن ربط عائلة أو أي جماعة أخرى (أكاديمية أو إدارية أو صناعية) سيمكن من تقاسم الدخول إلى الإنترنت و إلى تضاعف عدد المستعملين". وتعتزم الجزائر في هذا الصدد "ربط المنازل بشبكة الهاتف الأنترنت الثابت ذات التدفق العالي جدا لتضمن بذلك تدفقا جيدا يمكنه أن يبلغ 100 ميغابأيت/الثانية" حسبما أشار إليه نفس المصدر الذي أكد أن "500.000 خط لأيصال المنازل بالألياف البصرية (FTTH) هي قيد الإنجاز من طرف مؤسسة اتصالات الجزائر التي باشرت عصرنة 500.000 خط إنترنت موجود سابقا". أما فيما يخص كثافة خطوط الاتصال الخاصة بلأنترنت النقال فقد انتقلت من 64.28 % عام 2016 إلى 74.91% في مارس 2017 أي بتطور يقدر ب 14.20% وهذا راجع إلى ارتفاع عدد

المشتركين في أنترنت الجيل الرابع. من جهة أخرى تشير إحصائيات الوزارة إلى أن مدى اتساع الشبكة الوطنية نهاية مارس 2017 قد بلغ 85.514 كم من الألياف البصرية و أكثر من 40.125 كم من الموجات الدقيقة[1].

[1] وكالة الأنباء الجزائرية، تاريخ التصفح 2018/06/16 21.00سا, http://www.aps.dz

المبحث الثاني: تحليل مؤشرات بيئة الأعمال في الجزائر وعلاقتها بالقيمة العادلة

في هذا المبحث سنعرج على بعض المؤشرات التي تكون ضمن تقارير تصدرها العديد من الهيئات والمنظمات الدولية بهدف تصنيف دول العالم حسب حالة بيئة الأعمال والمكانة الاقتصادية، ومن ثم تحليل بيئة الأعمال الجزائرية الحالية ضمن أحد هاته التقارير ومحاولة استنتاج العلاقة بين بعض المؤشرات وتأثيرها على متطلبات تطبيق القيمة العادلة.

المطلب الأول: مؤشرات بعض تقارير تقييم تنافسية بيئة الأعمال

على غرار البنك الدولي، المنتدى الاقتصادي العالمي، منظمة الأمم المتحدة، المعهد العربي للتخطيط، .....إلخ تصدر تقارير دورية مبنية على مؤشرات مختلفة المعايير (اقتصادية وسياسية وقانونية واجتماعية وثقافية، تنافسية والابتكار، أنشطة أداء الأعمال ....إلخ)، تساعد المستثمرين على معرفة بيئة الأعمال التي توفر المناخ المناسب بين مجموعة من دول العالم للاستثمار من جهة، ومن جهة أخرى ترشد القائمين على الدولة (الحكومات) إلى نقاط القوة والضعف لديهم ومكانتهم الاقتصادية بين دول العالم لمحاولة الإصلاح والتطوير وادراك الوضع. ومن بين هذه التقارير نجد:

1. **تقرير ممارسة أنشطة الأعمال**: هو منشور رئيسي يصدر عن مجموعة البنك الدولي، يقيس الأنظمة التي تعزز النشاط التجاري وتلك التي تعوقها، وقد غطى أول تقرير في سلسلة تقارير ممارسة أنشطة الأعمال، الذي صدر في 2003، 5 مجموعات من المؤشرات في 133 اقتصاداً. يغطي تقرير هذا العام 11 مجموعة من المؤشرات في 190 اقتصاداً شملت عشرة من هذه المجالات في ترتيب سهولة ممارسة الأعمال التجارية لهذا العام: بدء النشاط التجاري واستخراج تراخيص البناء، والحصول على الكهرباء، وتسجيل الملكية، والحصول على الائتمان، وحماية المستثمرين الأقلية، ودفع الضرائب، والتجارة عبر الحدود، وانفاذ العقود، وتسوية حالات الإعسار. يقيس تقرير *ممارسة* أنشطة الأعمال أيضا تنظيم سوق العمل، ولكنه ليس مدرجاً في ترتيب هذا العام.

واستفاد هذا المشروع من المعلومات التقييمية والتعليقات التي قدمتها الحكومات والأوساط الأكاديمية والممارسون والمشاركون في عملية التقييم. ومازال الهدف الأولي للتقرير قائماً، وهو: "توفير أساس موضوعي لفهم طبيعة البيئة التنظيمية لأنشطة الأعمال التجارية والعمل على تحسينها والارتقاء بها في مختلف أنحاء العالم"[1].

والجدول الموالي يبين المؤشرات وشرحها

[1] http://arabic.doingbusiness.org, DOING BUSINESS, تاريخ الاطلاع 2018/07/07 12.42 سا

الجدول رقم (03-03): شرح مؤشرات ممارسة أنشطة الأعمال

المؤشر	الشرح
بدء النشاط التجاري	ويقيس أربعة عناصر فرعية:عدد الإجراءات المطلوبة لتسجيل النشاط، الفترة الازمة لإنجاز هذه الإجراءات، تكلفة الإنجاز كنسبة من نصيب الفرد من الدخل الوطني، الحد الأدنى من رأس المال المدفوع المتعلق ببدء النشاط
استخراج تراخيص البناء	يقس خمس عناصر هي: الإجراءات والوقت والتكلفة اللازمة لإستخراج تراخيص البناء. باضافة إلى جودة أنظمة البناء و متطلبات الشهادة المهنية.
الحصول على الكهرباء	يقيس هذا المؤشر خمسة عناصر: الإجراءات والوقت والتكلفة اللازمة لتوصيل الكهرباء. بالإضافة إلى ذلك، استحدث تقرير هذا العام معيارين جديدين، وهما مقياس موثوقيّة التّغذية وشفافية التعرفة، وسعر الكهرباء.
تسجيل الملكية	يقيس هذا المؤشر عدد الإجراءات والوقت والتكلفة المتعلّقين بتسجيل أونقل ملكية عقار. و أضاف التقرير هذا العام مقياس نوعيّة نظام إدارة الأراضي يشمل أربعة أبعاد هي: موثوقيّة البنية التحتيّة، وشفافيّة المعلومات، والتغطية الجغرافيّة، وتسوية النازعات على الأراضي.
الحصول على الائتمان	يقيس هذا المؤشر مجموعتين من القضايا: قوة أنظمة التقرير الائتماني وفعالية التدابير التي تسهل الإقراض في قوانين الضمانات الرهنية والإفلاس .
حماية المستثمرين الأقلية	يقيس هذا المؤشر قوة حماية المساهمين الأقلية في استخدام أصول الشركات ، وضمانات الحوكمة، ومتطلبات الإفصاح للشركات التي تقلل من خطر التعرض للإساءة .
دفع الضرائب	يقيس هذا المؤشر الضرائب والاشتراكات الإجبارية التي يتعين على المؤسسة دفعها أو سحبها في سنة ما، وكذلك الإجراءات التي تمثل عبئاً إداريا في دفع الضرائب.
التجارة عبر الحدود	يقيس هذا المؤشر الوقت والتكلفة المرتبطين بعملية تصدير واستيراد البضائع، والإجراءات اللازمة لهذه العملية.
آنفاذ العقود	يقيس هذا المؤشر الوقت والتكلفة اللازمين لتسوية نزاع تجاري، بالإضافة إلى نوعية الإجراءات القضائية، فعاليّة نظام المحاكم الجودة والكفاءة في المحكمة التجارية.
تسوية حالات الإعسار	يقيس هذا المؤشر جوانب الضعف في قانون إشهار الإفلاس الساري، وكذلك العقبات الإجرائية والإدارية في عملية الإعسار.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على http://arabic.doingbusiness.org تاريخ تصفح 2018/07/08 09.12 سا.

1.1 النتائج الرئيسية تقرير ممارسة أنشطة الأعمال 2018[1].

وجد تقرير ممارسة أنشطة الأعمال 2018:

- الإصلاح لخلق فرص العمل :أن رجال الأعمال في 119 اقتصاداً شهدوا تحسينات في الإطار التنظيمي المحلي في العام الماضي. بين جوان 2016 وجوان2017 ، وثق التقرير، الذي يقيس 190 اقتصاداً في جميع أنحاء العالم، 264 إصلاحاً تجارياً .وكانت الإصلاحات التي تحد من تعقيد وتكاليف الإجراءات التنظيمية في مجال بدء الأعمال التجارية والحصول على الائتمان هي الأكثر شيوعا في 2017/2016 .
- كانت بروناي دار السلام، مالاوي، كوسوفو، تايلاند، أوزبكستان، نيجيريا، زامبيا، جيبوتي، الهند، والسلفادور أكثر الاقتصادات تحسنا في 2016/2017 في المجالات التي يقيسها تقرير ممارسة أنشطة الأعمال. معا، نفذت هذه الاقتصادات العشرة الأكثر تحسناً، 53 إصلاحاً تجارياً جعلت من السهل القيام بأعمال تجارية.
- تقوم الاقتصادات في جميع المناطق بتنفيذ الإصلاحات التي تسهل عملية ممارسة الأعمال التجارية، إلا أن أوروبا وآسيا الوسطى لا تزالان المنطقتان اللتان تتمتعان بأكبر حصة من الاقتصادات التي نفذت إصلاحا واحدا على الأقل، 79٪ من الاقتصادات في المنطقة نفذت على الأقل إصلاحا تنظيميا تجارياً، تليها جنوب آسيا وفي افريقيا جنوب الصحراء الكبرى.

وحسب تقرير سنة 2018 الصادر مؤخرا فقد حلت الجزائر في المرتبة 166 من أصل 190 دولة إذ فقدت 10 مراتب مقارنة بالعام الماضي 2017 وكثيرا ما أحتلت مراتب متأخرة، ومن هذا يمكن القول أن بيئة الأعمال الجزائرية ينتظرها الكثير من الاصلاحات حتى ترقى إلى بيئة أعمال ملاءمة ومنافسة عالميا.

2. مؤشرات تقرير المعهد الدولي لتنمية الادارية

يصدر هذا المعهد تقريرا سنويا بمقره الكائن بسويسرا، وذلك منذ بداية التسعنيات وهذا في إطار تحضير المنتدى الاقتصادي العالمي عن التنافسية في العالم، حيث قام المعهد الدولي لتنمية الإدارة برصد وتحليل مؤشرات التنافسية في أربع مجموعات رئيسية وهي الأداء الاقتصادي والفاعلية الحكومية وكفاءة قطاع الأعمال والبنية التحتية وترتكز مجموعة الأداء الاقتصادي على قياس مؤشرات الاقتصاد المحلي والتجارة الدولية والاستثمار الدولي وعمالة الأسعار وتقيس مجموعة الفاعلية الحكومية مؤشرات للتمويل العام، والسياسات المالية، والإطار المؤسساتي والإطار الاجتماعي وتشريعات الأعمال كما تركز مجموعة كفاءة قطاع الأعمال على قياس مؤشرات الإنتاجية وسوق العمل والتمويل والممارسة الإدارية، والمواقف والقيم، في حين تركز مجموعة البنية التحتية على قياس مؤشرات البنية الأساسية، التقنية العملية والصحة والبيئة والتربية والتعليم[2].

---

[1] http://doingbusiness.org تاريخ التصفح 2018/07/08 سا 10.00

[2] ابراهيم عبد الحفيظي، دراسة تنافسية الاقتصاد الجزائري في ظل العولمة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر (غير منشورة)، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة بن يوسف ين خدة، الجزائر، 2008، ص75.

3. **مؤشر ضمان لجاذبية الاستثمار**: مؤشر ضمان لجاذبية الاستثمار هو مقياس مركب يصدر عن المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات بالكويت، يوضح مدى إمكانات جذب الاستثمار في دول العالم من خلال رصد 57 متغير في مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية والمؤسسية تتوزع على 11 مؤشراً فرعيا ضمن ثلاث مجموعات كالآتي[1]:

1.3 **مجموعة المتطلبات الأساسية**: وتتمثل في المقومات الضرورية لتحسين بيئة الأعمال وجذب الاستثمار وتتكون من أربعة مؤشرات، مؤشر الأداء الاقتصادي الكلي، مؤشر الوساطة المالية والقدرات التمويلية ومؤشر البيئة المؤسسية، وأخيرا مؤشر بيئة الأعمال.

2.3 **مجموعة العوامل الكامنة**: وتركز على العوامل التي يستند لها كبار المستثمرين في اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في بلد ما وتضم خمسة مؤشرات وهي: مؤشر حجم السوق وفرص النفاذ إليه، مؤشر الموارد البشرية والطبيعية، مؤشر عناصر التكلفة، مؤشر الأداء اللوجيستي، وأخيرا مؤشر الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات.

3.3 **مجموعة العوامل الخارجية الأيجابية**: وهي العناصر التي تعزز مقومات الدولة على صعيد اندماجها في الاقتصاد العالمي والتقدم والتميز التكنولوجي وتضم مؤشرين هما، مؤشر اقتصادات التكتل ومؤشر عوامل التميز والتقدم التكنولوجي.

وبناءا على قيم تلك المتغيرات يقوم مؤشر ضمان جاذبية الاستثمار بمنح كل دولة درجة معينة من إجمالي 100 درجة ثم يقوم بترتيبها من الأفضل إلى الأسوء. وفيما يتعلق بنتائج سنة 2018 فقد استقر عدد الدول المدرجة في المؤشر إلى 109 دول من مختلف أنحاء العالم من بينها 16 دولة عربية، إذ أن الجزائر احتلت المرتبة 86 تحسنت بمرتبة واحدة مقارنة بسنة 2017 ويعتبر هذا بعيدا عن المقومات الأساسية لبيئة أعمال تنافسية وجذابة للاستثمار، لذا وحسب نتائج هذا المؤشر فعلى الحكومة الجزائرية إعادة النظر في المكونات الأساسية لبيئة الأعمال وجعلها مواكبة لكل التطورات والتغيرات العالمية.

كما أن هناك عدة مناهج تقدم مؤشرات لتقييم تنافسية بيئة الأعمال مثل مؤشرات التنافسية الصادر من البنك الدولي، ومؤشرات تقرير صندوق النقد الدولي، منهج المعهد الدولي للتنمية الادارية، منهج المنتدى الاقتصادي العالمي وهذا الأخير سوف نعتمد عليه لدراسة وتحليل بيئة الأعمال الجزائرية الحالية.

4. **مؤشرات تقرير التنافسية العالمية** : يصدر هذا التقرير عن المنتدى الاقتصادي العالمي World Economic Forum (**WEF**) "دافوس" مقره سويسرا، يقوم بإصدار التقرير السنوي عن تنافسية العالم بالتعاون مع مركز التنمية الدولية التابع لجامعة هارفرد في الولايات المتحدة الأمريكية باسم "تقرير التنافسية الكونية"، ويرتكز التقرير في

[1] مناخ الاستثمار في الدول العربية، مؤشر ضمان لجاذبية الاستثمار، المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، الكويت، 2018، ص ص 8:7

منهجيته على تصنيف الدول المشاركة بحسب وضعيتها في مراحل النمو والتطورات الاقتصادية المختلفة حيث يفترض أن المحركات التي تؤدي إلى التنافسية تختلف باختلاف مراحل النمو وهي[1]: مرحلة الاقتصاد المبني على عوامل الإنتاج، مرحلة الاقتصاد المبني على الكفاءة ومرحلة الاقتصاد المبني على الابتكار، حيث تتميز كل مرحلة بمؤشرات خاصة تقيس أداء الدولة اقتصاديا.

قد وصل عدد الدول في التقرير الصادر هذه السنة 2018 إلى 137، ويعتمد التقرير على 12 مؤشرا ينقسم على ثلاثة مجموعات كالآتي[2]:

1.4 **مجموعة المتطلبات الأساسية:** تتكون من أربعة مؤشرات، مؤشر المؤسسات، مؤشر البنية التحتية، مؤشر الاستقرار الاقتصادي الكلي، ومؤشر الصحة والتعليم الأساسي؛

2.4 **المجموعة محفزات الكفاءة:** من ستة مؤشرات، مؤشر التعليم العالي والتدريب، مؤشر كفاءة سوق السلع مؤشر كفاءة سوق السلع، مؤشر كفاءة الأسواق المالية، مؤشر الجاهزية التكنولوجية، مؤشر حجم السوق؛

3.4 **مجموعة عوامل الابتكار والتطوير:** مؤشر تطور بيئة الأعمال، مؤشر الابتكار.

وقد احتلت الجزائر المرتبة 86 في التقرير الأخير، وسنعرج في المطلب الموالي على تحليل بيئة الأعمال الجزائرية وفق مؤشرات تقرير المنتدى الاقتصادي العالمي.

المطلب الثاني: تحليل بيئة الأعمال الجزائرية وفقا لمؤشر التنافسية العالمية

في هذا المطلب سنسعى لمعرفة مكانة بيئة الأعمال الجزائرية أمام نظيرتها العالمية والعربية وتحليل لنتائج مؤشرات التنافسية العالمية الصادر عن (WEF)، بدءاً بعرض لترتيب بيئة الأعمال الجزائرية وفق هذا التقرير في الجدول الموالي لمدة خمس سنوات كالآتي:

[1] نسرين مغمولي، مرجع سابق، ص ص 320:321.

[2] World Economic Forum, The Glob100al Competitiveness, 2018, p44.

جدول رقم (03-04): ترتيب الجزائر في مؤشر التنافسية العالمي خلال الفترة (2013/2018)

الترتيب / المؤشرات	2014/2013 من أصل 148 دولة	2015/2014 من أصل 144 دولة	2016/2015 من أصل 140 دولة	2017/2016 من أصل 138 دولة	2018/2017 من أصل 138 دولة
الترتيب العام	100	79	87	87	86
مجموعة المتطلبات الأساسية	92	65	82	88	82
مؤشر المؤسسات	135	101	99	99	88
مؤشر البنية التحتية	106	106	105	100	93
مؤشر استقرار الاقتصاد الكلي	34	11	38	63	71
مؤشر الصحة والتعليم	92	81	81	73	71
مجموعة محفزات الكفاءة	133	125	117	110	102
مؤشر التعليم العالي والتدريب	101	98	99	96	92
مؤشر كفاءة سوق السلع	142	136	134	133	129
مؤشر كفاءة سوق العمل	147	139	135	132	133
مؤشر كفاءة الأسواق المالية	143	137	135	132	125
مؤشر الجاهزية التكنولوجية	136	129	126	108	98
مؤشر حجم السوق	48	47	37	36	36
مجموعة عوامل الابتكار والتطور	143	133	124	119	118
مؤشر تطور بيئة الأعمال	144	131	128	121	122
مؤشر الابتكار	141	128	119	112	104

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على تقارير التنافسية العالمية موقع:

https://www.weforum.org/reports تاريخ التصفح 2018/07/08 09.12 سا.

من خلال الجدول أعلاه وحسب تقرير المنتدى الاقتصادي العالمي، نلاحظ أن الجزائر قد احتلت المرتبة 100 في عام 2013، وبعدها سجلت تحسنا بتقدمها 21 درجة لتسجل المرتبة 79 من أصل 144 دولة إذ اعتبرت أفضل مرتبة لها خلال 5 سنوات الأخيرة (2013/2017)، وفي السنتين المواليتين (2014 و2015) فقدت الجزائر 8

مراتب محتلت بذلك المرتبة 87. وأفاد تقرير التنافسية العالمية لعام (2018/2017) أن الجزائر احتلت المرتبة 86 عالميا من مجموع 138 دولة متقدمة بمرتبة واحدة عمّا كانت عليه في العام الماضي.

ونستخلص مما سبق أن الجزائر تأتي في مراتب متأخرة، وحسب نتائج تقرير المنتدى أعلاه لاحظنا أن هناك تحسنا كبيراً في سنة 2014 لتستقر بعدها في مراتب متأخرة في الثالثة السنوات الأخيرة.

كما يظهر من الجدول أن جل المؤشرات التنافسية العالمية خلال الفترة (2017/2013) صنفت بيئة الأعمال الجزائرية في مراتب متأخرة وهذا في المجموعات الثلاثة التي يبنى بها التقرير كما يلي:

1. **مجموعة المتطلبات الأساسية:** واضح أن الجزائر سجلت أفضل مرتبة 65 من أصل 144 دولة عام 2014، يعود هذا إلى استقرار الوضع الاقتصادي الكلي الذي يعتبر من العوامل المهمة لنشاط الأعمال إذ سجل مرتبة جد متقدمة 11 عالميا، ولكن بعدها تراجعت الجزائر خلال الثلاثة السنوات الأخيرة وهذا راجع للأوضاع الاقتصادية التي سادت في تلك الفترة وانخفاض أسعار البترول الذي أثر في الاقتصاد الكلي هذا من جهة، وكذلك تصنيف الجزائر في مراتب متأخرة في مؤشرات البنية التحتية و الصحة والتعليم وخاصة فيما يخص مؤشر المؤسسات الذي يعتبر الركيزة الأساسية في تقييم بيئة الأعمال إذ سادها البيروقراطية والفساد وعدم احترام النظام العام على غالبية المؤسسات الجزائرية على غرار فضيحة الفساد التي تورطت فيها مؤسسات عمومية وخاصة، كالخليفة وبعض المؤسسات البترولية وهذا لا ينفي وجود مجهودات لمحاربة هذه الظواهر وما يؤكده تحسن مرتبة مؤشر المؤسسات لعام 2017 مقارنة بعام 2013 ب 44 مرتبة.
2. **مجموعة محفزات الكفاءة:** نلاحظ أن الجزائر سجلت مراتب متأخرة في كل مؤشرات هذه المجموعة، على غرار مؤشر التعليم العالي والتدريب إذ هناك تحسن طفيف في السنوات الاخيرة ولكن يبقى بعيد عن مستوى التنافسية العالمية، الذي يشهد تدريبا وتأهيلا علميا لليد العاملة. والوصول إلى متطلبات عمليات الإنتاج الحديث يستدعي توفر مهارات عالية مواكبة للتطورات التكنولوجية وهذا ما يجب أن تعمل عليه الحكومة الجزائرية.

أما المكونات الأساسية لكفاءة السوق في هذه المجموعة فالجزائر صنفت في مراتب جد متأخرة في كل فترة الدراسة (2017/2013) كما يلي:

1.2 **مؤشر كفاءة أسواق السلع:** صنفت الجزائر حسب هذا المؤشر في ذيل الترتيب، هذا ما يؤكد عدم وجود ظروف تنافسية ملاءمة في انتاج السلع والخدمات الأسواق الجزائرية التي تساعد في تحقيق الكفاءة الاقتصادية، وهذا راجع إلى بيئة الأعمال الجزائرية غير الفعالة والمعوقات الحكومية التي تؤثر على نشاط المؤسسات من ضرائب وغيرها من السياسات الحكومية.....إلخ.

2.2 **مؤشر كفاءة سوق العمل:** من النتائج يتبين أن الجزائر لا تمتلك مقومات كفاءة سوق العمل الذي يتميز بتوفير مقومات أساسية ومعلومات للكل وتوزيع العمالة لأفضل موقع لها، كل فترة الدراسة تظهر أن الأسواق الجزائرية متأخرة جدا لا يفصلها عن المرتبة الأخير إلا بضع مراتب.

3.2 مؤشر كفاءة سوق المال: إن الأسواق المالية تعتبر الركيزة الأساسية للحياة المالية للدولة، حيث تربط بينها وبين تطور اقتصاد الدولة علاقة طردية، والسوق المالي الكفؤ هو الذي تتحدد فيه أسعار الأصول والعوائد وتوزيع الموارد المالية نحو أفضل إستثمار متاحا وبالتالي تحقيق التوازن الاقتصادي بين العرض والطلب. ونلاحظ أن السوق المالي الجزائري حسب تقرير التنافسية العالمية في كل فترة الدراسة يحتل مراتب متذيلة مثله مثل سوق العمل وهذا مؤشر غير جيد. فيجب على الجزائر إجراء إصلاحات لتحسين السوق المالي.

4.2 مؤشر الجاهزية التكنولوجة: نلاحظ أن الجزائر مهتمة بتحسين المجال التكنولوجي الذي له دور مهم في دعم بيئة الأعمال في مختلف مكوناتها وجعلها مواكبة للتطورات التي تحدث في مختلف الميادين ويظهر هذا الاهتمام في تقدمها في المراتب من سنة إلى أخرى إذ سجلت في آخر تقرير أفضل مرتبة 98 من أصل 138 ويبقى هذا غير كاف أمام ما نشهده من مستجدات في الميدان التكنولوجي .

5.2 مؤشر حجم السوق: حسب التقرير فإن الجزائر خلال فترة الدراسة إحتلت مراتب متقدمة جدا مما يدل على وجود اتساع في حجم السوق وإرتفاع المنافسة بين المنتجين قد يخلق فجوات سوقية يرغب في استغلالها المستثمر المحلي أو الأجنبي، فعلى الجزائر البحث عن إستثمارات ذات كفاءة عالية وهذا بتوفير بيئة أعمال ملاءمة وجذابة أي تحسين المؤشرات الأخرى.

3 مجموعة عوامل الابتكار والتطور: يبين التقرير أن الجزائر سجلت مراتب متأخرة في كل فترة الدراسة مع ملاحظة أن هناك تحسنا طفيفا من سنة إلى أخرى ولكن يبقى بعيدا عن المراتب المتقدمة، مع العلم أن عوامل الابتكار أصبحت من أساسيات التقدم والتطور الاقتصادي إذ اعتمدت هذه المجموعة على مؤشرين صنفت الجزائر خلالهما كالآتي:

1.3 مؤشر تطور بيئة الأعمال: إذ يقيس هذا المؤشر نوعية بيئة الأعمال من تسيير وتيسير إقامة الاستثمارات وما يرتبط بها، وطبيعة المؤسسات العاملة فيها ومدى استخدامها للوسائل الحديثة في الإنتاج والتسويق والإدارة ومكانتها في الأسواق العالمية، نلاحظ أن الجزائر في سنة 2013 لا يفصلها عن المرتبة الأخيرة إلا أربع مراتب، وبعدها شهدت تحسناً في السنوات الأخرى إلا أنها لم تبتعد كثيرا عن المراتب الأخيرة، لعدة أسباب على رأسها البنية التحتية التي لا توفر مستلزمات تطوير بيئة الأعمال.

2.3 مؤشر الابتكار: نلاحظ أن هناك تحسنا في السنة الأخيرة (2018/2017) المرتبة 104 من أصل 138 دولة، مقارنة بفترة بداية دراسة 2013 إذ لم يفصلها عن الرتبة الأخيرة إلا سبع مراتب ولكن هذا غير كاف إذ لا تزال الجزائر تصنف ضمن الدول المتأخرة في هذا المجال، لأسباب عدة قد بينها التقرير في المؤشرات الفرعية لهذا المؤشر (الابتكار) مثل: لاتوجد هناك قدرة كبيرة على الابتكار وتراجع جودة البحث العلمي، والفجوة الكبيرة بين المؤسسات والجامعات في مجال البحث والتطوير كل هذه

المؤشرات جعلت بيئة الأعمال الجزائرية تتأثر، في وقت نلاحظ فيه أن جل القطاعات الاقتصادية الاجتماعية، الثقافية.....إلخ تعتمد على البحث والتطوير والابتكار.

ومما سبق يظهر من نتائج تقرير المنتدى الاقتصادي العالمي "**دافوس**" أن الجزائر وفي أغلب مؤشراتها سجلت نتائج سلبية مقارنة مع الدول الأخرى، إذ اقتربت بعضها من مؤخرة الترتيب كما اتضح من مجموعة محفزات الكفاءة على غرار مؤشر سوق السلع، العمل والأسواق المالية، ونفس الشيئ في مجموعة عوامل الابتكار والتطور، هذا وسجل التقرير مؤشرين ايجابيين فقط يتعلق الأمر بمؤشر الاقتصاد الكلي وحجم السوق ولكن هذا لم يحسن من ترتيب الجزائر في مؤشر التنافسية العاليمة الذي يعتمد على مؤشرات حساسة في تقييم بيئة الأعمال من مختلف القطاعات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وحتى جانب التكنولوجي من تطور وابتكار.

وبالرجوع إلى نتائج مؤشر التنافسية العالمية الصادر من المنتدى الاقتصادي العالمي "**دافوس**" فإن بيئة الأعمال الجزائرية تعتبر غير ملاءمة لإقامة المشاريع وغير تنافسية، فعلى الجزائر دق ناقوس الخطر في ظل هذه النتائج والسعي بكل ما تملكه من إمكانات وطاقات بشرية ومعرفية لتحسين وتصحيح هذه الوضعية، فإن استمرار هذه الهيئات الدولية في دراسة وتقييم بيئة الأعمال والإعتماد عليها من طرف المستثمر الأجنبي وحتى المحلي، يجعل الجزائر في قائمة الدول غير الجذابة للاستثمار والبعيدة كل البعد عن التنافسية العالمية وهذا يؤثر على الاقتصاد الجزائري.

وفي ظل واقع بيئة الأعمال الحالية للجزائر وإعتماد هذه الأخيرة بشكل شبه كلي على البترول مع احتمالية انهيار أسعاره في أي وقت، الأمر الذي سيشكل ضربة قوية للاقتصاد الجزائري تؤدي إلى أزمة اقتصادية يصعب مواجهتها في مثل هذه الحالة (بيئة أعمال متدهورة زائد اقتصاد ريعي)، فعلى الجزائر الاستثمار في البنية التحتية بما أنها تتميز بموقع جغرافي استراتيجي وثروات باطنية ثمينة، و توجيه جهودها نحو تحقيق الجودة في التعليم والصحة وتشجيع ودعم الاستثمار في البحث العلمي والتطوير ورأس المال الفكري، وإجراء إصلاحات في القوانين الضريبية وتسهيل الحصول على التمويل فهي من أهم المشاكل التي تواجه المستثمرين، كل هذا وأكثر سيجعل بيئة الأعمال الجزائرية تتحسن وتصبح ملاءمة ومواكبة للتغيرات الاقتصادية واحتلال مراتب متقدمة.

المطلب الثالث: معوقات بيئة الأعمال الجزائرية وآليات إصلاحها

في هذا المطلب سنتناول أهم أسباب تراجع بيئة الأعمال الجزائرية واحتلالها رتب متذيلة في معظم التقارير التي تصدر من طرف هيئات دولية متخصصة في تقييم وقياس ملاءمة وجاذبية بيئة الأعمال، وبعدها نعرج على آليات ووسائل إصلاحها.

1. **معوقات بيئة الأعمال الجزائرية:** تتمثل المعوقات الأساسية التي تؤثر على بيئة الأعمال الجزائر وتجعلها محدودة في النقالط التالية[1]:

- إرتفاع تكلفة الاستثمار والتي تضم ارتفاع تكلفة الخدمات من كهرباء ومياه ونقل ورسوم استخراج تراخيص إقامة المشاريع؛
- ارتفاع العقارات المخصصة للأنشطة الصناعية مقارنة مع الدول الشقيقة؛
- تعقد العمليات الإدارية التي تتعلق بإنشاء المشاريع الاستثمارية؛
- نقص التمويل اللازم لإقامة المشاريع؛
- عدم عدالة توزيع الخدمات التكنولوجية والمعلومات والاتصالات بين الولايات وتأثير ذلك على قدرات الجزائر التنافسية في مجال تكنولوجيا المعلومات؛
- توعية المنشآت القاعدية والبنى الأساسية لا تزال تعاني من التأخر وسوء التسيير رغم المبالغ المخصصة لتطويرها خاصة شبكات الطرق والنقل؛
- التأخر الكبير في المنظومة المصرفية، وبخاصة أن البنوك الجزائرية باتت تصنف ضمن المؤسسات المصرفية الأكثر تأخرا في المنطقة؛
- ضعف كبير في القدرة الابتكارية والإبداعية والتكنولوجية.

إضافة إلى ما سبق كذلك من المعوقات نجد تفشي ظاهرة الفساد الإداري والبيروقراطية وطابع المركزية، وعدم كفاءة اليد العاملة ونقص الدورات التدريبية لهم وعدم الاهتمام بالتنمية البشرية، وضعف استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال ورداءة خدماتها، وكذلك أحادية الصادرات(الاعتماد على المحروقات بنسب تفوق 90%). ومن جهة أخرى الارتفاع الكبير في معدل الضريبة وطابع القوانين والتشريعات المعقدة والمقيدة لإنشاء المشاريع كل هذا وأمور أخرى تعتبر كوابح أمام تحسين بيئة الأعمال وتطويرها وجذب المستثمر الأجنبي.

[1] أنظر إلى:

- عبد العزيز عبدوس، تحسين بيئة الأعمال مطلب أساسي لتحقيق التنوع الاقتصادي في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 06، ديسمبر 2016، ص 115.
- نسرين مغمولي، مرجع سابق، ص 324.

2. **آليات تحسين بيئة الأعمال الجزائرية:** هناك إجرءات من شأنها تحسين وتدعيم بيئة الأعمال الجزائرية مثل[1]:

- تطوير القواعد الصناعية بدءا بتطوير إدارة الموارد البشرية، التجهيزات الأساسية، الإصلاحات المؤسسية تطوير خدمات المال والأعمال، السياسات التي تعزز استقرار الاقتصاد الكلي؛
- الدرجة العالية من الانفتاح الاقتصادي والاستثماري الحكومي في البنى التحتية؛
- تحديث النظام التشريعي، وسرعة الفصل في المنازعات الاستثمارية وقضايا القانون المدني، وتبسيط إجراءات التقاضي؛
- القضاء على ظاهرة الفساد، وتبني ممارسات أكثر شفافية في عملية صنع واتخاذ القرار؛
- صياغة هيكل ضريبي يشجع تمويل الاستثمار .

بالاضافة إلى [2]:

- تطوير السوق المالي الجزائري: بايجاد الهيكل المؤسسي المناسب له واستكمال البنية التحتية له بما يتناسب مع المعايير الدولية تحقيقا لشفافية وسلامة التعامل بالأوراق المالية؛
- تطوير سوق العمال الجزائري: بدأ بوضع اطار تشريعي ملائم وإعطاء دور للقطاع الخاص في إعداد السياسات والبرامج المتعلقة بالتطوير وتأهيل القوى العاملة الجزائرية وتوسيع برامج التأهيل والتدريب المهني وتطوير سياسات التعليم بما يتلاءم مع سوق العمل؛
- الاهتمام الواسع إلى تطوير العلوم والتكنولوجيا: وذلك بايجاد العديد من المراكز التي تعنى بالعلوم والتكنولوجيا لبناء قاعدة علمية تكنولوجية وطنية والعمل على تطويرها؛
- تأهيل المؤسسة الاقتصادية: بوضع آليات تطوير وتحليل نقاط القوى والضعف، والاهتمام بالاستثمارات غير المادية مثل التدريب والتكوين، والمادية كجلب التكنولوجيا الحديثة ومحاولة تزويدها بأنماط تسيير حديثة تعتمد على جودة الأداء والفاعلية في التنفيذ؛
- إصلاح القطاع العام وتسريع عملية الخصخصة؛
- تثمين الثروات والموارد الاقتصادية وتشجيع الصادرات خارج قطاع المحروقات[3].

[1] زايزي بلقاسم، بن لحسن هواري، تحليل بيئة الأعمال وتنافسية الاقتصاد الجزائري، الملتقى الدولي الأول حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرسمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، نوفمبر 2017، ص10.

[2] ريحان الشريف، لمياء هوام، دور مناخ الإستثمار في دعم تنافسية الاقتصاد الوطني الجزائري دراسة تحليلية تقيمية، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة برج باجي مختار، عنابة، العدد 32، 2013، ص49.

[3] ريحان الشريف، لمياء هوام، مرجع سابق، ص 49.

مما سبق ومن خلال نتائج مؤشر التنافسية العالمية الصادر عن المنتدى الاقتصادي العالمي "**دافوس**"، يستدعي على الحكومة الجزائرية مضاعفة الجهد والسعي بكل عزيمة وما تمكله من إمكانات لتحسين وتطوير بيئة الأعمال الجزائرية، من خلال إجراء العديد من الإصلاحات التي تمس على وجه الخصوص أهم السياسات الداعمة لخلق التنافسية والتطور الاقتصادي مثل:

- البيئة التشريعية والقانونية: باصلاح مختلف القوانين الاقتصادية كقانون الاستثمار والمؤسسات والمنافسة ومحاربة الفساد والبيروقراطية لتحسين الإنتاجية والقدرة التنافسية بين المؤسسات وخلق مناخ ملائم لمزاولة أنشطة الأعمال وتشجيع الاستثمار وصولا للانفتاح على الأسواق الخارجية؛
- دعم السياسة الاستثمارية: كتقديم حوافز وخدمات مجانية مثل المساعدة على دراسات الجدوى، تقديم معلومات تساعد في تسهيل الأعمال، حماية المستثمر وتخفيف التكاليف، توفير بنية تحتية بمقاييس عالمية...إلخ
- إصلاح السياسة المالية والنقدية: مراجعة معدلات الضرائب على السلع، تخفيض أسعار الفائدة للقروض ضبط سعر الصرف، تخفيض سعر الخصم؛
- إصلاح الهيكل الجمركي وجعله محفزا للتصدير والاسترداد بتخفيض الرسوم الجمركية، وتقديم حوافز جبائية والعمل على إزالة كل العوائق أمام التجارة الخارجية؛
- محاكاة ونقل التكنولوجيا والخبرة من الدول الرائدة في مجال التكنولوجيا واللابتكار.

تعتبر هذه السياسات وما سبق من إجراءات من الأمور الأساسية لدعم بيئة الأعمال وتطويرها للوصول إلى بيئة تمتاز بتنافسية عالمية وجاذبية للاستثمار، في ظل انفتاح الأسواق العالمية وتطور التجارة الخارجية وإعطاء أهمية بالغة لمختلف الهيئات والمؤسسات العالمية لبيئة الأعمال بانشاء مؤشرات لقياسها وإصدار تقارير للمفاضلة بينها.

المطلب الرابع: علاقة مؤشرات قياس بيئة الأعمال مع متطلبات تطبيق القيمة العادلة

سنحاول في هذا المطلب تبيين العلاقة بين مؤشرات قياس وتقييم بيئة الأعمال مع متطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة، بالتركيز أكثر على مؤشرات تقرير المنتدى الاقتصادي العالمي "دافوس" الذي تناولناه آنفا في تقييم وتحليل بيئة الأعمال الجزائرية.

1. **علاقة محاسبة القيمة العادلة مع مجموعة المتطلبات الأساسية:** كما سبق وأشرنا أن هذه المجموعة تتكون من أربعة مؤشرات، مؤشر المؤسسات، البنية التحتية، الاستقرار الاقتصادي الكلي، الصحة والتعليم الأساسي ومن المؤشرات التي نرى فيها علاقة مع متطلبات تطبيق القيمة العادلة في هذه المجموعة هي:

2.1 مؤشر المؤسسات: إذ أصبحت المؤسسات الاقتصادية وخاصة بعد الانفتاح الاقتصادي وعولمة الأسواق مطالبة بتطبيق مسار التوحيد المحاسبي بتبني المعايير الدولية فهي المعني الأول بتطبيق القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية، ويستلزم هذا توفر مجموعة من الشروط إذ نجد أن مؤشر تقييم المؤسسات قد عرج عليها ضمن المؤشرات الفرعية مثل: قوة التدقيق واستخدام المعايير، شفافية السياسة الحكومية، قوة حماية المستثمرين

كفاءة الإطارات، موثوقية العمل، فعالية مجلس المؤسسة، سلوك أخلاقيات العمل.....إلخ. وحسب تقييم المتندى لهذه المؤشرات الفرعية تكون المؤسسة في مراتب متقدمة أو متأخرة، ونرى أنه كلما تقدمت هذه الاخيرة في الترتيب كلما توفرت على متطلبات وإمكانات تخوّل لها تطبيق محاسبة القيمة العادلة والعكس صحيح.

3.1مؤشر الاستقرار الاقتصادي الكلي: إن استقرار الاقتصاد الكلي والذي يشمل عدة مواضيع منها: المستوى العام للأسعار، أسعار الصرف، ميزان المدفوعات، معدلات التضخم....إلخ، له ارتباط وثيق بالسياسة الاقتصادية التي ترمي إلى إحلال التوازن الاقتصادي العام، والتي تضم السياسة المالية واستقرار الاسعار ....إلخ وفي ظل الاستقرار الاقتصادي الكلي للدولة يوفر هذا أسواق ذات كفاءة عالية تحفز وتسهل تطبيق القيمة العادلة.

4.1 مؤشر الصحة والتعليم الأساسي: إن الشطر الثاني من هذا المؤشر (التعليم الأساسي) الذي يضم في مناهجه دراسة المعايير المحاسبية الدولية يحسن من البيئة الثقافية ويجعلها ملاءمة لتطبيق القيمة العادلة إذ أن تعلم أساسيات القيمة العادلة ومفهومها وطريقة تحديدها بدراسة المعايير المحاسبية الخاصة بها في القياس المحاسبي يوفر أكادميين وخبراء في قياس وتحديد القيمة العادلة.

2. علاقة محاسبة القيمة العادلة مع مجموعة محفزات الكفاءة:

نرى أن هذه المجموعة لها علاقة مباشرة مع القيمة العادلة، بحيث تضم مؤشرا من أحد أساسيات تطبيق القيمة العادلة وهو كفاءة السوق المالي وكذلك مؤشرات أخرى نعرضها كالآتي:

1.2مؤشر التعليم العالي والتدريب: بحيث إذا كانت مناهج التعليم العالي ونخص بالذكر التعليم المحاسبي يضم المعايير المحاسبية الدولية والمفاهيم المرتبطة بالقيمة العادلة وطرق تقييمها، وكذا تنظيم أيام تكوينية تتطرق إلى مفاهيم القيمة العادلة وإجراء تربصات وتدريب لليد العاملة للوصول إلى مهارات عالية تحديد القيمة العادلة كل هذه الإجراءات تسهل في استخدام القيمة العادلة بكفاءة عالية.

2.2مؤشر كفاءة السوق المالي: إن من أساسيات تطبيق القيمة العادلة هو وجود سوق مالي كفء يوفر معلومات حقيقية عن الأسعار، بحيث يعتبر أفضل مؤشر لقياس القيمة العادلة يأتي من السعر المدرج في سوق مالي كفء وهذا ما جاء في عدة معايير محاسبية دولية مثل ias 38، ias 40، ias 41، ifrs ونجد كذلك في هذه المجموعة كلاً من مؤشري كفاءة أسواق السلع والعمل يساعدان في تحقيق الكفاءة في السوق المالي.

3.2مؤشر الجاهزية التكنولوجية: إن التكنولوجية لها دور مهم في دعم بيئة الأعمال في مختلف مكوناتها اقتصاديا و سياسيا واجتماعيا وثقافيا ....إلخ، مما يجعلها موفرة لمتطلبات القيمة العادلة وملاءمة لتطبيقها.

4.2مؤشر حجم السوق: إن اتساع حجم السوق وكثرة المؤسسات فيه يزيد من التنافسية ويقضي على الاحتكار والتحكم في الأسعار ويتركها تتحدد طبقا لقانون العرض والطلب وهذا من أساسيات السوق الكفء الذي يعتبر من متطلبات تطبيق القيمة العادلة.

3. **علاقة محاسبة القيمة العادلة مع مجموعة عوامل الابتكار والتطور**: نجد في هذه المجموعة أن مؤشر تطوير بيئة الأعمال له ارتباط مع إمكانية تطبيق القيمة العادلة من عدمه، فالبيئة التي تواكب التطورات التي تحدث في مختلف الميادين وخاصة التحولات الاقتصادية والتعديلات المحاسبية منها كإصدار المعايير المحاسبية تلائم الواقع الذي يشهد العديد من التغيرات يجعلها ملاءمة لتطبيق هذه المعايير المحاسبية والتي تضم القيمة العادلة من هذا يتضح أن نوعية بيئة الأعمال وما يرتبط بها، وطبيعة المؤسسات العاملة فيها ومدى استخدمها للوسائل الحديثة في الإنتاج والتسويق والإدارة والبحث والتطوير ومكانتها في الأسواق العالمية كل هذا يسهل من تطبيق القيمة العادلة .

المبحث الثالث: واقع وتحديات القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

في هذا المبحث سنتعرف على البيئة المحاسبية الجزائرية ومكانة القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي، وواقعها وصعوبات تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المطلب الأول: البيئة المحاسبية الجزائرية

1. البيئة المحاسبية الجزائرية :

تمثل المحاسبة بشكل عام نظاما متكاملا وشاملا للمعلومات في أية منظمة أعمال، وهي نظام منفتح على بقية الأنظمة داخل المنظمة، وبنفس الوقت هي منفتحة على البيئة المحيطة بها، تؤثر فيها وتتأثر بها، وبذلك فإن التغيرات التي تطرأ على محيط المحاسبة ستؤثر بالضرورة على المحاسبة كنظام للمعلومات، ولقد تم تقسيم العوامل التي تكون بيئة المحاسبة[1].

1.1 التعليم المحاسبي

يحتل التعليم المحاسبي مكانة كبيرة إلى جانب العديد من الاختصاصات الأخرى، وتأتي أهمية هذه المكانة لخصوصية النظرة إلى المحاسبة والحاجة المستمرة والدائمة إلى العمل المحاسبي في أي مجتمع من المجتمعات، وبناءا على ذلك لابد من النظر إلى التعليم المحاسبي كنظام متكامل يتكون من مجموعة من العناصر المترابطة التي تسعى إلى تخريج كوادر مهيأة وفق أسس علمية، إضافة إلى ضرورة توافر القدرة الشخصية في الحكم على الكثير من الأمور التي تهتم بها المحاسبة[2].

يبقى التعليم المحاسبي في الجزائر متأثراً بطبيعة المحاسبة كتقنية لمجموعة من الحسابات و وسيلة للإثبات، ولذلك أصبح واجبا تأهيل الأساتذة و هيئات التعليم والتكوين المحاسبي، و يتم ذلك بالعمل على زيادة الثقافة المحاسبية للمدرسين والمهنيين وكذلك لدى المستثمرين وصناع القرار من أجل فهم أكبر للمعايير الجديدة و للقوائم المالية الصادرة بها عن مختلف الشركات خاصة مع وجود معطيات جديدة لم تكن موجودة من قبل مثل القيمة العادلة القيمة القابلة للتحصيل، الخسارة في القيمة، مما يستدعي الإلمام بها وبكل ما من شأنه تقريب وفهم المعايير الدولية للمحاسبة للأجيال الدارسة للمحاسبة وممتهنيها، بتدريس الأدبيات الخاصة بمهنة المحاسبة. وتتمثل في المؤسسات الأكاديمية والعلمية وأقسام المحاسبة في الجامعات الجزائرية ومؤسسة علمية سواء كانت حكومية أو خاصة والمراكز

[1] ليلى ناجي، مرجع سابق، ص 287.

[2] عبد الله بن صالح، تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، المؤتمر العربي السنوي الأول حول واقع مهنة المحاسبة بين تحديات وطموح، المنظمة العربية للتنمية العربية، العراق، 2014، ص19.

العلمية والمهنية الأخرى، وتتمثل المؤسسات المهنية في المؤسسات المهتمة بالمحاسبة من زاوية مهنية بحتة ومنها :المجلس الوطني للمحاسبة .بورصة الجزائر .وزارة المالية .وزارة الصناعة والتجارة .بنك الجزائر[1].

وفي ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر شهد التعليم المحاسبي جملة من النقائص أهمها[2]:

- وجود فجوة بين الجامعة وبيئتها الخارجية على مختلف المستويات وخصوصا المساهمة في إصلاح النظام المحاسبي، والتي تتضح من خلال نسبة تمثيله في المجلس الوطني للمحاسبة الذي تولى مهمة تحديث النظام المحاسبي والتي لا تتعدى 08% في حين يفترض أن تكون له علاقة مهمة بالإصلاح، على اعتبار أن للأستاذ الجامعي معرفة علمية معتبرة حول القضايا والمشاكل المحاسبية المختلفة؛
- عدم وجود برامج تعليمية موحدة وطرق تدريس متجانسة في مختلف الجامعات الجزائرية لمواجهة المشاكل التي تعترض العملية التعليمية أثناء الفترة الانتقالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- عدم مساهمة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في تهيئة البيئة الجامعية وإجراء دورات تكوينية للأساتذة الجامعيين حول النظام المحاسبي المالي من قبل الخبراء الفرنسيين الذين أوكلت لهم مهمة إعداد هذا النظام وبالتالي المساهمة في تكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بالنظام ومؤهلة لتكوين الإطارات.

2.1 النظام المحاسبي المالي :

نظرا لتغير النهج الاقتصادي من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق ومحاولة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الاتحاد الأروبي ومنظمة التجارة العالمية (0MC)، ولتجاوز نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يتمثل في إصدار النظام المحاسبي المالي بمقتضى قانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 توفمبر 2007، وأصبح إلزاميا بداية من 01 جانفي 2010، ويهدف هذا المشروع الجديد لوضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة والتي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية[3].

وجاء مفهوم النظام المحاسبي المالي في المادة الثالثة من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنفيها، وتقييمها، وتسجيلها

[1] الطاهر درويش، حسين بن طاهر، البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة الجزائر، العدد 12، 2014، ص 71.

[2] علاء بوقفة، صالح حميدات، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، المتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص 13.

[3] فارس بن يدر، مرجع سابق، ص 30 بتصرف.

وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونتائجه ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1].

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية العامة المعترف بها، يبرز المفاهيم ويحدد المبادئ والقواعد التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، ويكوّن بذلك قاعدة هامة تعتمد عليها المحاسبة، التي تخضع لتنظيم شامل يسمح بتوضيح كل الأمور المتعلقة بمسك المحاسبة، وأخذ الحسابات وتسجيل العمليات فيها. ويمتاز النظام المحاسبي المالي بأربعة إستحداثات أساسية جديدة وهي[2]:

- إعتماد الحل الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي الجزائري مع التطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكييف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة؛
- ايضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيير التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية والذي يحد من مخاطر التدخل الإداري واللاإداري بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص المحسابات؛
- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية أو المحتملة، الذين يملكون المعلومات المالية عن المؤسسات على حد سواء، منسقة قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار؛
- إمكانية المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

3.1 المنظمات المهنية المحاسبية:

بدأ تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر في سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 69 / 107، المؤرخ في 31/ 1969/12 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، في مادته 38، إلا أنها شهدت تطور بطيئ بسبب احتكار الدول لعوامل الإنتاج، إلى صدور رقم 88/ 01، المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث حرر هذا القانون المؤسسات العمومية من كل القيود البيروقراطية والإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي[3].

وحسب **المادّة 4** من قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010، ينشأ المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويضم المجلس ثلاثة (3)

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 11/07، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة في 11/25 /2007، ، المتضمن النظام المحاسبي المالي ص 03.

[2] فارس بن يدر، مرجع سابق، ص 31.

[3] الأخضر لقليطي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص ص 89- 90.

أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، وتحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم[1].

وحسب **المادّة 5** من نفس القانون تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتاسوية الأعضاء الأتية[2]:

- لجنة الممارسات متساوية المحاسبة والعناية المهنية
- لجنة الاعتماد
- لجنة التكوين
- لجنة الانضباط
- لجنة مراقبة النوعية

تتحدد تشكيلة هذه اللجان وصلاحيتها عن طريق التنظيم.

حسب **المادّة 14** من نفس القانون، ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بشخصية معنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد وحسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويسير هذه المنظمات المجلس الوطني للمحاسبة،كما يمكن إنشاء مجالس جهوية.

وتكلف في إطار القانون بما يأتي[3]:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

يعمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن، لدى كل مجلس من المجالس المذكورة أعلاه، ممثلا عنه تتحدد رتبته وصلاحيته عن طريق التنظيم.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقاطية الشعبية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ29 جويلية 2010، مرجع سابق، ص 4.

[2] نفس المرجع، ص ص 4،5.

[3] نفس المرجع، ص 6.

نسهام المجالس المذكورة أعلاه في المادة 14 في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعير الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن. كما تمثل مصالح المهنة إزاء الغير والنظمات الأجنبية المماثلة.

وتشهد علاقة المهنيين بعضهم ببعض توترا حادا بسبب الصراعات الناتجة بين أصحاب المصالح، خاصة في الفترة التي تشكلت فيها المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات التي تزامنت مع برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي نتج عنه استقلالية المؤسسات، من الأسباب الرئيسية التي ولدت هذه الصراعات هو احتكار مجموعة من المهنيين لأهم الأعمال المحاسبية التي يصفها عادة أصحاب المهنة بالجنات المحاسبيين المتمثلة في[1] :

- محافظة الحسابات للمؤسسة الوطنية الاستراتيجية كسونطراك وفروعها، الخطوط الجوية الجزائرية، الشركة الوطنية للغاز والكهرباء....إلخ.
- محافظة الحسابات للمؤسسات المالية والمصرفية وشركات التأمين.
- محافظة الحسابات للشركات الأجنبية بمختلف قطاعاتها.

المطلب الثاني: القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي

لقد ساهمت الجزائر في الآونة الأخيرة إلى إحداث تعديلات للنظام المحاسبي الساري في الوطن بشكل يتجاوب فيه مع متطلبات الحياة الاقتصادية الجديدة، باعتبار أن المخطط المحاسبي الوطني السابق وجد لتحقيق هدف قانوني جبائي تحت راية النظام الاشتراكي، لكنه اليوم أصبح يعاني من عدة تقائص قللت من فاعليته الوطنية المحلية الوطنية والدولية الأجنبية[2].

وتبنى **النظام المحاسبي المالي** SCF نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية "، حيث عرفها في الملحق الثالث بأنها: "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية الحسابات بين أطراف على دراية كافة وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"[3].

وحسب قرار رقم 08/9 المؤرخ في 2009/12/29 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي الخاص بالأدوات المالية للبنوك والمؤسسات المالية"المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما، بين أطراف على إطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية"[4].

---

[1] جليلة زوهري، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة الجزائر، العدد 04، 2015، ص ص 66:67.

[2] نفس المرجع، ص 65.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 87.

[4] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، النظام رقم 09-08، المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي الخاص بالأدوات المالية للبنوك والمؤسسات المالية الجريدة الرسمية، العدد 14، الصادرة في 2010/02/25، ص 20.

ولقد حدد النظام المحاسبي طريقة تقييم عناصر القوائم المالية المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة، ترتكز على اتفاقية التكاليف التاريخية، في حين سمح هذا النظام وحسب بعض الشروط المحددة بموجب المعايير المحاسبية إلى إجراء مراجعة على التقييم لبعض العناصر وبالاستناد إلى[1]:

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)، قيمة الإنجاز، القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

كما أشار النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى أحد مقومات القيمة العادلة الذي يتمثل في السوق النشط والذي أوجب توافر شروط معينة فيها نعرضها في الجدول الموالي. في الجدول الموالي عرض لتعريف المصطلحات التي سمح النظام المحاسبي المالي استنادا لها بإجراء مراجعة على التقييم

الجدول رقم (03-05): تعريف المصطلحات التي سمح النظام المحاسبي المالي استنادا لها بإجراء مراجعة على التقييم.

المصطلح	التعريف
القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة)	"المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية الحسابات بين أطراف على دراية كافة وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"
قيمة الإنجاز	"مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج إداري"
القيمة المحينة	" التقدير الحالي للقيمة المحيّنة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط"
قيمة المنفعة	" القيمة المحيّنة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به"
السوق النشطة	السوق التي تتوفر فيها الشروط الآتية: • تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق؛ • يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون؛ • تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الجمهورية الجزائرية الذيمقراطية الشعبية، الوزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق ل 26 جويلة 2008، مرجع سابق ص ص 7،91.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق ل 26 جويلة 2008، مرجع سابق ص6.

العناصر التي رخص النظام المحاسبي المالي معالجتها وفق القيمة العادلة ندرجها وفق الأتي:

1. التثبيتات العينية والمعنوية:

سنعرج فيما يلي على أهم ما جاء به المشرع الجزائري تجاه إعادة التقييم بالنسبة للتثبيتات العينية والمعنوية[1]:

وفق الفقرة 121.1 التثبيت العيني هو " أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والايجار، والاستعمال لأغراض إدارية، والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما يعد مدة سنة مالية".

وعرّفت الفقرة 121.2 التثبيت المعنوي هو " أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي. مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة، العلامات"

حسب الفقرة 121.20 و121.21 من الجريدة الرسمية يرخص للمؤسسة أن تدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه أي بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة) في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة؛

تتم عملية إعادة التقييم بانتظام كاف 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؛

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

بعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها؛

وحسب الفقرة 121.22 إذا تمت إعادة تقييم تثبيت عيني عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الاهتلاك أو بالرجوع إلى قيمته في السوق، فإن مجموع الاهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه؛

وتنص الفقرة 121.23 أنه إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان " فارق إعادة التقييم"؛

حسب الفقرة 121.24 إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة التقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه . ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص ص 8،11.

تبين الفقرة 121.27 أنه يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس كلفته أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية.غير أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة.

1.1 الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة

وبالنسبة للعقارات الموظفة فقد وضح المشرع الجزائري أن التقييم يكون كالآتي[1]:

حسب الفقرة 121.16 يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا (أرض، بناية أو جزء من البناية) مملوكا لتقاضي ايجار و/ أو تثمين رأس المال فهو غير موجه إلى:

- الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية؛
- البيع في إطار النشاط العادي.

جاء في الفقرة 121.17 بعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، يتم تقيمها:

- إما على طريقة التكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات و مجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية (طريقة التكلفة)؛
- وإما على أساس قيمتها الحقيقية (القيمة العادلة).

في حالة ما إذا تعذر تحديد القيمة العادلة تحديدا ذات مصداقية لأي عقار موظف تحوزه المؤسسة، فإن هذا العقار يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة وتقدم المعلومات عن ذلك في الملحق الأسباب التي جعلت طريقة القيمة الحقيقية (العادلة) غير مطبقة.

وورد في الفقرة 121.18 أنه تدرج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغيير القيمة للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها.

يجب أن تعكس القيمة الحقيقية (العادلة) الحالة الواقعية للسوق عن تاريخ إقفال السنة.

2.1 الحالة الخاصة بالأصل البيولوجي

تقييم الأصول البيولوجية في النظام المحاسبي المالي كالآتي[2]:

حسب الفقرة 121.19 يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة وفي مثل هذه الحالة يتم تقييمه بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 10.

[2] نفس المرجع، ص 10.

والخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.

2. أصول مالية غير جارية (تثبيتات مالية) سندات وحسابات دائنة

وما جاء به المشرع الجزائري في تقييم التثبيتات المالية بالقيمة العادلة نعرضه فيما يلي[1]:

حسب الفقرة 122.1 تدرج الأصول المملوكة لأي مؤسسة من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الجارية في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند إقتنائها أو عند تغيير لوجهتها، في إحدى الفئات الأربعة التالية:

- السندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد إمتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة، خاصة أنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا أو مراقبة على المؤسسة التي تصدر هذه السندات؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سندتها؛
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل إستحقاقها أو تنوي الإحتفاظ بها أو يتعين عليها ذلك؛
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي ولا يسعها القيام ببيعها في الأجل القصير الحسابات الدائنة لدى الزبائن وغيرها من الحسابات الدائنة للإستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد عن اثني عشرا شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

وأشار المشرع الجزائري إلى طريقة تقيمها بالقيمة الحقيقية (العادلة) كالآتي:

حسب المادة 122.2 تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك ولكن لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع إستلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب.

تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة حسب المادة 122.2 التي تمت حيازتها ضمن الغرض التنازل عنها، 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 تم تسعيرها بالسعر المتوسط للشهر الأخير في السنة المالية؛
- بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها بقيمتها التفأوضية المحتملة، يمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص ص 12،11.

وتسجل في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقية (العادلة) مباشرة في شكل إنخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة، والمبالغ التي تثبت على هذا النحو في شكل رؤوس اموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية.

وحسب الفقرة 122.9 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

نعرض ما جاء به المشرع الجزائري في تقييم المخزونات كالآتي[1]:

حسب ما ورد في الفقرة 123.1 تمثل المخزونات أصولا، تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال التجاري، وكذلك التي في قيد الإنتاج، والمواد الأولية واللوازم الموجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج وتقديم الخدمات.

وتشمل تكلفة المخزونات حسب الفقرة 123.2 جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزون إلى المكان وفي الحالة التي توجد عليها وتتمثل في تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، المصاريف العامة والمالية والمصاريف الإدارية المنسوبة بشكل مباشر إلى المخزون.

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

وعملا بمبدإ الحيطة والحذر، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفة (تكلفة الحصول عليها) وقيمة إنجازها الصافية (والتي تسأوي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق).

1.3 الحالة الخاصة بالمنتوجات الزراعية

وما جاء فيما يخص تقييم المنتوجات الزراعية بالقيمة العادلة ما يلي[2]:

حسب ما ورد في الفقرة 123.7 فإن المنتوجات الزراعية تقيم عند إدراجها الأولي ولدى تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها الحقيقية (العادلة) منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع.

تثبت أي خسارة أو ربح ناتجتين من تغير في القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل في أي منها.

4. الإعانات:

وما جاء فيما يخص تقييم الإعانات وفق القيمة الحقيقية (العادلة) نعرضه فيما يلي[3]:

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص ص 13،12.

[2] نفس المرجع، ص 13.

[3] نفس المرجع، ص ص 14،13.

وقد عرفها المشرع الجزائري حسب الفقرة 124.1 على أنها " عمليات تحويل موارد عمومية مخصصة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة بفعل إمتثاله لبعض الشروط المرتبطة بأنشطته ماضيا أو مستقبلا".

حسب الفقرة 124.5 لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حسابات نتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول:

بأن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات وبأن الإعانات يتم استلامها.

5. القروض والخصوم المالية الأخرى

ما جاء به المشرع الجزائري (النظام المحاسبي المالي) في إعادة التقييم بالنسبة للقروض والخصوم المالية الأخرى يتمثل في:

حسب الفقرة 126.1 يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها. وبعد الاقتناء، تقييم 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.

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 المستحق.

6. تقييم الأعباء والمنتوجات المالية

وما جاء به المشرع الجزائري فيما يخص تقييم الأعباء والمنتوجات المالية ندرج فيما يلي[1]:

حسب الفقرة 127.1 العمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حساب المشتري، وكمنتوجات مالية في حسابات البائع.

7. عقود الايجار– التمويل–

وما جاء به المشرع في إعادة التقييم بالنسبة لعقود الايجار التمويلي ندرج فيما يلي:

وفق الفقرة 135.1 الايجار هو "عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محدة، عن حق إستعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفوعات عديدة". والايجار التمويلي هو "عقد ايجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند إنتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها".

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق 26 جويلية 2008، مرجع سابق،ص15.

وحسب الفقرة 135.2 يتم تقييم عقود الايجار كما يلي:

عند المستأجر: يدرج الملك المؤجر (الأصل المستأجر) في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الايجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا، ويدرج إلزام دفع الايجارات المستقبلية في الحسابات بنفس مبلغ الخصوم للميزانية.

عند المؤجر (الصانع أو الموزع للملك المستأجر): فيدرج الذين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يسأوي القيمة الحقيقية للملك طبقا للمبادئ التي تعتمدها المؤسسة بالنسبة لمبيعاتها النافذة (الإثبات المتزامن للدين والبيع) .

التسجيل المحاسبي لفارق التقييم حسب النظام المحاسبي المالي scf[1]

تُسجل التغيرات الحاصلة في القيمة العادلة في الأموال الخاصة ضمن ح 104" /فارق التقييم"، أي تُحَمل التغيرات للأموال الخاصة وليس لنتيجة الدورة

مثال:

في تاريخ 2014/03/03قامت الشركة "أ" بشراء سندات مثبتة تابعة لأنشطة المحفظة وذلك بمبلغ إجمالي قدره 100000دج ، 31 /2014/12بلغت القيمة العادلة لها 150000دج .

المطلوب :القيام بالتسجيلات المحاسبية المناسبة

الحل:

سيكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		2014/03/03		
273		سندات مثبتة تابعة لنشاط المحفظة	100000	
	512	البنك حيازة سندات مثبتة		100000
		2014/12/31		
273		سندات مثبتة تابعة لنشاط المحفظة	50000	
	104	فارق التقييم إقرار تغير قيمة السندات المثبتة		50000

وعند التنازل عنها للبيع يتم استرجاع فوارق التقييم بترصيدها كالتالي:

-إذا كان الفارق المسجل سابقا موجبا (ارتفاع في القيمة العادلة)فيكون قد سجل في الجانب الدائن للحساب 104، فيرصد بتحويله إلى النتيجة في الجانب الدائن للحساب 765"فارق التقييم عن أصول مالية –فائض قيمة-".

[1] بوسبعين تسعديت، محاضرات في محاسبة الأدوات المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة الجزائر، ص ص 48.47، 2016.

-إذا كان الفارق المسجل سابقا سالبا (انخفاض في القيمة العادلة)فيكون قد سجل في الجانب المدين للحساب 104، ويتم ترصيد هذا الأخير بتحويل قيمته إلى ح 665 /فارق التقييم عن أصول مالية – ناقص قيمة –"وبتالي تحميلها لنتيجة دورة التنازل.

هذا ويتم إد راج فوارق التقييم المسجلة ضمن الأموال الخاصة في النتيجة الصافية للسنة المالية عندما:

-يتم بيع أو تحصيل أو تحويل الأصل المالي.

-في حالة وجود مؤشر موضوعي على تناقص أو انخفاض قيمة الأصل.

لنفرض أن المؤسسة قامت بالتنازل عن السندات في 2014/07/10 بقيمة 185000دج، ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالتالي:

مدين	دائن	14/07/10	مدين	دائن
104		فارق التقييم	50000	
	765	فارق التقييم عن الأصول المالية استرجاع فارق التقييم وضمه للنتيجة		50000
512		البنك	185000	
	273	سندات مثبتة تابعة لنشاط المحفظة		150000
	767	ا لأرباح الصافية الناتجة عن التنازل عن الأصول المالية التنازل عن السندات المثبتة		35000

وعند إجراء إعادة التقييم لفترات موالية يكون التسجيل المحاسبي كالأتي:

لنفترض أن شركة قامت بشراء مبنى بدأت تستغله من 08/01/ N-2، بتكلفة شراء المبنى بلغت 960.000 وحدة نقدية، يهتلك خطيا لمدة 50 سنة.

في ديسمبر N تم إعادة تقدير المبنى من طرف خبير عقاري على أساس معدل أسعار البنايات المطبقة بالمدينة المتواجد بها هذا المبنى وبقيمة 1.004.960 وحدة نقدية.

المطلوب: سجل محاسبيا إعادة تقييم المبنى بتاريخ N/12/31؟ (مع العلم أن معدل إعادة التقييم يحسب وفق العلاقة بين القيمة العادلة والقيمة المحاسبية الصافية).

الجواب:

حساب الاهتلاك المتراكم:

السنة N-2:

960000 ×0.02× 5÷12 = 8000 وحدة نقدية

السنة N-1:

960000 ×0.02 = 19200 وحدة نقدية

السنة N:

960000 ×0.02 = 19200 وحدة نقدية

مجموع الاهتلاك (الاهتلاك المتراكم): 8000+19200+19200=46400وحدة نقدية

القيمة المحاسبية الصافية

960000-46400 = 913600

معدل إعادة التقييم: = القيمة السوقية (العادلة) ÷ القيمة المحاسبية الصافية= 1400960÷913600=1.1

البيان	قيمة المبنى قبل إعادة التقييم	معدل التقييم	قيمة المبنى يعد إعادة التقييم	فرق إعادة التقييم
تكلفة الشراء	960000	1.1	1056000	96000
الاهتلاك المتراكم	46400	1.1	51040	4640
القيمة المحاسبية الصافية	913600	1.1	1004960	91300

التسجيل المحاسبي ل: N/12/31

213		بناءات	96000	
	105	فرق إعادة التقييم		91360
2813		إهتلاك البناء		4640

لحد الأن هناك إشكالية في إعادة التقييم بالقيمة العادلة بالنسبة لمحاسبين في المؤسسات الجزائرية نظرا لعدم وجود ألية توضح طريقة حساب التقييم واعادة التقييم بالقيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثالث: تقييم واقع القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

سنحاول في هذا المطلب تقييم تبني المشرع الجزائري لمحاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة الجزائرية بعدما عرّجنا في المطلب السابق على مكانتها في النظام المحاسبي، وقبل هذا نعرج على واقعها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

1. واقع تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وتطبيق هذه الأخيرة أصبح ضرورة تقتضيها الأوضاع الاقتصادية عند إعداد البيانات المالية[1]، وتعاني المؤسسات الجزائرية من غياب ممثليها عن مسار التوحيد المحاسبي، والتي تعتبر الموضوع الرئيسي للمعايير المحاسبية و المعني الأول بتطبيقها، خاصة ممثلي المؤسسات الاقتصادية من القطاع الخاص التي أصبح عددها في تزايد مستمر، بالإضافة إلى ذلك يعد الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي مكلفا بالنسبة للمؤسسات وقد يؤثر على أدائها، كما أن بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي لا تتلاءم وواقع المؤسسة الجزائرية على سبيل المثال مصاريف البحث والتطوير، حيث يتم معالجتها بطريقة مماثلةلما هو موجود في المعايير المحاسبية الدولية بالمقابل نجد مصلحة البحث و التطوير في المؤسسة الجزائرية لا تتميز بنفس الفعالية التي تحظى بها المؤسسات الأجنبية[2].

2. تقييم تبني القيمة العادلة قي البيئة الجزائرية

نلاحظ من خلال ما سبق عرضه في المطلب السابق أن المشرع الجزائري تبنى القيمة العادلة تحت مصطلح القيمة الحقيقية واعتبرها كأداة لإعادة التقييم واضعا ثلاثة طرق لتحديدها، وانسب لها تعريفاً يرتكز على قيمة المبلغ المتحصل عليه من خلال عملية تبادل لأصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة ولها رغبة في إتمام العملية تحت ظروف عادية، وهو ما نصت عليه مختلف المعايير المحاسبية الدولية على غرار المعيار (IAS39, IAS40, IFRS13)، كما أشار المشرع إلى ضرورة تحديدها في ظل سوق نشط مبيناً شروطها والتي اعتبرها أحد مقومات تطبيق القيمة العادلة، وهو ما أكدت عليه المعايير المحاسبية الدولية أيضا.

وبالنسبة لقواعد التقييم فقد حدد المشرع الجزائري أن التكلفة التاريخية قاعدة عامة للقياس المحاسبي في الجزائر في حين سمح بمعالجة بديلة (إعادة التقييم) بالقيمة العادلة لبعض العناصر الأكثر عرضة للتغيير مثل التثبيتات المعنوية والعينية وفق شروط محددة، وأعطى الأولوية لها لتقييم بعض الأصول إن أمكن ذلك مثل الأصول البيولوجية والزراعية والمالية والعقارات الموظفة وإذا تعذر استخدامها تقيم بالتكلفة التاريخية، وما يلاحظ أنه لم يصدر أي معيار خاص بالقيمة العادلة منذ تبنيها.

[1] إلياس بدوي، رياض زلاسي، مراد أيت محمد، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء الحكومات والمؤسسات، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014، ص 563.

[2] عاشور كنوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 6، ب س، ص ص 306- 307 .

إن عدم إلزامية المشرع التقييم بالقيمة العادلة وتمسكه بالتكلفة التاريخية جعل تطبيقها في نطاق ضيق جدا يتمثل في بعض المؤسسات المدرجة في البورصة، وإن عدم إلزامية تطبيقها يوحي أن الجهة المسؤولة عن تبنيها تدرك أن البيئة الجزائرية غير ملاءمة بعد لتطبيقها، وإنما تم إدراجها في النظام المحاسبي نظرا لرغبة الجزائر في مواكبة التوحيد المحاسبي الذي فرضه انفتاح الأسواق العالمية بين الدول، وتغير النهج الاقتصادي من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق من جهة ورغبة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي والشراكة مع الاتحاد الأروبي ومنظمة التجارة العالمية من جهة أخرى، ما ألزمها تبني مفهوم القيمة العادلة (القيمة الحقيقية).

وعليه يمكن القول أن تبني القيمة العادلة لم تكن هدف الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كونها لا تعدو أن تكون مجرد حالة لعنصر ذمي فالتكلفة التاريخية هي قيمة عادلة عند لحظر الحظة الاقتناء أو الحيازة، والقيمة العادلة تتحول لتكلفة تاريخية بمجرد مرور الوقت.

المطلب الرابع: معوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

سنحاول في هذا المطلب تعداد المعوقات التي تقف دون ملاءمة تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، ومن ثم مقارنة تبني الجزائر لمحاسبة القيمة العادلة مع بعض الدول العربية. معوقات يمكن تقسيمها إلى عدة مستويات كالتالي:

1. معوقات متعلقة بأداة القياس (نموذج القيمة العادلة) والبند المقاس:

من معوقات تطبيق القيمة العادلة نجد ما يتعلق بالأداة نفسها و البند المقاس كما يلي[1]:

- غموض وصعوبة فهم معايير القيمة العادلة وترجمتها إذ أنّها تصدر بمصطلحات محاسبية إنجليزية متعارف عليها، وقد لا يعكس المصطلح الوطني نفس المضمون المقصود في المعايير الدولية؛
- إشكالية تعدد طرق الوصول للقيمة العادلة وصعوبة مراجعتها في حالة غياب الأسواق النشطة (معظم الدول النامية مثل الجزائر) فإن المحاسب يلجأ للتقديرات الشخصية أو أحد الطرق والنماذج المستخدمة لتحديد القيمة العادلة مثل (تكلفة الاستبدال، القيمة الحالية للتدفقات النقدية،..) وبالتالي يصعب على مراجعتها والتأكد من مصداقيتها وموضوعيتها من طرف (الخبراء، والمدققين ومحافظي الحسابات)؛
- عدم توفر شروط عملية قياس القيمة العادلة لبعض التثبيتات المادية، وهذا ما تتميز به أسواق الأصول الثابثة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية ويتحكم البائعون للعقارات في قيمتها السوقية؛
- مشكلة قياس الاستثمارات المالية المتدالة في البورصة بالقيمة العادلة في ظل عدم كفاءة السوق، بحيث تتعدد المداخل لتقدير القيمة العادلة، وكذلك مشكلة المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج من التغيرات في القيمة العادلة

[1] باهية زعيم، واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية بين مجموعة من الدول–، أطروحة دكتوراه تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2018، ص ص 89،92 بتصرف.

لبند الاستثمارات المالية المتدالة في القوائم المالية، إذ أن الإفصاح عن هذا الإيراد في صلب القوائم المالية يعني أنه يتم الاعتراف بهذا الإيراد بمجرد حدوث تغيرات في القيمة العادلة وهذا مخالف لتحقق الإيراد ويقضي بضرورة الاعتراف بالإيراد عندما يتوفر شرطان أولهما تمام عملية إكتساب الإيراد ويتم ذلك عند تحصيل القيمة نقدا أو الاقتراب من درجة التمام عندما يتم البيع بالأجل وتحصيل القيمة من العملاء لاحقا، أما الثاني هو الانتهاء من عملية المبادلة بين البائع والمشتري أي تسليم السلع المباعة أو أداء الخدمة مقابل تحصيل القيمة أو نشأة حقوق مالية للبائع لدى المشتري؛

عدم كفاءة سوق الأوراق المالية في الجزائر؛

- مشاكل الإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية المتدالة في بيئة الأعمال: إذ تظهر هذه المشكلة بوضوح في حالة التضخم والارتفاع المستمر في أسعار الاستثمارات المالية المتدالة وبالتالي تكون هناك صعوبة في تغيير أرقام الاستثمارات المالية المتدالة في القوائم المالية كل يوم وأحيانا كل ساعة لمواجهة التغيرات الدائمة والمستمرة في الأسعار.

2. معوقات متعلقة بخصائص البيئة المحاسبية والمالية والتشريعية في الجزائر

1.2 المعوقات الخاصة بالبيئة المحاسبية والمالية:

من بين المعوقات الناتجة عن خصائص البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية التي تقف أمام تطبيق محاسبة القيمة العادلة نجد[1]:

- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة: إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم و السندات و مشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بإجراء إصلاح جاد و عميق على النظام المالي الجزائري؛
- عدم وجود إجراءات صريحة وواضحة للقيام بتغيرات على محتوى القانون التجاري و الضريبي يساير كل منهما ما هو معمول به في النظام المحاسبي المالي المستند مضمونه من معايير المحاسبة الدولية، كتسجيل قروض الايجار التمويلي في التثبيتات وإدراج قسط الاهتلاك المتعلق بالأصل الذي تم استئجاره ضمن أعباء الدورة

[1] أنظر إلى:

- رياض ولاسي، إلياس بدوي، مراد أيت محمد، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات، ملتقى دولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر، 2014، ص 503.
- سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، "مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية"، الملتقى العلمي الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، قسم العلوم الاقتصادية و مخبر التمويل مالية المؤسسة ومالية الأسواق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص ص 9،8.
- عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري، إطار عام، اثاره وانعكسات تطبيقه، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر، 2011، ص 13.
- باهية زعيم، مرجع سابق، ص ص 99،98 بتصرف.

كما هو معمول به في مضمون النظام المحاسبي المالي، بينما يلاحظ في التشريعات الضريبية المعمول بها حاليا أنها تسمح للمؤسسات بإدراج مبلغ قسط الاهتلاك للتثبيتات المادية التي تعود ملكيتها للمؤسسة فقط؛

- عدم الإسراع في تطوير مضامين التعليم المحاسبي وتوحيده في مختلف أنماط مستويات التكوين والتعلم؛
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على للمعلومات الكافة، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمها السوقية؛
- عدم وجود نظام معلوماتي يساهم في تطوير الاقتصاد الوطني ويتميز بشفافية إحصاء المعلومات وشموليتها
- نقص في الإمكانيات خاصة البشرية منها وتأهيلها العلمي والعملي، وعدم استعداد نسبة كبيرة من المؤسسات للعمل بالنظام المحاسبي المالي المستمد نصوصه من معايير المحاسبة الدولية، نتيجة لنقائص ملحوظة في الجانب التكويني ودراسة هذا النظام قبل العمل به.
- المنافسة غير الشرعية للبورصة من طرف الدولة: حيث تقوم البنوك العمومية بمنح قروض للمؤسسات وقت وقوعها في ضائقة مالية وهذا إجراء خاطئ، بحيث لابد أن تقوم الدولة بتمويل السوق المالي وليس المؤسسات، وعندما تحتاج المؤسسات إلى الأموال تتوجه نحو البورصة لطلب القروض وبالتالي تنشيطها ودفع باقتصاد السوق؛
- عزوف المؤسسات عن طرح أسهمها في البورصة لعدة أسباب منها: عدم توفر شروط الإدراج في الكثير منها، الخوف من الشفافية لاعتبارات جبائية...إلخ
- نقص ثقافة الاستثمار في السوق المالي؛
- تركيب المؤسسات الجزائرية: أغلبها مؤسسات عائلية ترفض من الأساس فكرة دخول شريك أجنبي في رأسمال المؤسسة، وهو المبدأ الأساسي في البورصة هذا من جهة، وأيضا سهولة هذه المؤسسات الحصول على القروض البنكية خاصة المدعة من غير اللجوء إلى البورصة، لهذا يستغنون تماما عن خدمات البورصة؛
- إرتفاع معدل التضخم الذي يتميز به الاقتصاد الجزائري إذ لا يشجع على تجميد الأموال في البورصة.
- مكانة أو دور البورصة: بالرغم من دور السوق المالي في عمليات التمويل، إلا أن أهميته في الجزائر ودوره في تمويل المؤسسات مازال محدودا جدا، نظرا لغياب تقاليد وتقافة وطنية للاستثمار المالي وحداثة هذا السوق بالرغم من محدودية هذه العملية إلا أنها أرست ثقافة جديدة قادت إلى بروز عدة اشكالات محاسبية مرتبطة بالمحيط الجديد، كانت موضوع إصلاحات محاسبية ساهمت فيها لجنة مراقبة عمليات البوصة.

3. المعوقات الخاصة بالبيئة القانونية :

ومن بين المعوقات الناتجة عن خصائص البيئة التشريعية والقوانين المحاسبية والجبائية الجزائرية التي تقف أمام تطبيق محاسبة القيمة العادلة نجد[1] :

- عدم الاهتمام بنموذج القيمة العادلة ضمن النصوص القانونية: باعتبار القيمة العادلة كأداة للمراجعة والتحيين للتقييمات المستندة على أساس التكلفة التاريخية كقاعدة عامة، وعدم إعطائها حقها في التشريعات والنصوص القانونية بالشكل الكاف، وعدم إجبار المؤسسات باستخدامها كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر؛
- تأخر في إصدار المذكرات المنهجية المفسرة لكيفية التقييم بالقيمة العادلة وطرق الوصول إليها: لحد الآن لم يدرج المشرع الجزائري أي نص قانوني أو قرار يبين كيفية استخدام هذا النموذج ومتطلباته، أو ترخيص يسمح للمهنين بالرجوع للمعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة عند القياس المحاسبي؛
- عدم وجود نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة: 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 رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية؛
- غياب التشريعات المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة: لا يوجد في البيئة الجزائرية اهتمام بالإفصاح المحاسبي خصوصا من الناحية القانونية، بحيث أن النظام المحاسبي المالي الجزائري والذي لم يتطرق إلى متطلبات الإفصاح بشكل دقيق وواضح كما في الدول الأخرى، ويشهد الإفصاح في المؤسسات الجزائرية كتمانا وسرية خصوصا المجموعات العمومية ذات التأثير الكبير على اقتصاد الدولة (سوناطراك، سونلغاز،...) حيث لا تفصح عن معلوماتها إلا للجهات الرسمية مثل المصالح الجبائية.

4. معوقات على مستوى المؤسسات

يواجه تطبيق القيمة العادلة العديد من العوائق والصعوبات تتعلق بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية يمكن تلخيصها في النقاط التالية[2]:

---

[1] أنظر إلى:

- باهية زعيم، مرجع سابق، ص ص 96،97.
- حمدي جليلة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 5 و6 ماي، 2013، ص 11.

[2] باهية زعيم، مرجع سابق، ص 95.

- عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وهذا راجع إلى عدم وجود مناخ مناسب لتطبيق النظام المحاسبي المالي المستند إلى المعايير الدولية، بالإضافة إلى تحفظ المؤسسات على تقديم المعلومات والإفصاح عنها في قوائمها المالية وهو ما يتعارض مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛
- ضعف أنظمة التسيير للمؤسسات الجزائرية وتكنولوجيا المعلومات والاتصال الملاءمة للعمل بالمعايير الدولية؛
- معظم المؤسسات في الجزائر صغيرة ومتوسطة الحجم لهذا تجد صعوبة في تحمل تكاليف استخدام المعايير المحاسبية الدولية بما فيها القيمة العادلة ؛
- غياب الحوكمة في المؤسسات ونقص الشفافية والإفصاح.

بالاضافة إلى معوقات أخرى مثل:

- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية: فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافة عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها[1].
- طبيعة المعايير الدولية غير المناسبة للبيئة الجزائرية: إذ أن مجلس المعايير المحاسبية يهيمن عليه الدول المتقدمة الاروبية و الولايات المتحدة الأمريكية، مما يجعلهم يصدرون معايير تلائم بيئة أعمالهم المتقدمة ولا يراعون على وجه العموم خصوصيات وظروف البيئة الاقتصادية للدول النامية مثل (الجزائر)، وبالتالي فإن العمل بهذه المعايير لا يناسب مصالح المؤسسات الجزائرية وستنعكس عليها سلبا[2]. وهذا راجع لتدني بيئة الأعمال للدول النامية

ومما سبق يمكن تمييز أهم عوائق تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية فيما يلي:

- عدم توفر البيئة الجزائرية على متطلبات السوق الكفء الذي يعتبر أساس تحديد وقياس القيمة العادلة؛
- إدراج القيمة العادلة تحت مسمى "القيمة الحقيقية" في النظام المحاسبي المالي واعتبارها أداة للتحيين، وعدم إعطائها حقها ضمن التشريعات والقوانين،
- عدم إصدار أي معيار يوضح ويساعد في طريقة استخدام القيمة العادلة بما يوافق البيئة الجزائرية، ولا حتى إجراء أي تعديل عليها منذُ صدور النظام المحاسبي المالي، برغم ما نشهده من إلغاء وتعديل في المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالقيمة العادلة؛
- نظرة المشرع الجبائي الجزائري للقيمة العادلة على أنها تقلص من قيمة الإيرادات، جعله لا يُقر بها ويشدد تمسكه بالتكلفة التاريخية.

---

[1] العربي تيقاوي، التظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية المحاسبية وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر، 2011، ص 17.

[2] باهية زعيم، مرجع سابق، ص 95.

وفي الأخير يمكن القول أنه كلما كانت بيئة الأعمال لدولة ما متطورة في مختلف مكوناتها يخوّل ويحفز للمؤسسات العاملة فيها إستعمال المعايير المحاسبية الدولية بكل سهولة وبأقل تكلفة، والعكس صحيح مثل ما شهدنا آنفا بالنسبة لبيئة الأعمال الجزائرية غير المتطورة، فنتج عنها وجود عراقيل ومعوقات لتطبيق المعايير المحاسبية، ومن هنا نجد أن هناك علاقة طردية بين بيئة الأعمال واستخدام المعايير المحاسبية الدولية بما فيها القيمة العادلة.

خلاصة الفصل:

إن الجزائر وفي ظل تحول الاقتصاد العالمي من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق عملت على تحسين بيئة أعمالها التي تعتبر كمرآة تعكس وضعيتها في مختلف المجالات (الاقتصادية والسياسة والمالية والقانوينية و...) من أجل خلق ميزة تنافسية وسعيا منها للدخول في المنظمة العالمية للتجارة، لكنها لم ترقى بعد إلى بيئة أعمال ملاءمة ومواكبة لواقع شديد التغيرات خاصة على النطاق الاقتصادي والمالي، وهذا ما بيّنة تقرير المنتدى الاقتصادي العالمي "دافوس" الخاص بتقييم بيئة الأعمال لمجموعة من الدول وبعد تحليل نتائجه لاحظنا احتلال الجزائر لمراتب متأخرة في خمس سنوات الأخيرة (2013-2018)، ومن بين التدابير والإصلاحات التي قامت بها الجزائر هو تبينّها النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق مع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية رغبة في الوصول إلى العولمة المحاسبية، وليسهل لها التعاملات مع الدول في ظل الانفتاح الاقتصادي بين الدول وزيادة حرية التعاملات التجارية والمالية وانفتاح الأسواق بجعله النظام المحاسبي الأكثر ملاءمة مع المعايير الدولية المطبقة في مختلف أنحاء العالم والوصول إلى بيئة أعمال تنافسية، إذ تبنى مفهوم القيمة العادلة (القيمة الحقيقية) كأساس لإعادة التقييم لبعض العناصر، إلا أن هذا الأسلوب الجديد في التقييم وجد عوائق عديدة ناتجة عن مختلف مكونات بيئة الأعمال الجزائرية (الاقتصادية والمالية والتشريعية...) وهو ما يؤكد أنها تحتاج إلى إصلاحات أخرى تخول لها استخدام المعايير المحاسبية الدولية من بينها القيمة العادلة.

الفصل الرابع

تمهيد

بعد عرض مختلف الدراسات السابقة في الموضوع، والتطرق إلى الجانب النظري للدراسة بعرض مختلف مفاهيم القيمة العادلة وتقييم القياس والإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة بالتطرق لكُل المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) الخاصة بذلك، وأثر ذلك على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والبحث في واقع وتحديات القيمة العادلة في البيئة الجزائرية وفي الأخير إيجاد علاقة بين مؤشرات التي إعتمدنا عليها في تقييم بيئة الأعمال الجزائرية ومتطلبات تطبيق القيمة العادلة.

وبغرض إسقاط الجانب النظري على واقع بيئة الأعمال الجزائرية، إعتمدنا على الإستبانة لإستقصاء أراء ممارسي مهنة المحاسبة (خبير محاسبي، محافظ حسابات، محاسب معتمد، بالإضافة إلى محاسب الرئيسي في المؤسسات الاقتصادية) حول جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة بولايات الأغواط، غرداية، ورقلة وكذلك على المقابلة بإجرائها مع المديرين الماليين والموظفين في مصلحة المالية والمحاسبة القائمين على القوائم المالية للمؤسسة، واستخراج النتائج وتحليلها وفق ما قدمته عينة الدراسة من إجابات، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية على النحو التالي :

- المبحث الأول : متغيرات ومجتمع الدراسة .
- المبحث الثاني : أساليب جمع البيانات وثبات الاستبيان .
- المبحث الثالث : عرض وتحليل نتائج الاستبيان .

المبحث الاول : متغيرات ومجتمع الدراسة

للوصول إلى هذف هذه الدراسة، معرفة مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة تضمن هذا المبحث متغيرات ومجتمع الدراسة من جهة، ومن جهة أخرى مختلف خصائص العينة التي لها علاقة بالعمر والجنس والخبرة المهنية وقبلها الوظيفة.

المطلب الاول: متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة في المتغير التابع وهو "تطبيق محاسبة القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية"، والمتغير المستقل وهو: "جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة" والذي بدوره هذا الأخير ينقسم إلى مجموعة من المتغيرات، ويمكن شرح وتوضيح كل المتغيرات على النحو التالي:

1. المتغير المستقل:

يتمثل المتغير المستقل لهذه الدراسة في "جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة"، وكما هو معلوم أن المتغير المستقل هو الذي له تأثير في المتغير التابع وقد يضم عدد من المتغيرات المستقلة، وكما عرجنا في الجانب النظري من الدراسة فإن بيئة الأعمال تتكون من مجموعة من العوامل التي مثّلت في جملها المتغيرات المستقلة ولتسهيل دراستها واختبارها ميدانيا ثم تقسيمها كالاتي:

1.1 جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة

حيث يعبر هذا المتغير (البيئة المحاسبية) عن المتغيرات المرتبطة بالجانب المحاسبي كالتعليم المحاسبي والنظام المحاسبي والمنظمات المهنية المحاسبية، حيث تتأثر البيئة المحاسبية بالبيئات الاخرى وتتفاعل معها مثل البيئة القانونية والبيئة الاقتصادية وبذلك فإن التغيرات التي تطرأ على محيط البيئة المحاسبية ستؤثر بالضرورة على المحاسبة.

التعليم المحاسبي، النظام المحاسبي المالي، المنظمات المهنية المحاسبية.

2.1 ملائمة البيئة الاقتصادية والمالية في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة

ويشمل هذا المتغير كل من مكونات النظام الإقتصادي والمالي للدولة الذي تعمل فيه المؤسسة مثل : حالة السوق المالي، آليات العرض والطلب، السياسة المالية والنقدية المنتهجة، حالة السوق المالي، القطاع المصرفي مدى توفر عوامل الإنتاج، التضخم، أسعار الفائدة....إلخ

3.1 مدى توفير البيئة القانونية الجزائرية لمقومات تطبيق القيمة العادلة

يمثل هذا المتغير مجمل القوانين والتشريعات واللوائح التي تنظم عمل المؤسسات وطريقة إنشائها في دولة ما والعمل على تحسين مناخ الاستثمار.

وقد تم التعريج لهذه العناصر في الجانب النظري بالتفصيل.

وقبل هذا كله معرفة:

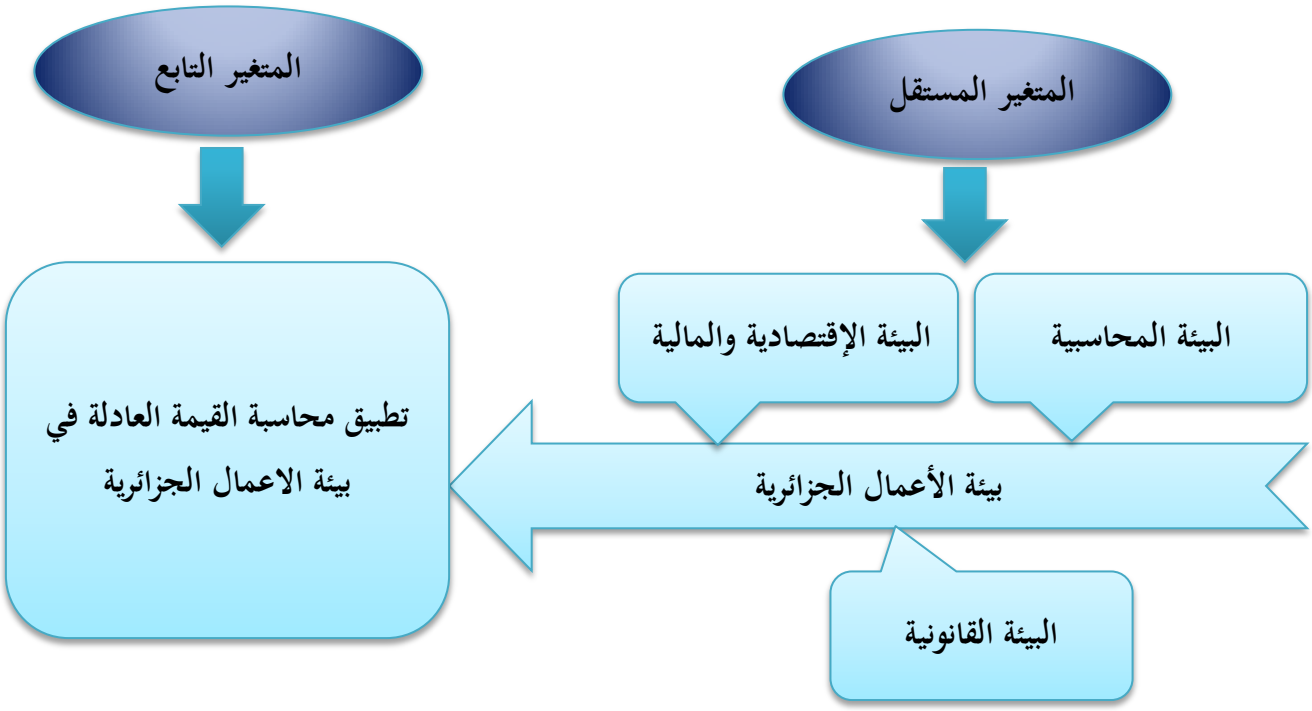
- مدى رغبة ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر (الفيئة المستهدفة) للإنتقال عن التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.

2. المتغير التابع:

المتغير التابع في دراستنا هذه هو" تطبيق محاسبة القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية" وكما هو معلوم أن المتغير التابع يتأثر بالمتغير المستقل ولا يؤثر فيه. وتسعى مختلف دول العالم بإختلاف بيئة أعمالها إلى تطبيقه كأساس في القياس المحاسبي لما يضفيه من خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية ومن بينها الجزائر، ونسعى في هذه الدراسة لمعرفت مدى جاهزيتها لتطبيقه.

ويمكن تلخيص العلاقة بين المتغيرات في الشكل التالي:

الشكل رقم(04-01): متغيرات الدارسة



المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

1.مجتمع الدراسة

يشير مفهوم مجتمع الدراسة أو المجتمع الإحصائي : كامل الأفراد أو الأحداث أو المشاهدات موضوع البحث أو الدراسة[1].

ويعرف كذلك على أنه "هو مجموعة الوحدات الإحصائية المشتركة في الصفة الأساسية التي تهم الباحث في دراسته والذي يختلف باختلاف المشكلة أو الظاهرة محل الدراسة"[2]. وفي هذه الدراسة، يضم مجتمع الدراسة ممارسي مهنة المحاسبة، في كل من ولايات ورقلة، الأغواط وغرداية، بالاضافة إلى محاسب الرئيسي في المؤسسات الاقتصادية حيث تم توزيع الإستبانة على فئات مجتمع الدراسة.

يقصد بممارسي مهنة المحاسبة الأشخاص الذي يمتلكون ترخيصا واعتمادا قانونيا بممارسة مهنة المحاسبة، ويتعلق الأمر بكل من الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، وقد قمنا باضافة المحاسب الرئيسي للمؤسسات الاقتصادية، وذلك نتيجة ارتباطه الشديد بممارسي مهنة المحاسبة، وقد تم الاعتماد على منشور الوزارة المالية المقرر رقم **002** المؤرخ في 2018/01/09 المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2018. أما المؤسسات الاقتصادية فقد تم أخذ المعلومات عنها من طرف مديرية السجل التجاري والتركيز على اكثر المؤسسات نشاطا.

وفي ما يلي توضيح وتعريف بأفراد (مكونات) مجتمع الدراسة[3]:

1.1 الخبير المحاسبي: حسب المادة 18 من الجريدة الرسمية "هو كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة، ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون، والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات".

2.1 محافظ حسابات: حسب المادة 22 من الجريدة الرسمية "هو كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

3.1 المحاسب المعتمد: حسب المادة 41 من الجريدة الرسمية "هو كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات والهيئات التي تطلب خدماته".

لا يمكن أيّ خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية، ويحدد المجلس

[1] زياد أحمد الطويسي، مجتمع الدراسة والعينات، مديرية لواء البتراء، الاردن، 2001، ص 2.

[2] السعدي رحال، الإحصاء الوصفي، مؤسسة الرجاء لطباعة والنشر، الجزائر، 2013، ص18.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقاطية الشعبية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ29 جويلية 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحساب والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، 11 جويلية 2010، ص ص 6- 8.

الوطني للمحاسبة في أول جانفي من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية[1].

الجدول الموالي وصف لمجتمع الدراسة:

الجدول (04-01): توزيع مجتمع الدراسة حسب الولايات

ممارسي مهنة المحاسبة	الأغواط	غرداية	ورقلة
ممارس مهنة الخبير المحاسب	01	02	02
ممارس مهنة محافظ الحسابات	13	21	43
ممارس مهنة المحاسب المعتمد	05	07	16
محاسب رئيسي في مؤسسة اقتصادية	102	94	140
عدد أفراد مجتمع الدراسة	**448**		

المصدر: من إعداد الطالب

الجدول أعلاه يضم مجتمع الدراسة المتمثل في ممارسي مهنة المحاسبة وقد تم الاعتماد على منشور الوزارة المالية المقرر رقم **002 المؤرخ في 2018/01/09** المحدد قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2018. أما المؤسسات الاقتصادية فقد تم أخد المعلومات عنها من طرف مديرية السجل التجاري والتركيز على أكثر المؤسسات نشاطا.

2. عينة الدراسة

وتعرف العينة على أنها : مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة يتم اختيارها بطريقة معينة[2].

وعلى أساس مجتمع الدراسة فقد تم اختيار عينة قصدية

العينة القصدية Purposive Sample : ينتقي الباحث أفراد عينته بما يخدم أهداف دراسته وبناءا على معرفته دون أن يكون هناك قيود أو شروط غير التي يراها هو مناسبة من حيث الكفاءة أو المؤهل العلمي أو الاختصاص أو غيرها، وهذه عينة غير ممثلة لكافة وجهات النظر ولكنها تعتبر أساس متين للتحليل العلمي ومصدر ثري للمعلومات التي تشكل قاعدة مناسبة للباحث حول موضوع الدراسة[3].

وصل مجتمع الدراسة الذي تمثل في خبير محاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب معتمد ومحاسب رئيسي لدى مؤسسة إقتصادية، في كل من ولاية (الأغواط، غرداية، ورقلة)، والبالغ عددهم 448 مفردة، موزعة كالاتي:

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقاطية الشعبية، مرجع سابق، ص05.

[2] زياد أحمد الطويسي، مرجع سابق، ص02.

[3] نفس المرجع، ص 06.

- ولاية الأغواط 123مفردة مزعة كما يلي: (1خبير محاسبي، 13 محافظ حسابات، 5 محاسبي معتمد 102 محاسب رئيسي لدى مؤسسة اقتصادية)؛
- ولاية غرداية 124تتمثل في: (02خبير محاسبي، 21 محافظ حسابات، 07 محاسب معتمد، 94 محاسب رئيسي لدى مؤسسة اقتصادية)؛
- ولاية ورقلة 201 موزعة على: (02 خبير محاسبي، 43 محافظ حسابات، 16 محاسب معتمد، 140 محاسب لدى مؤسسة اقتصادية).

وفي مايلي وصف لأفراد العينة في كل ولاية محل الدراسة:

1.2 عينة الدراسة في ولاية الأغواط:

تكون مجتمع الدراسة في ولاية الأغواط من 123 فردا كما وضحنا سابقا، وتم إستقصاء عينة ضمت 59 مفردة شملت (10 محافظين حسابات، 03 محاسبين معتمدين، 46 محاسب رئيسي في مؤسسة إقتصادية) كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-02): عينة الدراسة لولاية الأغواط

مجتمع الدراسة في ولاية الأغواط	الاستمارات الموزعة (عينة الدراسة)	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات القابلة للمعالجة	نسبة التغطية للعينة
خبير محاسبي 01	0	0	0	0
محافظ محاسبي 13	10	10	6	%46.15
محاسب معتمد 05	03	01	01	%20
محاسب رئيس لمؤسسة اقتصادية 102	46	34	26	%25.49
المجموع: 121	59	45	33	%27.27

المصدر: من إعداد الطالب

يظهر الجدول أعلاه أن عينة الدراسة في ولاية الأغواط تقدر ب 59 مفردة ثم إستقصائها من مجتمع بلغ 121 فردا أي نسبة التغيطة بلغت 48.76%، وثم إسترجاع 45 إستمارة منها 33 قابلة للمعالجة .

2.2 عينة الدراسة في ولاية غرداية

شمل مجتمع الدراسة في ولاية غرداية 124 فردا، تم إستقصاء عينة من 81فردا منهم (02 خبير محاسبي، 16محافظين حسابات، 06محاسبين معتمدين و57محاسب رئيسي في مؤسسة إقتصادية)

والجدول الموالي يقدم وصف كامل لهذه العينة:

جدول رقم (04-03): عينة الدراسة لولاية غرداية

مجتمع الدراسة في ولاية غرداية	الاستمارات الموزعة (عينة الدراسة)	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات القابلة للمعالجة	نسبة التغطية
خبير محاسبي 02	02	02	02	%100
محافظ محاسبي 21	16	12	9	%42.85
محاسب معتمد 07	06	03	03	%42.85
محاسب رئيس لمؤسسة الاقتصادية 94	57	43	34	%36.17
المجموع: 124	81	60	48	%38.70

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الجدول رقم (04-03) نلاحظ أنه تم تغطية ما نسبته 65.32% من مجتمع الدراسة في ولاية غرداية الذي يقدر ب 124 وذلك بتوزيع 81إستمارة، وبلغت الاستمارات القابلة للمعالجة 48بنسبة 38.70% موزعة كالاتي:

(34مؤسسة ، 09محافظ حسابات، 03محاسب معتمد، خبير محاسبي02).

3.2 عينة الدراسة في ولاية ورقلة

تكون مجتمع الدراسة في ولاية ورقلة من 201 فردا كما وضحا آنفا، وتم تغطية عينة شملت 100 فردا منهم 02 خبير محاسبي، 38 محافظين حسابات، 12 محاسبين معتمدين و48 محاسب رئيسي في مؤسسة إقتصادية، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (04-04): عينة الدراسة لولاية ورقلة

مجتمع الدراسة في ولاية ورقلة	الاستمارات الموزعة (عينة الدراسة)	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات القابلة للمعالجة	نسبة التغطية للعينة
خبير محاسبي 02	02	02	02	%100
محافظ محاسبي 43	38	31	27	%62.79
محاسب معتمد 16	12	12	09	%56.25
محاسب رئيس لمؤسسة الاقتصادية 140	48	31	27	%19.28
المجموع: 201	100	76	65	%32.33

المصدر: من إعداد الطالب

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن مجتمع الدراسة في ولاية ورقلة بلغ 201، وثم تغطية ما نسبته 49.75% وذلك بتوزيع 100 إستمارة، وبلغت الاستمارات القابلة للمعالجة 65 بنسبة 32.33% موزعة كالاتي:
(27 مؤسسة ، 02خبير محاسبي، 27محافظ حسابات، 9محاسب معتمد).

المطلب الثالث: تحليل خصائص عينة الدراسة

بعد عرض أفراد العينة ونسب تغطية كل عينة لمجتمع الدراسة في كل ولاية، سنعرض في الجدول بشكل مجمل عدد المشاركات والردود كما يلي:

الجدول رقم (04-05) : عدد الإستمارات الموزعة والمستردة على عينة البحث

عدد الاستبيانات	التكرار	النسبة المئوية
الموزعة	**240**	**% 100**
المستردة	**181**	**%75.41**
غير المستردة	**59**	**%16.34**
المستبعدة	**35**	**%4.80**
القابلة للمعالجة	**146**	**%78.84**

المصدر: من إعداد الطالب

تكونت عينة البحث من إختيار مجموعة مقصودة من مماسي مهنة المحاسبة في كل من ولاية (الأغواط، غرداية ورقلة) حيث نلاحظ من خلال الجدول رقم (04-05) أنه ثم توزيع على هذه الفئة عدد 240 استبانة، استرد منها (75.41%) من الاستبانات الموزعة حيث كانت نسبة الاستجابة جيدة، أما الاستمارات القابلة للمعالجة فقد

بلغت 146 استمارة بنسبة 60.83%، وكان عدد الإستمارات التي لا يمكن معالجتها 35 إستمارة نظرا لعدم تعامل أفراد العينة معها بالشكل السليم.

وبناء على عدد الإستمارات الموزعة، والتي تم استرجاعها، وعلى مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 02) سوف نقوم بتحليل أفراد العينة من حيث خصائصها بناء على عدد الإستمارات المسترجعة والقابلة للمعالجة على النحو التالي[1] :

1. **الجنس** : تم توزيع الإستبانات على الجنسين من أفراد العينة، .حيث يمثل الجدول التالي نسبة مشاركة كليهما في هذه الدراسة .

الجدول رقم (04–06): توزيع أفراد العينة حسب الفئات الجنس

الجنس	التكرار	نسبة المشاركة
الذكر	125	%85.6
الأنثى	21	%14.4
المجموع	**146**	**%100**

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن غالبية أفراد العينة المشاركة في هذه الدراسة من الذكور، أين بلغت النسبة 85.6 %، في حين ظهرت مشاركة الإناث بنسبة 14.4%، الأمر الذي يعني أن الذكور لهم السيطرة على المهن المحاسبية في الجزائر، وقد يكون هذا التفاوت بين الجنسين بسبب طبيعة المهنة التي تحتاج إلى التنقل كثيرا أحيانا.

2. **العمر**: تم توزيع الإستبانات على فئات عمرية مختلفة لأفراد العينة، حيث تم تقسيمها على النحو الذي يظهر في الجدول الموالي.

الجدول رقم (04–07) : توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية

الفئات العمرية	التكرار	نسبة المشاركة
من 20– 30 سنة	4	%2.7
31 – 40 سنة	42	%28.8
40– 45 سنة	54	%37
45 سنة فما فوق	46	%31.5
المجموع	**146**	**%100**

المصدر : من إعداد الطالب بناءا على التحليل الاحصائي لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

[1] أنظر الملحق رقم 02، خصائص أفراد العينة، ص296.

يلاحظ من خلال الجدول أن الفئة العمرية الأكثر مشاركة في هذه الدراسة هي ما بين (40و45 سنة) بنسبة مؤوية 37%، تليها الفئة العمرية أعمارهم 45 سنة، في حين الفئة العمرية (20-30 سنة) هي أقل الفئات حيث حصلت 2.7% من مجموع العينة، وبالتالي يمكن القول أن الفئة السائدة في عينة الدراسة تتراوح أعمارهم من 31 إلى 45 سنة، وهذا يخدم الدراسة كونها تناولت معيار دولي حديث نسبيا (القيمة العادلة).

3. الوظيفة

الجدول رقم (04-08): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة المهنية	التكرار	نسبة المشاركة
الخبير المحاسبي	4	%2.74
محافظ الحسابات	42	%28.77
المحاسب المعتمد	13	%8.90
محاسب رئيسي في مؤسسة إقتصادية	87	%59.59
المجموع	**146**	**% 100**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على التحليل الاحصائي لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن المحاسبين الرئيسيين في المؤسسات الإقتصادية كانوا الأكثر مشاركة في هذه الدراسة مقارنة بالوظائف الأخرى بنسبة تجاوزت 59 %، ويعود هذا إلى التواجد الكبير في الولايات محل الدراسة بالمقارنة مع بقية ممارسي مهنة المحاسبة (خبير محاسبي، محافظ الحسابات، محاسب معتمد)، وقد شارك 4 خبراء محاسبين فقط في هذه الدراسة نظرا لقلة عدد الخبراء المحاسبين المتحصلين عل الإعتماد من طرف وزارة المالية في الولايات محل الدراسة حسب منشور الوزارة المالية المقرر رقم **002 المؤرخ في 2018/01/09** المحدد قوائم المهنيين.

4. الخبرة المهنية

الجدول رقم (04-09) : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	عدد أفراد العينة	نسبة المشاركة
أقل من 5 سنوات	6	%4.1
من 5 إلى 10 سنوات	36	%24.6
من 11 إلى 15 سنة	56	%38.4
أكثر من 16 سنة	48	%32.9
المجموع	**146**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على التحليل الاحصائي لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن 38.4% من المشاركين في هذه الدراسة تتراوح خبرتهم المهنية بين 11 إلى 15 سنة في مختلف الوظائف المهنية المدرجة في هذه الدراسة، تليها أصحاب الخبرة (أكثر من 16 سنة) بنسبة 32.9%. وهذا يخدم الدراسة من جانبين، الجانب الأول كون أن هذه الفئة لها خبرة في مهنة المحاسبة، والجانب الثاني أنهم مارسوا المهنة في بيئة الأعمال الجزائرية لأكثر من 11 سنة، وهذا يجعل إجابتهم أكثر دقة ومصداقية بما أن الدراسة تتناولت الشقين بالربط بين: بيئة الأعمال في الجزائر، ومدى جاهزيتها لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

المبحث الثاني:أساليب جمع البيانات، صدق وثبات الاستبيان

لتحقيق أهداف الدراسة ومعالجة الاشكالية، فقد تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لدراسة جاهزية بيئة الأعمال الجزائرية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في كل من ورقلة الأغواط وغرداية، ومن ثم إجراء مقابلة مع مديروا وموظفوا مصلة المحاسبة والمالية في مؤسسات اقتصادية لمطابقة نتائج الاستبيان. وسنعرج في هذا المبحث على الأساليب والأدوات المستخدمة لجمع بيانات هذه الدراسة، ووصف لأداة الاستبيان وأساليب معالجته.

المطلب الاول: الأساليب والأدوات المستعملة في الدراسة

كما عرجنا أنفا فقد استخدمنا الاستبيان كأسلوب وطريقة لدراسة العلاقة بين متغيري الدراسة لكونهما متغيرات وصفيان، فإن الاستبيان يحتاج إلى أساليب وأدوات يمكن أن تعطي نتائج واقعية وحقيقية حول هذه الدراسة، وقد اعتمدنا على مجموعة من الأساليب في جمع البيانات، وكذا مجموعة من الأدوات والوسائل والبرامج الإلكترونية في استخلاص النتائج لمساعدتنا في تحليل العلاقة بين جاهزية بيئة الأعمال وتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

1. أساليب جمع البيانات

1.1 المصادر الأولية:

قمنا بتوزيع الإستبانات على أفراد عينة الدراسة على شكل نسخ ورقية في أماكن عملهم، وإلكترونية عبر البريد الالكتروني لعينة الدراسة المدرج في منشور الوزارة المالية المقرر رقم **002 المؤرخ في 2018/01/09** المحدد قوائم المهنيين، وكذا على محاسبي المؤسسات الاقتصادية، وفي هذا المطلب سوف نعرج على أهم الأساليب والوسائل التي تم الإستعانة بها لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة .

1.1.1 الزيارة الميدانية

وذلك بالزيارة الميدانية إلى مكاتب المحاسبة والمقابلة الشخصية مع عينة الدراسة (خبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ومحاسب معتمدين) في الولايات المستهدفة وتوزيع الإستبانات عليهم، إضافة إلى محاسبين الرئسيين في المؤسسات الإقتصادية، والاستفادة من خبرة ووجهات نظر أفراد عينة الدراسة في مناقشة وتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة .

1.2.1 البريد الالكتروني (الأنترنت)

أتاحت الأنترنت إمكانية الوصول إلى أكبر عدد من أفراد عينة الدراسة، حيث قمنا بتوزيع الإستبانات في شكل نسخ إلكترونية عبر البريد الإلكتروني من أجل تحكيم الإستبانة، وكذا توزيع وتجميع إجابات أفراد عينة الدراسة، وتم ذلك من خلال استغلال العناوين الإلكترونية لهم، والمتاحة على مستوى وزارة المالية كما أشرنا سابقا.

2.1 المصادر الثانوية:

- ستخدام بعض المراجع والكتب التي كتبت في هذا الموضوع؛

- استخدام الدوريات والأبحاث المنشورة والدراسات المحكّمة في المجلات، المذاكرات وأطروحات التي كتبت في نفس الموضوع؛
- استخدام الملتقيات العلمية الوطنية والدولية، والدراسات السابقة؛
- المقابلات: اجراء المقابلات مع المهنيين المحاسبين؛
- الاستعانة بالإنترنت والنسخ الإلكترونية الموجودة على صفحاتها.

2. البرامج الإحصائية المستخدمة في الدراسة

من أجل تجميع البيانات وتبويبها وتلخيصها بما يخدم تطبيق المعاملات الإحصائية، وبالتالي امكانية الحصول على نتائج حقيقية واقعيةّ، تم اللجوء إلى برامج إلكترونية تمكننا من ذلك .

1.2 برنامج المجدول Feuille de calcul Microsoft Excel

تم الإعتماد على برنامج Feuille de calcul Microsoft Excel نسخة 2010 لتجميع الإستبانات من أفراد العينة والتي بلغت 246 استبانة، وتبويبها وتلخيصها، حيث ساعدنا هذا البرنامج في معرفة عدد ونسبة المشاركين في هذه الدراسة.

2.2 برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS

وقد تم تعرفه سابقا إذ ويعتبر أحد البرامج الإحصائية التي لاقت شيوعا في استخدامها في البحوث الإجتماعية وفي البحوث العلمية الأخرى، نظرا لاحتواءه على العديد من الإختبارات الإحصائية، وسرعته وقدراته الفائقة في معالجة البيانات، فقد تم اللجوء إليه لتحقيق أغراض هذه الدراسة من خلال الإعتماد على نسخة 22 .

3. أداة قياس الدراسة

من أجل استطلاع ودراسة وتحليل آراء وإجابات المشاركين في الاستبيان، تم الإستعانة بمقياس ليكرت الخماسي، وترميز خيارات المقياس من 1 إلى 5 كما يظهر في الجدول التالي :

الجدول رقم (04–10) : مقياس ليكرت الخماسي

موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	2	3	4	5
المجموع				15
عدد الإختيارات				5
المتوسط الحسابي				3

المصدر : من إعداد الطالب .

ويتم حساب طول الفئة أنطلاقا من :

- المدى = القيمة الكبرى – القيمة الصغرى = 5-1 = 4
- طول الفئة = 4/ 5 = 0.80

فتصبح الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة والتي سنعتمد عليها لتحديد إتجاه الإجابات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (04-11): الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة

المجال	اختيارات المقياس	المستوى
من 1 – 1.79	غير موافق بشدة	منخفض
1.80 -2.59	غير موافق	
2.60 -3.39	محايد	متوسط
3.40 -4.19	موافق	مرتفع
4.20 -5	موافق بشدة	

المصدر : من إعداد الطالب .

من خلال الجدول رقم (04-11) يتضح أنه من خلال استخدام مقياس ليكرت الخماسي أنه يمكن تقسيم مستويات إجابات أفراد العينة، يكون فيها المستوي مرتفع في المجال [3.40 – 5] أي أن متوسطات إجابات أفراد العينة تكون " موافق " أو موافق بشدة "، في حين يكون المستوى متوسط أي أن متوسطات الإجابات محايدة عند المجال [2,60 -3,39] ويكون المستوى منخفض عند المجال [1- 2.59] أي متوسطات الإجابات بين " غير موافق " و" غير موافق بشدة ". وتستعمل هذه المجالات لمقارنة المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة الأمر الذي يساعدنا أيضا في تأكيد أو نفي الفرضيات المطروحة طبعا بمساعدة اختبارات الفروض التي سوف نقوم بتطبيقها في هذه الدراسة .

المطلب الثاني: عرض أداة الاستبيان وأساليب معالجته

في هذا المطلب سوف نقوم بوصف هيكل الاستبيان من الناحية الشكلية، وكذا التطرق إلى أبرز ما يحويه من محاور[1]، إضافة إلى التطرق إلى كيفية تحكيم استمارة الاستبيان وتوزيعها وتفريغها.

1. **هيكل الاستبيان:** لقد تم تصميم الاستبانة بحيث يمكن إستخدام مقياس ليكرت الخماسي لإجابات عينة الداسة، حيث تضمنت الإستبانة 34 سؤالا تصب مضامنها في معالجة إشكالية الدراسة وفرضياتها، وقد تم تقسيم الاستبانة إلى ثلاثة على النحو التالي :

وقبل الخوض في أجزاء الاستبيان لاباس أن نقدم تعريفا عنه، والذي يعرف على أنه: "استمارة بحث تضم أسئلة عن مواضيع مختلفة تتعلق بموضوع الدراسة تسلم إلى المبحوثين وتتم الإجابة عنها من طرفهم دون حضور الباحث"[2] .

[1] أنظر الملحق رقم 01،إستمارة الاستبيان، ص291.

[2] فضيل دليو، علي غربي، أسس المنهجية في العلوم الاجتماعية، منشورات جامعة قسنطينة ، 1999، ص192.

1.1 الجزء الأول : تضمن ما يلي:

- ترحيب بأفراد العينة المشاركة في هذه الدراسة .
- تعريف بالطالب الدارس للموضوع، والجامعة التي ينتمي إليها .
- المستوى التعليمي للطالب، والشهادة المراد الحصول عليها .
- تقديم واظهار عنوان الدراسة لأفراد العينة .
- الإلتزام بسرية الإجابات، واستعمالها في الجانب العلمي فقط .
- تقديم الشكر المسبق لكل أفراد العينة المشاركة في هذه الدراسة .

2.1 الجزء الثاني : يتضمن هذا الجزء من الإستبانة معلومات إشتملت حول البيانات الشخصية والوظيفية الخاصة بأفراد عينة الدراسة (بالجنس، العمر، الوظيفة، ولاية العمل، الخبرة المهنية).

3.1 الجزء الثالث : تم تقسيم هذا الجزء إلى أربعة محاور تتلاءم مع الفرضيات المطروحة، والبالغ عددها أربعة فرضيات على النحو التالي :

1.3.1 المحور الأول : يهتم هذا المحور بدراسة مدى رغبة ممارسي مهنة المحاسبة (أفراد عينة الدراسة) في الانتقال عن التكلفة التاريخية، إشتمل على سبعة فقرات خاصة بسلبيات القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية.

2.3.1 المحور الثاني : يتعلق هذا المحور بالبيئة المحاسبية ومكوناتها من التعليم المحاسبي، والهيئات والمنظمات المحاسبية المحلية، والنظام المحاسبي والمالي، ومدى توفيرها لمتطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة وقد إشتمل على إثني عشرة فقرة.

3.3.1 المحور الثالث : ملائمة البيئة الاقتصادية والمالية في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة، وإشتمل على ثمانية فقرات تمحورت حول حالة السوق المالي في الجزائر، وآليات تحديد الأسعار وأوضاع القطاع المصرفي، ونسب التضخم...إلخ، وتأثير هذه العوامل على تطبيق القيمة العادلة.

4.3.1 المحور الرابع: تضمن سبعة فقرات تدور حول مدى توفير البيئة القانونية الجزائرية لمقومات تطبيق القيمة العادلة، نظرة المشرع الجبائي للقيمة العادلة، مكانتها في النصوص القانونية كأداة قياس إلزمية أو ثانوية...إلخ وأثر هذا على قابلية القياس بها لدى المهنيين.

2. تحكيم الاستبيان

قمنا بتصميم الإستبانة في نسختها الأولية، ثم إخضاعها للتحكيم من خلال إرسالها للعديد من الأساتذة إذ ثم توزيع 10 استبانات عليهم، حيث تم الرد والإستجابة من طرف 8 أساتذة[1]، في تخصصات مختلفة في الجانب

[1] أنظر الملحق رقم 22، قائمة المحكمين، ص 324.

المحاسبي، وكذا المنهجي والإحصائي، وحتى الجانب اللغوي من داخل وخارج الوطن عبر مختلف وسائل التواصل الإلكترونية وعن طريق التسليم المباشر، من أجل الدراسة الدقيقة للموضوع، والتأكد من عدم خروجه عن إطاره العلمي، وفيما إذا كانت أسئلة الاستبيان تغطي المحاور الخاصة بها. ولمعرفة تجاوب أفراد العينة مع الاستبيان وكإختبار أولي قمنا بتوزيعه على البعض من عينة الدراسة لمعرفة النقائص، ومن ثم ظبطه في شكله النهائي مع الأخذ بعين الاعتبار تصويبات و إقتراحات المحكمين ونتائج الاختبار الأولي، ثم قمنا بإخراجه في شكله النهائي كنسخة ورقة وكذلك نسخة إلكترونية وهذا لتغطية عدد كبير من مجتمع الدراسة.

3. أدوات التحليل الإحصائي

من أجل الحصول على نتائج تبرز العلاقة بين متغيرات الدراسة وتحقيق أهدافها، ثم إستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) إصدار 22. ومن أجل التحليل الجيد لمخرجات الاستبيان، إستخدم الطالب مجموعة من الأدوات الإحصائية والقياسية مثل مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت..إلخ والتي تحقق هذا الغرض، وسنبين مختلف هذه الأساليب والغرض منها على النحو التالي:

- **المتوسط الحسابي** : ويقصد به القيمة التي تمثل معدل القيم أو النتائج المتحصل عن حاصل قسمة مجموع تلك القيم على عددها، أو حاصل قسمة مجموع قيم مفردات العينة على حجم العينة.[1]

والغرض منه معرفة أهمية العبارات الواردة في الاستبيان بالنسبة لفئة الدراسة، أي القيمة التي يعطها لكل عبارة.

- **الإنحراف المعياري** : من أكثر مقاييس التشتت استعمالا في العديد من العمليات الإحصائية المتعلقة بإجراء المقارنات واختبار الفرضيات، حيث يقيس درجة الإختلاف بين القيم ووسطها الحسابي، وعندما تكون قيمة الإنحراف المعياري صغيرة، فهذا يعني أن التوزيع متقارب وتتجمع بياناته حول متوسطها .[2] والغرض منه معرفة مدى إنسجام أو تشتت إجابات أفراد العينة الدراسة بالنسبة لكل محور في الاستبيان.
- **معامل الإرتباط**: بيرسون يهدف هذا المعامل إلى معرفة وجود العلاقة بين المتغيرين من عدمها[3]. وكذلك لإختبار الاتساق الداخلي والبنائي لفقرات الدراسة.
- **معامل الثبات ألفا كرومباخ** : تم الإستعانة بهذا الإختبار من أجل قياس دجة ثبات الاستبيان، ومدى الاعتماد على النتائج، بحيث يعطي نفس النتائج في حالة إعادة تطبيقه على نفس العينة.

---

[1] غازي عطية، مبادئ الإحصاء التطبيقي لغير الإختصاص، دار الكتب والوثائق، العراق، 2015، ص 40 .

[2] محمد شامل فهمي، الإحصاء بلا معاناة، المفاهيم مع التطبيقات باستخدام برنامج spss، فهرسة مكتبة المللك فهد الوطنية أثناء النشر، المملكة العربية السعودية، 2005، ص 189 .

[3] المعهد العربي للتخطيط، الإرتباط والإنحدار البسيط، الكويت، 2005، ص 12 .

- **التكرارات:** الغرض منه معرفة مدى تركيز إجابات أفراد العينة لصالح بديل من بدائل أسئلة الاستبيان.
- **النسب المئوية:** الغرض منه معرفة نسبة أختيار أفاد العينة لكل بديل من بدائل الاستبيان.
- **اختبار (t-test)** : تم الإعتماد عليه من أجل إختبار الفرضيات المطروحة في هذه الدراسة، وقد تم إختبار الفرضيات عند مستوى ذات دلالة معنوية $0.05 = \alpha$.

المطلب الثالث: إختبار صدق وثبات الاستبيان والتوزيع الطبيعي

إن واقعية النتائج المتحصل عليها من الاستبيان تعتمد على مدى صدق وثبات الاستبيان، وفي هذا المطلب تم التطرق إلى قياس صدق وثبات هذا الاستبيان من خلال استخدام اختبارات إحصائية مثل اختبار الإتساق الداخلي عند مستوى الدلالة المعنوية $0.05 = \alpha$، ومعامل ألفا كرومباخ واختبار التجزئة النصفية.

1. ثبات الاستبيان

يشير ثبات الاستبيان إلى إدراك ما إذا تم إعادة توزيع الاستبيان على نفس أفراد العينة، فإننا سنتحصل عل ذات النتائج، ويتم قياس هذا الثبات سواء للإستبيان ككل، أو لمحاوره، أو بين مختلف عبارت كل محور من خلال استخدام معامل الإرتباط ألفا كرومباخ، واختبار الثبات بوسطة التجزئة النصفية، ومعامل الإرتباط بيرسون

1.1 اختبار معامل الثبات ألفا كرومباخ لأداة الدراسة

سنعرض في الجداول التالية معاملات ألفا كرومباخ في مايلي:

الجدول رقم (04-12): اختبار معامل الثبات ألفا كرومباخ للإستبيان

عدد أفراد العينة	معامل الثبات ألفا كرونباخ
34	.8240

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS[1]

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ بغلت 0.824 وهي نسبة مقبولة إحصائيا بحيث تجاوزت 60% مما يدل على أن الاداة تتمتع بدرجة ثبات عالية، تفي بأغراض الدراسة.

2.1 اختبار معامل الثبات ألفا كرومباخ لمحاور أداة الدراسة

قمنا بقياس ثبات الاستبيان وكل محاور من خلال استخدام معامل ألفا كرومباخ مثلما يظهر في الجدول التالي:

[1] أنظر الملحق رقم 03، معامل الإرتباط ألفا كرومباخ، ص 297.

الجدول رقم(04-13): اختبار معامل الثبات ألفا كرومباخ لمحاور للإستبيان

رقم المحور	محاور الاستبيان	عدد العبارات	معدل ألفا كرومباخ	معامل الصدق
01	رغبة ممارسي مهنة المحاسبة (عينة الدراسة) في الانتقال عن التكلفة التارخية كأساس للقياس المحاسبي.	**7**	**0.74**	**0.865**
02	توفر متطلبات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.	**12**	**0.820**	**0.905**
03	ملائمة البيئة الاقتصادية والمالية في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة.	**8**	**0.730**	**0.854**
04	توفير البيئة القانونية الجزائرية لمقومات تطبيق القيمة العادلة.	**7**	**0.777**	**0.881**

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS[1].

من خلال الجدول نلاحظ أن معامل الثبات ألفا كرومباخ لمحاور الاستبيان أين تجاوز حدود 70 %، كما نلاحظ أن هذه معاملات كل محور متقاربة فيما بينها، في حين تجاوز معامل الصدق الذي يمثل الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرومباخ نسبة 85 %، ما يعني أن قمنا باعداد وتوزيع نفس هذا الاستبيان على نفس أفراد العينة سوف نتحصل على نفس النتائج .

2. اختبار صدق الإتساق الداخلي لمحاور الإستبانة

1.2 صدق الاتساق الظاهري (الخارجي) لأداة الدراسة:

ولتحقق من الصدق الظاهري للاستبيان قام الطالب بعرضه على مجموعة من الأساتذة المتخصصين سواء في المجال المحاسبي أو المنهجي والإحصائي، أو اللغوية كما ذكرنا سالفا لإبداء رأيهم في مدى وضوح عبارات الاستبيان ومدى ترباط محاوره.

2.2 صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة:

ويقصد به مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، ثم الإعتماد على إختبار صدق الإتساق الداخلي لمحاور الاستبيان من الناحية الإحصائية، إذ قمنا بحساب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور والدرجة الكلية لإجمالي الفقرات المكونة للمحور الخاص بيها، عند مستوى الدلالة 0.05 ودرجة حرية وذلك كالتالي:

[1] أنظر الملحق رقم 04، اختبار معامل الثبات لمحاور ألفا كرومباخ للإستبيان، ص 298.

1.2.2 اختبار الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول: المتعلق برغبة ممارسي مهنة المحاسبة (عينة الدراسة) في الانتقال عن التكلفة التارخية كأساس للقياس المحاسبي.

وبعد إجراء اختبار الإتساق الداخلي لعبارات المحور الأول، ظهرت لنا النتائج التالية والموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم(04-14): اختبار الإتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	التعليق
01	لم تعد المحاسبة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية مناسبة لتكون أساسا للقياس المحاسبي.	0.422	0.00	دال
02	فرض ثبات وحدة النقد (تجاهل أي تغيرات تطرأ على الأسعار) لمبدأ التكلفة التاريخية فرضية غير منطقية في ظل واقع اقتصادي ومالي شديد التغيرات.	0.529	0.00	دال
03	القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية يوفر معلومات صالحة فقط في تاريخ القياس .	0.577	0.00	دال
04	عدم دلالة القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية على الوضعية المالية للمؤسسة وعدم إمكانية إستخامها لإجراء عملية المقارنة الزمنية فيما بينها.	0.554	0.00	دال
05	لا تساعد المعلومات الناتجة عن التكلفة التاريخية في ترشيد إتخاد القرار، و التنبؤ بالأرباح والخسائر المستقبلية.	0.678	0.00	دال
06	إستخدام التكلفة التاريخية في القياس يؤدي إلى عدم الدقة في القياس لنشاط المؤسسة بسبب عدم التجانس في مقابلة الإيرادات المقيمة بالقيمة الجارية مع المصروفات المقيمة بالتكلفة التاريخية.	0.677	0.00	دال
07	ينتج عن إستخدام التكلفة التاريخية عدم كفاية مخصصات الاهتلاكات والمؤونات عند تجديد أصول المؤسسة.	0.692	0.00	دال

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS[1]

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معاملات الإرتباط بيرسون لجميع فقرات المحور الأول ذات دلالة إحصائية قوية جدا عن مستوى دلالة إحصائية 0.05، بحيث كانت كل القيم الإحتمالية لهذه الفقرات أقل من مستوى 0.05، الأمر الذي يثبت صدق فقرات المحور الأول .

[1] أنظر الملحق رقم 05، اختبار صدق الاتساق الداخلي لأداة لعبارات المحور الأول، ص301.

2.2.2 اختبار الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني: المتعلق بمدى توفر متطلبات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

جدول رقم(04-15): اختبار الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	التعليق
01	تحتوي المناهج المحاسبية في مؤسسات التعليم الاكاديمي في الجزائر على المفاهيم المرتبطة بالقيمة العادلة وطرق تطبيقها.	0.178	0.05	دال
02	هناك توافق وترحيب كبير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة CNC ومنظماته الفرعية حول نجاعة وضرورة استخذام القيمة العادلة في القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.	0.648	0.00	دال
03	هناك تنظيم دورات تكوينية وملتقيات علمية حول القيمة العادلة بشكل مستمر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.	0.673	0.00	دال
04	يقدم النظام المحاسبي المالي في الجزائر مفهوما واضحا حول القيمة العادلة.	0.343	0.00	دال
05	يتميز مفهوم القيمة العادلة بالشيوع والانتشار الكبير بين ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.	0.455	0.00	دال
06	يعتبر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري محفز لإستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.	0.733	0.00	دال
07	يوفر النظام المحاسبي المالي الجزائري الإجراءات والآليات الواجب اتخذها عند القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة.	0.725	0.00	دال
08	يعطي النظام المحاسبي الجزائري الأولوية للقيمة العادلة عند التقييم المحاسبي للأصول والخصوم.	0.748	0.00	دال
09	يلزم النظام المحاسبي المالي الجزائري المؤسسات بضرورة استخدام محاسبة القيمة العادلة في القياس.	0.795	0.00	دال
10	يواكب المجلس الوطني للمحاسبة CNC ومنظماته الفرعية كل التطورات المرتبطة بمفاهيم القيمة العادلة وتعديلات المعايير الدولية الخاصة بها.	.0.707	0.00	دال
11	هناك نقص في الكوادر المهنية والخبراء المتخصصين في تحديد القيمة	0.165	0.009	غير

	العادلة في ظل البيئة الجزائرية.			دال
12	هناك صعوبة بالغة في تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية نتيجة لعدم توفر معلومات مناسبة يمكن الإعتماد عليها لأغراض القياس، والتكلفة المحتمل تكبدها في سبيل القياس بالقمة العادلة.	0.155	0.390	غير دال

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS[1]

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معاملات الإرتباط بيرسون لجميع فقرات المحور الثاني ذات دلالة إحصائية قوية جدا عن مستوى دلالة إحصائية 0.05، بحيث كانت كل القيم الإحتمالية لهذه الفقرات أقل من مستوى 0.05 الأمر الذي يثبت صدق فقرات المحور الثاني، ما عدا العبارة رقم 11 و12 كانت قيم المستوى المعنوية أكبر من 0.05.

3.2.2 اختبار الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث: المتعلق مدى ملائمة البيئة الاقتصادية والمالية في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة.

الجدول رقم(04-16): اختبار الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	التعليق
01	تلائم حالة السوق المالي في الجزائر سهولة تطبيق القيمة العادلة.	0.737	0.00	دال جدا دال جدا
02	تلائم وضعية القطاع المالي والمصرفي الجزائري الحالي تطبيق القيمة العادلة.	0.749	0.00	دال جدا
03	يمتاز السوق الجزائري الحالي بالكفاءة الذي تتحدد فيه أسعار وفق العرض والطلب عند إجراء عملية تبادل أصل أو تسوية التزام بين متعاملين بعيدا عن التدخل الحكومي والإحتكار في تحديدها.	0.738	0.00	دال جدا
04	استخدام القيمة العادلة يزيد من تكلفة جمع واعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية الحالية.	0.02	0.978	غير دال
05	هناك ظروف تنافسية ملائمة في إنتاج السلع والخدمات للأسواق الجزائرية التي تساعد في تحقيق المنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي و تأثير الاحتكار، لتسهيل تطبيق القيمة العادلة.	0.639	0.00	دال جدا
06	تلائم ارتفاع نسب التضخم و اعتماد التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي في الجزائر توفير المعلومات ملائمة وذات مصداقية.	0.731	0.00	دال

[1] أنظر الملحق رقم 06، اختبار صدق الاتساق الداخلي لأداة لعبارات المحور الثاني، ص302.

07	تلائم مصداقية وموثوقية المعلومات المنشورة من قبل الهيئات المعتمدة والمتخصصة في الاقتصاد الجزائري تطبيق القيمة العادلة .	0.641	0.00	دال
08	هناك تخوف من طرف المجتمع المالي الجزائري من عواقب تطبيق القيمة العادلة وتحمل أعباء إضافية جراء إعادة التقييم.	0.247	0.00	دال

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS[1]

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معاملات الإرتباط بيرسون لجل فقرات المحور الثاني ذات دلالة إحصائية قوية جدا عن مستوى دلالة إحصائية 0.05، بحيث كانت كل القيم الإحتمالية لهذه الفقرات أقل من مستوى 0.05 الأمر الذي يثبت صدق فقرات المحور الثالث، ما عدا الفقرة رقم 04.

4.2.2 اختبار الإتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع: المتعلق مدى توفير البيئة القانونية الجزائرية لمقومات تطبيق القيمة العادلة.

الجدول رقم(04-17) : اختبار الإتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية	التعليق
01	عدم موافقة المشرع الجبائي الجزائري للقياس المحاسبي بالقيمة القيمة العادلة وتمسكه بالتكلفة التاريخية.	0.671	0.00	دال جدا
02	عدم إعطاء القيمة العادلة حقها في النصوص القانونية واعتبارها كأداة لمراجعة التقييمات المستندة على التكلفة التاريخية.	0.629	0.00	دال جدا
03	عدم إصدار معايير محلية خاصة بالقيمة العادلة تلائم البيئة الجزائرية يصعب ويزيد من تكلفة استخدامها لدى المؤسسات.	0.670	0.00	دال جدا
04	عدم إلزامية المشرع الجزائري باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يضيق من استخدمها.	0.575	0.00	دال جدا
05	إعتبار القيمة العادلة أداة لتحيين ينقص من قيمتها وقابلية استخدامها للقياس المحاسبي لدى المهنيين.	0.665	0.00	دال جدا
06	إعطاء المشرع الجزائري الأولوية للتقييم بالقيمة العادلة لبعض العناصر في القوائم المالية يضيق من إنتشار هذا المفهوم واستخدامه.	0.643	0.00	دال جدا
07	إقتصار تطبيق مفهوم القيمة العادلة على بعض العناصر جعلها غير مفعّلة وغير مقبولة في الممارسات المحاسبية لتعزيز الخصائص النوعية	0.631	0.00	دال جدا

[1] أنظر الملحق رقم 07، اختبار صدق الاتساق الداخلي لأداة لعبارات المحور الثالث، ص304.

	للمعلومات المحاسبية وتفعيل القياس المحاسبي.			

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS[1]

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معاملات الإرتباط بيرسون لجميع فقرات المحور الثاني ذات دلالة إحصائية قوية جدا عن مستوى دلالة إحصائية 0.05، بحيث كانت كل القيم الإحتمالية لهذه الفقرات أقل من مستوى 0.05، الأمر الذي يثبت صدق فقرات المحور الرابع .

3. إختبار صدق الإتساق البنائي لمحاور الدراسة

بعد إجراء إختبار الإتساق الداخلي لعبارات كل محور، ومدى ارتباط العبارات مع بعضها البعض في كل محور، تم استخراج الصدق الكلي لكل محور مثلما يظهر في الجدول التالي :

الجدول رقم(04-18): صدق الإتساق البنائي لمحاور الاستبيان

رقم المحور	محاور الاستبيان	عدد العبارات	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية
01	رغبة ممارسي مهنة المحاسبة (عينة الدراسة) في الانتقال عن التكلفة التارخية كأساس للقياس المحاسبي.	**07**	**0.714**	**0.01**
02	توفر متطلبات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.	**12**	**0.724**	**0.00**
03	ملائمة البيئة الاقتصادية والمالية في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة.	**08**	**0.726**	**0.00**
04	توفير البيئة القانونية الجزائرية لمقومات تطبيق القيمة العادلة.	**07**	**0.742**	**0.04**

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS[2]

من خلال الجدول رقم (04-19) نلاحظ أن معامل الإرتباط تفوق 70 % ما يعني أن هناك اتسق كبير بين محاور الاستبيان، ما يدل على صدق الاستبيان، كما نلاحظ أن المستوى المعنوية لهذا الإختبار عند كل محور أقل من مستو المعنوية المقدرة بـ 0,05، وهو ما يدل أيضا على صدق بين محاور الاستبيان .

[1] أنظر الملحق رقم 08، اختبار صدق الاتساق الداخلي لأداة لعبارات المحور الرابع، ص305.

[2] أنظر الملحق رقم 09، صدق الإتساق البنائي لمحاور الاستبيان ، ص306.

4. إختبار التوزيع الطبيعي:

قبل إجراء الاختبارات المعلمية وإختبار الفرضيات لا بد من التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، لإن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، من أجل هذا قام الطالب باستخدام إختبار Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon (**K-S à 1 échantillon**) حيث تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي حسب هذا الاختبار إذا كانت مستوى المعنوية لكل محاور الدراسة أكبر من (**Sig>0.05**). الجدول الموالي يوضح إختبار محاور الدراسة .

الجدول رقم(04–19): إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة

(كولمجروف– سمرنوف) (K-S à 1 échantillon)

المحاور	عنوان المحور	عدد العبارات	قيمة الإختبار z	مستوى المعنوية Sig
01	رغبة ممارسي مهنة المحاسبة (عينة الدراسة) في الانتقال عن التكلفة التارخية كأساس للقياس المحاسبي.	07	0.292	0.073
02	توفر متطلبات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.	12	0.202	0.188
03	ملائمة البيئة الاقتصادية والمالية في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة.	08	0.252	0.142
04	توفير البيئة القانونية الجزائرية لمقومات تطبيق القيمة العادلة.	07	0.280	0.104
كل محاور الدراسة		34	0.090	0.200

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات Spss[1].

نلاحظ من خلال نتائج الجدول أن مستوى المعنوية لكل محاور الدراسة أكبر من (**Sig>0.05**) مما يعني نقبل الفرض الصفري H0 الذي يقول أن البيانات تتوزع حسب التوزيع الطبيعي.

ولتأكد من النتائج قام الطالب بإستخدام إختبار **Explorer** الخاص بالتوزيع الطبيعي فقط فكانت النتائج كالتالي:

[1] أنظر إلى الملحق رقم 10، إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة (كولمجروف– سمرنوف) (K-S à 1 échantillon)، ص307.

الجدول رقم(04-20): إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة Explorer

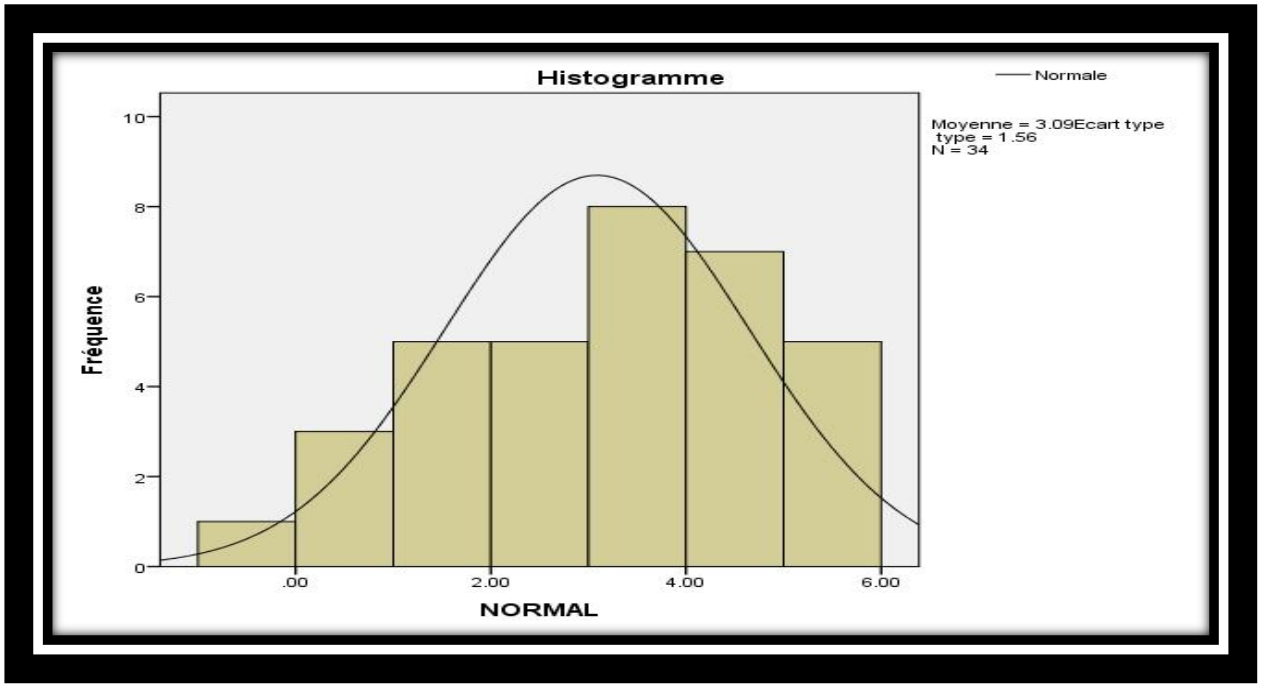
	Kolmogorov-Smirnov		
	قيمة الاختبار z	**عدد العبارات**	**مستوى المعنوية Sig**
محاور الدراسة	.099	34	.200

المصدر: من إعداد الطالب إعتمادا على مخرجات Spss[1].

نلاحظ من خلال جدول إختبار **Explorer** أن قيمة Kolmogorov-Smirnov للمستوى المعنوية (0.200) وهي نفس القيمة للإختبار (**K-S à 1 échantillon**) وأكبر من 0.05 مما يدل أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي .

ولتأكد بيانيا من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي نقوم برسم المنحنى التوزيع الطبيعي على المدرج التكراري كالآتي[2]

شكل رقم(04-02): المدرج التكراري لتوزيع الطبيعي



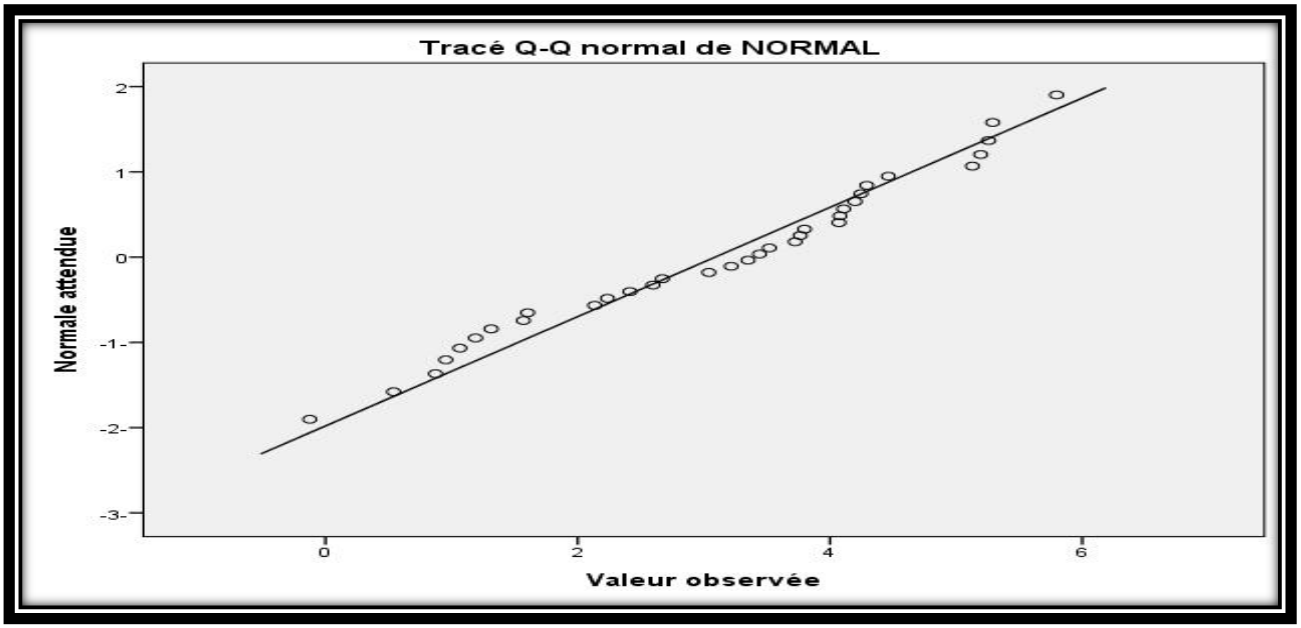
المصدر: مخرجات برنامج **Spss**

يتضح جليا من من خلال الشكل رقم(04-02) أن البيانات تتبع التويع الطبيعي .

[1] أنظر إلى الملحق رقم 11، اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة Explorer، ص 309.

[2] أنظر إلى الملحق رقم 12، المدرج التكراري والمنحنى البياني للتوزيع الطبيعي، ص310.

شكل رقم(04-03): المنحنى البياني لتوزيع الطبيعي



المصدر: مخرجات برنامج Spss

يتضح من الشكل أعلاه أن كل البيانات تجتمع حول الخط مما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وهذا ما توصل له الطالب من خلال الأختبارين السابقين أعلاه.

المبحث الثالث: إختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

بعد الدراسة الوصفية للاستبيان سواء من حيث الشكل وتقسيم محاور وعدد فقرات كل محور وبعد قياس ثباته وصدقه من خلال عرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين من جهة واستعمال مجموعة من اختبارات الثبات وإستخراج معاملات الارتباط والصدق والتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من جهة أخرى. سوف يتم في هذا المبحث إستخراج مجموعة من المؤشرات التي تعبر عن آراء افراد العينة مثل المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري.

وبناء على ما سيتم الحصول عليه من نتائج سنقوم باختبار الفرضيات هذه الدراسة وذلك من أجل معرفة جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة، ومن ثم تحليل النتائج بشكل منطقي وعلمي وواقعي وكذا مقارنة النتائج ببعض الدراسة التي تناولت مثل هذا الموضوع .

المطلب الأول : عرض نتائج الاستبيان .

بعد قياس صدق وثبات الاستبيان، في هذا المطلب سيتم استخراج مجموعة من المؤشرات الوصفية المتمثلة في المتوسطات الحسابية والتكرارات، وكذا النسب المئوية لإجـابات أفراد عينة الدراسة، بالإضافة إل حساب الإنحرافات المعيارية (مقياس التشتت) لكل محور وعباراته.

الفرع الأول : المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للمحور الأول .

أعطى برنامج الإحصائي **SPSS** النتائج التالية الخاصة بحسابات المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول مثلما ما هي ظاهرة في الجدول:

الجدول رقم(04-21): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول

الرقم	العبارة	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الترتيب
01	لم تعد المحاسبة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية مناسبة لتكون أساسا للقياس المحاسبي.	التكرار	82	34	16	14	0	4.26	0.996	موافق بشدة	7
		النسبة	56.2	23.3	11	9.6	*0*				
02	فرض ثبات وحدة النقد (تجاهل أي تغيرات تطرأ على الأسعار) لمبدأ التكلفة التاريخية فرضية غير منطقية في	التكرار	71	60	7	8	*0*	*4.329*	0.806	موافق بشدة	6
		النسبة	48.6	41.1	4.8	5.5	*0*				

	ظل واقع اقتصادي ومالي شديد التغيرات.									
03	القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية يوفر معلومات صالحة فقط في تاريخ القياس.	التكرار	97	30	18	0	*1*	*4.521*	0.763	موافق بشدة	**1**
		النسبة	66.4	20.5	12.3	0	*7*				
04	عدم دلالة القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية على الوضعية المالية للمؤسسة وعدم إمكانية إستخامها لإجراء عملية المقارنة الزمنية فيما بينها.	التكرار	102	17	15	12	*0*	*4.432*	0.974	موافق بشدة	**4**
		النسبة	69.9	11.6	10.3	8.2	*0*				
05	لا تساعد المعلومات الناتجة عن التكلفة التاريخية في ترشيد إتخاد القرار، و التنبؤ بالأرباح والخسائر المستقبلية.	التكرار	104	20	10	8	*4*	*4.452*	1.024	موافق بشدة	**2**
		النسبة	71.2	13.7	6.8	5.5	27				
06	إستخدام التكلفة التاريخية في القياس، يؤدي إلى عدم الدقة في القياس بسبب عدم التجانس في مقابلة الإيرادات المقيمة بالقيمة الجارية مع المصروفات المقيمة بالتكلفة التاريخية.	التكرار	97	28	9	12	0	4.438	0.932	موافق بشدة	**3**
		النسبة	66.4	19.2	6.2	8.2	0				
07	ينتج عن إستخدام التكلفة التاريخية عدم كفاية مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	التكرار	92	36	6	12	0	4.425	0.908	موافق بشدة	**5**
		النسبة	63	24.7	4.1	8.2	0				

	عند تجديد أصول المؤسسة.									
رغبة ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر للإنتقال عن التكلفة التاريخية والانتقال الى طريقة قياس بديلة.								4.408	0.862	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS [1]

من خلال الجدول رقم (04-22) يتضح لنا ما يلي :

كل المتوسطات الحسابية لعبارات المحور الأول الذي يدور حول رغبة ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر للإنتقال عن التكلفة التاريخية والانتقال إلى طريقة قياس بديلة، تقع في المجال 4.20 إلى 5 حسب مقياس ليكرت الخماسي، وهو المجال الذي يمثل المستوى المرتفع من تأييد وموافقة أفراد العينة، نالت كل عبارات المحور الأول على النسبة الأكبر من اختيار "موافق بشدة "، ويليها مباشرة اختيار "موافق".

تحصلت العبارة الثالثة من المحور الأول التي تنص على (القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية يوفر معلومات صالحة فقط في تاريخ القياس.) عل أعلى متوسط حسابي بالمقارنة مع بقية العبارات في ذات المحور من خلال تسجيل مستوط حسابي يقدر بـ 4.52 وبواقع انحراف معياري يقدر بـ 0.763، حيث لقيت هذه العبارة بتأييد 127 فرد من أفراد العينة من أصل 146 بين موافق وموافق بشدة، يليها الفقرة الخامسة التي تنص على (لا تساعد المعلومات الناتجة عن التكلفة التاريخية في ترشيد إتخاد القرار، و التنبؤ بالأرباح والخسائر المستقبلية.) بمتوسط حسابي (4.452) وقيمة الانحراف المعياري (1.024) بإجمالي موافق وموافق بشدة عدد 124 مستجيب من أصل (146). وجاء في المرتبة الثالثة الفقرة السادسة التي تنص على (إستخدام التكلفة التاريخية في القياس، يؤدي إلى عدم الدقة في القياس بسبب عدم التجانس في مقابلة الإيرادات المقيمة بالقيمة الجارية مع المصروفات المقيمة بالتكلفة التاريخية.) حيث جاءت قيمة الانحراف المعياري (4.438)، وقيمة المتوسط الحسابي (0.932) حيث حضيت بتأييد 125 فرد بين موافق وموافق بشدة من أفراد العينة من أصل 146.

- فيما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة التي تنص على (لم تعد المحاسبة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية مناسبة لتكون أساسا للقياس المحاسبي)، تليها الفقرة (فرض ثبات وحدة النقد (تجاهل أي تغيرات تطرأ على الأسعار) لمبدأ التكلفة التاريخية فرضية غير منطقية في ظل واقع اقتصادي ومالي شديد التغيرات) بمتوسط حسابي (4.26) و(4.32) وإنحراف معياري (0.996) و(0.861) على التوالي، إلا أنهما ضمن المستوى المرتفع والذي يعبر عن موافقة وتأييد أفراد العينة. كما يتضح من الجدول أن المتوسط المرجح لأوزان المحور الاول ما قيمته 4.408

[1] أنظر الملحق رقم 13، التكرارات والمتوسطات الحسابية والإنحرافات لعبارات المحور الأول، ص311.

وبإنحراف معياري يساوي 0.862، ويقع المتوسط الحسابي الكلي في المجال 4.20 – 5، وهو مجال يقع في المستوى المرتفع.

الجدول رقم(04-22): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني

الرقم	العبارة	البيان	الإجابات					المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الترتيب
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة				
01	تحتوي المناهج المحاسبية في مؤسسات التعليم الاكاديمي في الجزائر على المفاهيم المرتبطة بالقيمة العادلة وطرق تطبيقها.	التكرار	0	2	23	118	3	2.164	0.455	غير موافق	5
		النسبة	0	1.4	15.8	80.8	2.1				
02	هناك توافق وترحيب كبير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة CNC ومنظماته الفرعية حول نجاعة وضرورة استخذام القيمة العادلة في القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.	التكرار	0	9	17	83	37	1.986	0.787	غير موافق	8
		النسبة	0	6.2	11.6	56.8	25.3				

03	هناك تنظيم دورات تكوينية وملتقيات علمية حول القيمة العادلة بشكل مستمر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.	التكرار	0	0	6	60	80	1.630	0.563	غير موافق بشدة	12
		النسبة	0	0	4.1	41.1	54.8				
04	يقدم النظام المحاسبي المالي في الجزائر مفهوما واضحا حول القيمة العادلة.	التكرار	0	11	33	90	12	2.295	0.725	غير موافق	3
		النسبة	0	7.5	22.6	61.6	8.2				
05	يتميز مفهوم القيمة العادلة بالشيوع والانتشار الكبير بين ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.	التكرار	0	5	50	64	27	2.226	0.785	غير موافق	4
		النسبة	0	3.4	34.2	43.8	18.5				
06	يعتبر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري محفز لإستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.	التكرار	0	18	29	63	36	2.014	1.063	غير موافق	7
		النسبة	0	12.3	19.9	43.2	24.7				
07	يوفر النظام المحاسبي المالي الجزائري الإجراءات والآليات الواجب اتخذها عند القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة.	التكرار	0	12	34	51	49	2.062	0.948	غير موافق	6
		النسبة	0	8.2	23.3	34.9	33.6				

08	يعطي النظام المحاسبي الجزائري الأولوية للقيمة العادلة عند التقييم المحاسبي للأصول والخصوم.	التكرار	0	0	8	57	81	1.664	0.578	غير موافق بشدة	10
		النسبة	0	0	5.5	39.0	55.5				
09	يلزم النظام المحاسبي المالي الجزائري المؤسسات بضرورة استخدام محاسبة القيمة العادلة في القياس.	التكرار	0	0	3	53	90	1.658	0.517	غير موافق بشدة	11
		النسة	0	0	2.1	36.3	61.6				
10	يواكب المجلس الوطني للمحاسبة CNC ومنظماته الفرعية كل التطورات المرتبطة بمفاهيم القيمة العادلة وتعديلات المعايير الدولية الخاصة بها.	التكرار	0	0	11	49	86	1.740	0.587	غير موافق بشدة	9
		النسبة	0	0	7.5	33.6	59.9				
11	هناك نقص في الكوادر المهنية والخبراء المتخصصين في تحديد القيمة العادلة في ظل البيئة الجزائرية.	التكرار	33	71	30	12	0	4.116	1.006	موافق	2
		النسبة	22.6	48.6	20.5	8.2	0				

12	هناك صعوبة بالغة في تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية نتيجة لعدم توفر معلومات مناسبة يمكن الإعتماد عليها لأغراض القياس، والتكلفة المحتمل تكبدها في سبيل القياس بالقمة العادلة.	التكرار	97	37	10	0	2	4.555	0.743	موافق بشدة	1
		النسبة	66.4	25.3	6.8	0	1.4				
توفر متطلبات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.								2.532	1.055		

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS [1]

نلاحظ من الجدول أعلاه الخاص بإستجابات افراد الدراسة حول المحور الثاني (**مدى توفر متطلبات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية)** جاء في المرتبة الأولى الفقرة التي تنص على (هناك صعوبة بالغة في تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية نتيجة لعدم توفر معلومات مناسبة يمكن الإعتماد عليها لأغراض القياس والتكلفة المحتمل تكبدها في سبيل القياس بالقمة العادلة) بانحراف معياري (0.743) ومتوسط حسابي (4.555) باجمالي إجابة بلغت 134 من أفراد العينة بين موافق بشدة وموافق، وجاء في المرتبة الثانية الفقرة رقم إحدى عشرة التي تنص على (هناك نقص في الكوادر المهنية والخبراء المتخصصين في تحديد القيمة العادلة في ظل البيئة الجزائرية) حيث جاءت قيمة المتوسط الحسابي (4.116) وإنحراف معياري (1.006) بإجمالي موافق بشدة وموافق عدد 104 مستجوب من أصل 246، وتحصلت الفقرة الرابعة من المحور الثاني على متوسط حسابي يقدر بـ 2.295 وبواقع انحراف معياري يقدر بـ 0.725، حيث لقيت هذه العبارة عدم تأييد 102 فرد من أفراد العينة من أصل 246 فرد بين غير موافق وغير موافق بشدة، منها 90 عبروا عن رأيهم حول هذه العبارة بغير الموافقة وهو اتجاه هذه

[1] أنظر الملحق رقم 14، التكرارات والمتوسطات الحسابية والإنحرافات لعبارات المحور الثاني، ص313.

العبارة. وليس بعيدا عن قيمة المتوسط الحسابي الذي حققته كل من الفقرة الأولى والخامسة والسادسة والسابعة في نفس إتجاة الفقرة الرابعة والذي يعبر عن توجه أفراد العينة نحو غير موافقة هذه العبارات.

فيما جاءت في المرتبة الحادية عشرة (ما قبل الأخيرة) الفقرة التاسعة التي تنص على (يلزم النظام المحاسبي المالي الجزائري المؤسسات بضرورة استخدام محاسبة القيمة العادلة في القياس)، إنحراف معياري (0.517) بمتوسط حسابي (1.658) وهو ما يقابل درجة (غير موافق بشدة) في مقياس ليكرت الخماسي، بينما جاء في المرتبة الأخيرة للمحور الثاني الفقرة رقم 03 التي تنص على (هناك تنظيم دورات تكوينية وملتقيات علمية حول القيمة العادلة بشكل مستمر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي) بمتوسط حسابي (1.630) وإنحراف معياري قدره (0.563)، حيث كان إجمالي عدد عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة (140) من أصل (246) مستجوب ما نسبته 95.9%.

كما يتضح من الجدول أن الإنحراف المعياري للمحور الثاني بلغ قيمة (1.055) بمتوسط حسابي (2.532) ضمن المجال 1.80 – 2.59، وهو مجال يقع في المستوى غير الموافقة.

الجدول رقم(04–23): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث

الرقم	العبارة	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الترتيب
01	تلائم حالة السوق المالي في الجزائر سهولة تطبيق القيمة العادلة.	التكرار	0	0	9	60	77	1.651	0.594	**غير موافق بشدة**	**7**
		النسبة	0	0	6.2	41.1	*52.7*				
02	تلائم وضعية القطاع المالي والمصرفي الجزائري الحالي تطبيق القيمة العادلة.	التكرار	2	1	8	54	*81*	*1.555*	0.752	**غير موافق بشدة**	**6**
		النسبة	1.4	0.7	5.5	37.0	*55.5*				
03	يمتاز السوق الجزائري الحالي بالكفاءة الذي تتحدد فيه أسعار وفق العرض والطلب عند إجراء عملية تبادل أصل أو تسوية التزام بين متعاملين بعيدا عن التدخل الحكومي	التكرار	0	0	7	58	*81*	*1.493*	0.590	**غير موافق بشدة**	**8**
		النسبة	0	0	4.8	39.7	*55.5*				

	والإحتكار في تحديدها.									
04	استخدام القيمة العادلة يزيد من تكلفة جمع واعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية الحالية.	التكرار	95	29	17	2	*3*	*4.445*	0.902	**موافق بشدة**	**1**
		النسبة	65.1	19.6	11.6	1.4	*2.1*				
05	هناك ظروف تنافسية ملائمة في إنتاج السلع والخدمات للأسواق الجزائرية التي تساعد في تحقيق المنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي و تأثير الاحتكار، لتسهيل تطبيق القيمة العادلة.	التكرار	13	1	14	31	*87*	*1.781*	1.217	**غير موافق يشدة**	**3**
		النسبة	8.9	0.7	9.6	21.2	59.6				
06	تلائم ارتفاع نسب التضخم واعتماد التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي في الجزائر توفير المعلومات ملائمة وذات مصداقية.	التكرار	0	0	12	62	72	1.658	0.626	**غير موافق بشدة**	**4**
		النسبة	0	0	8.3	42.5	49.3				
07	تلائم مصداقية	التكرار	0	0	28	39	79	1.651	0.784	**غير**	**5**

	وموثوقية المعلومات المنشورة من قبل الهيئات المعتمدة والمتخصصة في الاقتصاد الجزائري تطبيق القيمة العادلة .	النسبة	0	0	19.2	26.7	54.1			موافق بشدة
08	هناك تخوف من طرف المجتمع المالي الجزائري من عواقب تطبيق القيمة العادلة وتحمل أعباء إضافية جراء إعادة التقييم.	التكرار	10	66	65	5	0	3.938	1.018	موافق
		النسبة	6.8	45.2	44.5	3.4	0			2
مدى ملائمة البيئة الاقتصادية والمالية في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة								**2.408**	**1.117**	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS [1]

نلاحظ من الجدول أعلاه أن العبارة الرابعة والثامنة لمحور الثالث الذي يدور حول **مدى ملائمة البيئة الاقتصادية والمالية في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة** تقع في المجال 4.20 إلى 5 الذي يمثل المستوى المرتفع حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة. حيث تحصلت العبارة الرابعة (استخدام القيمة العادلة يزيد من تكلفة جمع واعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية الحالية) على أعلى متوسط حسابي بالمقارنة مع بقية العبارات في ذات المحور من خلال تسجيل متوسط حسابي يقدر بـ 4.445 وبواقع انحراف معياري يقدر بـ 0.902، حيث لقيت هذه العبارة بتأييد 124 فرد من أفراد العينة من أصل 246 فرد بين موافق وموافق بشدة، منها 95 عبروا عن رأيهم حول هذه العبارة بالموافقة بشدة وهو اتجاه هذه العبارة، أما الفقرة الثامنة (هناك تخوف من طرف المجتمع المالي الجزائري من عواقب تطبيق القيمة العادلة وتحمل أعباء إضافية جراء إعادة التقييم) فقد جاءت في المرتبة الثانية بإتجاه (موافق) وبقيمة متوسط حسابي بلغ (3.938) وإنحراف معياري (1.018)، بإجمالي موافق بشدة وموافق عدد 76 مستجوب من أصل 246 .

[1] أنظر الملحق رقم 15، التكرارات والمتوسطات الحسابية والإنحرافات لعبارات المحور الثالث، ص316.

كما يظهر الجدول أن متوسطات العبارات الأخرى المتممة للمحور كلها تقع ضمن المجال 1 إلى 1.79 وهو يمثل المستوى المنخفض. إذ إحتلت العبارة الأولى المرتبة ما قبل الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (1.651) وإنحراف معياري (0.594) كان إتجاه إجابة العينة حول هذه العبارة إلى (غير موافق بشدة) بإجمالي عدد عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة (137) من أصل (246) فردا.

بينما جاءت في المرتبة الأخيرة العبارة الثالثة التي تنص (يمتاز السوق الجزائري الحالي بالكفاءة الذي تتحدد فيه أسعار وفق العرض والطلب عند إجراء عملية تبادل أصل أو تسوية التزام بين متعاملين بعيدا عن التدخل الحكومي والإحتكار في تحديدها) بمتوسط حسابي (1.493) وإنحراف معياري قدره (0.5901)، حيث كان إجمالي عدد عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة (139) من أصل (246) مستجوب ما نسبته 95.2%.

سجل المتوسط الحسابي الكلي للمحور الثالث ما قيمته 2.408وبإنحراف معياري يساوي 1.117 ويقع المتوسط الحسابي الكلي في المجال 1.80 – 2.59، وهو مجال يقع في المستوى المنخفض.

الجدول رقم(04–24): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لعبارات المحور الرابع

الرقم	العبارة	البيان	الإجابات					المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الترتيب
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة				
01	عدم موافقة المشرع الجبائي الجزائري للقياس المحاسبي بالقيمة القيمة العادلة وتمسكه بالتكلفة التاريخية.	التكرار	77	54	11	4	0	4.397	0.747	موافق بشدة	6
		النسبة	52.7	37	7.5	2.7	*0*				
02	عدم إعطاء القيمة العادلة حقها في النصوص القانونية واعتبارها كأداة لمراجعة التقييمات المستندة على التكلفة التاريخية.	التكرار	94	41	10	1	*0*	*4.562*	0.653	موافق بشدة	1
		النسبة	64.4	28.1	6.8	0.7	*0*				
03	عدم إصدار معايير	التكرار	93	35	16	2	*0*	*4.500*	0.745	موافق	2

	محلية خاصة بالقيمة العادلة تلائم البيئة الجزائرية يصعب ويزبد من تكلفة استخدامها لدى المؤسسات.	النسبة	63.7	24	11	1.4	*0*				بشدة
04	عدم إلزامية المشرع الجزائري باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يضيق من استخدمها.	التكرار	94	28	22	2	*0*	*4.466*	0.798	موافق بشدة	**4**
		النسبة	64.4	19.2	15.1	1.4	*0*				
05	إعتبار القيمة العادلة أداة لتحيين ينقص من قيمتها وقابلية استخدامها للقياس المحاسبي لدى المهنيين.	التكرار	10	87	40	0	*9*	*4.137*	1.189	موافق	**7**
		النسبة	6.8	59.6	27.4	0	6.2				
06	إعطاء المشرع الجزائري الأولوية للتقييم بالقيمة العادلة لبعض العناصر في القوائم المالية يضيق من إنتشار هذا المفهوم واستخدامه.	التكرار	104	13	22	1	6	4.425	1.042	موافق بشدة	**5**
		النسبة	71.2	8.9	15.1	0.7	4.1				
07	إقتصار تطبيق مفهوم القيمة العادلة على بعض العناصر جعلها غير مفعّلة وغير مقبولة في الممارسات المحاسبية لتعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتفعيل القياس	التكرار	104	14	25	0	3	4.479	0.918	موافق بشدة	**3**
		النسبة	71.2	9.6	17.1	0	2.1				

	المحاسبي.									
	يواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة القانونية الجزائرية.	4.423	0.137							

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS [1]

يتضح من الجدول أعلاه أن جل المتوسطات الحسابية لعبارات المحور لرابع الذي يدور حول **مدى توفير البيئة القانونية الجزائرية لمقومات تطبيق القيمة العادلة،** تقع ضمن المجال 4.20 إلى 5 حسب مقياس ليكرت الخماسي، ما عدا عبارة واحدة جاءت في المجال 3.40 إلى 4.19، وكلا المجالان يعبران على المستوى المرتفع. حيث نالت كل عبارات المحور على النسبة الأكبر من اختيار "موافق بشدة" وإختيار واحد فقط "موافق"، مما يدل على تأييد وموافقة أفراد العينة لعبارت المحور الرابع.

يقع المتوسط الحسابي للعبارة الثانية التي جاءت في الترتيب الأول من المحور الرابع في المجال 4.20 – 5 من مجالات مقياس ليكرت الخماسي بواقع 4.562 وبإنحراف معياري يقدر بـ 0.653، الأمر الذي يعبر عن مستوى مرتفع وتوجه أفراد العينة بصفة عامة بنسبة 92.5 % نحو قبول العبارة التي والتي تنص على (عدم إعطاء القيمة العادلة حقها في النصوص القانونية واعتبارها كأداة لمراجعة التقييمات المستندة على التكلفة التاريخية.)

وجاء في المرتبة الثانية الفقرة التي تنص على (عدم إصدار معايير محلية خاصة بالقيمة العادلة تلائم البيئة الجزائرية يصعب ويزيد من تكلفة استخدامها لدى المؤسسات) بمتوسط الحسابي قدره (4.500) وإنحراف معياري (0.745) بإجمالي موافق بشدة وموافق عدد 128 مستجوب من أصل 246، وتحصلت الفقرة الأخيرة من هذا المحور على الترتيب الثالث من أصل 7 عبارات بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.479 وبواقع انحراف معياري يقدر بـ 0.918، حيث لقيت هذه العبارة بتأييد 118 فرد من أفراد العينة من أصل 246 فرد بين موافق وموافق بشدة، منها 104 عبروا عن رأيهم حول هذه العبارة بالموافق بشدة وهو اتجاه هذه العبارة. وليس بعيدا عن قيمة المتوسط الحسابي الذي حققته كل من العبارات (الرابعة والسادسة والأولى) بمتوسطات حسابية (4.466، 4.425، 4.397) وبالترتيب (4 ،6،5) على التوالي، وفي نفس الإتجاه والذي يعبر عن توجه أفراد العينة نحو الموافقة بشدة لهذه العبارات.

بينما سجلت العبارة الخامسة التي تنص على (إعتبار القيمة العادلة أداة لتحيين ينقص من قيمتها وقابلية استخدامها للقياس المحاسبي لدى المهنيين) متوسط حسابي (4.137) وإنحراف معياري قدره (1.189)، تقع ضمن المجال 3.40 إلى 4.19 حسب مقياس ليكرت الخماسي وهو مجال يعبر على المستوى المرتفع. حيث كان إجمالي عدد الموافقة والموافقة بشدة (97) مستجوب ما نسبته 60.2%.

[1] أنظر الملحق رقم 16، المتوسطات الحسابية والإنحرافات لعبارات المحورالرابع، ص319.

وسجل المتوسط الحسابي الكلي للمحور الرابع ما قيمته 4.423 وبإنحراف معياري يساوي 0.137 ويقع المتوسط الحسابي الكلي في المجال 4.20 – 5، وهو مجال يقع في المستوى المرتفع من الموافقة.

المطلب الثاني : إختبار الفرضيات

بعد أن قمنا باستخراج نتائج آراء وإجابات أفراد العينة من خلال استخدام المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية، يأتي الدور على إختبار الفرضيات باستعمال إختبار العينة المفردة (One semple T-Test) لدراسة وجود فروقات بين المتوسط الحسابي للعينة والمتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة (المتوسط الفرضي الذي يساوي 3) نقوم بحساب مستوى الدلالة الاحصائية ونقارنه بمستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0.05)، أو نقوم بمقارنة T المحسوبة مع T الجدولة لهذه الدراسة (1.66) عند حرية مستوى حرية (N–1) والتي تساوي (146-1 = 145).

1. اختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى لهذه الدراسة على ما يلي :

1) " توجد رغبة لدى ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر للتحول من التكلفة التاريخية والانتقال إلى طريقة قياس بديلة"

لتأكيد أو نفي هذه الفرضية، تم تطبيق اختبار (T) على المحور الأول من الاستبيان كما ذكرنا سلفا:

نقوم برفض فرضية العدمية H0 وقبول الفرضية البديلة H1 إذا كانت قيمة المتوسط الحساب للمحور (إجابات أفراد العينة) أكبر من أو يساوي المتوسط الحسابي الفرضي الذي يساوي 3، وكذلك قيمة T المحسوبة أكبر من T الجدولية[1] التي تساوي 1.66 عند مستوى الدلالة 0.05. وأن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) للمحور أقل من 0.05 والعكس صحيح. ومنه:

H0: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية حول رغبة لدى ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر للتحول من التكلفة التاريخية والانتقال إلى طريقة قياس بديلة.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية حول توجد رغبة لدى ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر للتحول من التكلفة التاريخية والانتقال إلى طريقة قياس بديلة.

وقد خصص لإختبار هذه الفرضية المحور الأول لمعرفة آراء المستجوبين حول رغبتهم لتتحول من التكلفة التاريخية والانتقال إلى طريقة قياس بديلة كما يلي:

[1] أنظر الملحق رقم 21، المحور رقم 21: جدول T الجدولية، ص 323.

الجدول رقم(04-25): نتائج إختبار (T) للفرضية الأولى

قيمة الاختبار (T) = 3					
الموتوسط الحسابي	**الانحراف المعياري**	**مستوى الدلالة الاحصائية (Sig)**	**درجة الحرية DF**	**قيمة (T) المحسوبة**	**القرار**
4.408	0.086	.000	145	43.205	رفض الفرضية العدمية

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج Spss[1]

من خلال الجدول رقم (04-26) نلاحظ أن قيمة التوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول **رغبتهم للتحول من التكلفة التاريخية والانتقال إلى طريقة قياس بديلة** قد بلغت (4.408) وهي أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي للدراسة (3)، بالإضافة إلى أن قيمة T المحسوبة 43.205 أكبر بكثير من قيمة T الجدولية (1.66) وأن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig=0.000) أقل من مسوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0.05)، **وبناءا على هذه النتائج سنرفض الفرضية العدمية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1، وعليه فإن أفراد العينة يبدون برغبة للانتقال عن التكلفة التاريخية والانتقال إلى طريقة قياس بديلة، ومنه نؤكد صحة الفرضية الأولى أي توجد رغبة لدى ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر للتحول من التكلفة التاريخية والانتقال إلى طريقة قياس بديلة.**

2. اختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية المصاغة بالطريقة التالية على :

" لا توفر البيئة المحاسبية الجزائرية كل ما تحتاجه القيمة العادلة من متطلبات لاستخدامها كأساس لقياس المحاسبي"

والجدول التالي يبين نتائج تطبيق اختبار (T) على عبارات المحور الثاني .

[1] أنظر الملحق رقم 17، اختبار One semple T-Test للفرضية الأولى، ص321.

الجدول رقم(04-26): نتائج إختبار (T) للفرضية الثانية

قيمة الاختبار (T) = 3					
الموتوسط الحسابي	**الانحراف المعياري**	**مستوى الدلالة الاحصائية (Sig)**	**درجة الحرية DF**	**قيمة (T) المحسوبة**	**القرار**
2.532	1.055	.153	145	1.536	رفض الفرضية البديلة

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج Spss[1]

من خلال نتائج الجدول تبين أن قيمة T المحسوبة تساوي (1.53) أقل من قيمة T الجدولية (1.66) وأن مستوى الدلالة الإحصائية للمحور الخاص بالفرضة الثانية يساوي (0.153) أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0.05)، كما أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (2.532) وهو أقل من المتوسط الحسابي الفرضي لدراسة المقدر ب (3) **وبناءا على هذه النتائج نقبل الفرضية العدمية H0 ونفرض الفرضية البديلة، ومنه نؤكد صحة الفرضية الثانية أي أن أفراد العينة يوافقون على أنه لا توفر البيئة المحاسبية الجزائرية كل ما تحتاجه القيمة العادلة من متطلبات لاستخدامها كأساس لقياس المحاسبي.**

3. اختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة المصاغة بالطريقة التالية على :

" لا تلائم البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة"

والجدول التالي يبين نتائج تطبيق اختبار (T) على عبارات المحور الثالث .

[1] أنظر الملحق رقم 18، اختبار One semple T-Test للفرضية الثانية ، ص 321.

الجدول رقم(04-27): نتائج إختبار (T) للفرضية الثالثة

قيمة الاختبار (T) = 3					
الموتوسط الحسابي	**الانحراف المعياري**	**مستوى الدلالة الاحصائية (Sig)**	**درجة الحرية DF**	**قيمة (T) المحسوبة**	**القرار**
2.408	1.117	.178	145	1.498	رفض الفرضية البديلة

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج Spss[1]

من خلال الجدول رقم (04-28) تبين أن قيمة T المحسوبة تساوي (1.489) أضغر من قيمة T الجدولية (1.66) وأن مستوى الدلالة الإحصائية للمحور الخاص بالفرضة الثالثة يساوي (0.178) أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (0.05)، كما أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة بلغ (2.408) وهو أقل من المتوسط الحسابي الفرضي لدراسة المقدر ب (3) **وبناءا على هذه النتائج نقبل الفرضية العدمية H0 نفرض الفرضية البديلة ونؤكد صحة الفرضية الثالثة أي أن أفراد العينة يوافقون على أنه لا تلائم البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة.**

4. إختبار الفرضية الرابعة

تنص الفرضية الثالثة المصاغة بالطريقة التالية على :

يواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة القانونية الجزائرية.

والجدول التالي يبين نتائج تطبيق اختبار (T) على عبارات المحور الرابع .

[1] أنظر الملحق رقم 19، اختبار One semple T-Test للفرضية الثالثة، ص322.

الجدول رقم(04-28): نتائج إختبار (T) للفرضية الرابعة

قيمة الاختبار (T) = 3					
الموتوسط الحسابي	**الانحراف المعياري**	**مستوى الدلالة الاحصائية (Sig)**	**درجة الحرية DF**	**قيمة (T) المحسوبة**	**القرار**
4.423	0.137	.000	145	27.84	رفض الفرضية العدمية

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان باستخدام برنامج Spss[1]

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة التوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة قد بلغ (**4.423**) وهي أكبر بكثير من المتوسط الحسابي الفرضي للدراسة (3)، بالإضافة إلى أن قيمة T المحسوبة **27.84** أكبر بكثير من قيمة T الجدولية (**1.66**) وأن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig=**0.00**) أصغر من مسوى الدلالة المعتمدة في الدراسة (**0.05**)، **وبناءا على هذه النتائج نرفض الفرضية العدمية H0 المتعلقة بالمحور الرابع للاستبيان ونؤكد صحة الفرضية الرابعة أي أن أفراد العينة يرونا أن البيئة القانونية الجزائرية لا توفر القوانين ملائمة ومشجعة التي تسهل تطبيق القيمة العادلة.**

المطلب الثالث : استكمال الدراسة الكيفية لمدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة

قصد استكمال نتائج الدراسة المحققة في الاستبيان (الدراسة الكمية) التي تعتبر تقنية للحصول على أكبر عدد ممكن من المعطيات الكمية بغية المقارنة بينها باستخدام الأساليب الإحصائية، نقدم في هذا المطلب نتائج المقابلة (الدراسة الكيفية) التي تم إجراؤها مع بعض المديرون الماليين والعاملين في مصلحة المالية والمحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية العمومية. وهذا تحقيقا للتكامل بين المنهجين الكمي الذي (أداته الاستبيان) والكيفي (أداته المقابلة) من جهه، ومن جهة أخرى وبعد استعمال الاستمارة الخاصة بالتقصي حول بعض مسائل ببيئة الأعمال الجزائرية، تحوّل إهتمام الطالب إلى الشخص الذي يعطي المعلومة الذي سيمنحنا معنى ودلالة لممارساتهم وآرائهم المختلفة حول بيئة الأعمال الجزائرية ومدى جاهزيتها لتطبيق القيمة العادلة.

ويهدف المنهج الكمي لتفسير الظاهرة بشكل كمي أي من خلال معطيات كمية التي ستمّكن من التحليل الكمي لها والوصول إلى حقائق تبين العلاقة بين عدة متغيرات على مجموعة كبيرة من الأشخاص (عينة الدراسة)

[1] أنظر الملحق رقم 20، اختبار One semple T-Test للفرضية الرابعة، ص 322.

وذلك بالاستناد إلى إجراءات كمية التي يوفرها الإحصاء (من المنوال، الوسيط، المتوسط الحسابي...إلخ). بينما يهدف المنهج الكيفي إلى فهم الظاهرة المدروسة، بحصر معنى الأقوال التي تّم جمعها أو السلوكات التي تمّت ملاحظتها. وقد تم الاعتماد على المنهجين لتحسين دقة القياس وأيضا قيمة الوصف لدراستنا هذه[1].

وتعطى نتائج هذه المقابلة تحليلا لمدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة، وتوضيحا أكثر لخلفيات إجابات أفراد العينة على فقرات الاستبيان.

1 عرض الأجوبة:

قبل الخوض في طريقة إجراء المقابلة وعرض الأجوبة وتحليلها، لابأس أن نعطي مفهوم المقابلة إذ يعرفها Madeleine Grawitz بأنها " جمع معلومات لها علاقة بالهدف نت البحث، عن طريق اتصال شفوي"[2] .

وتعتبر تقنية مباشرة تمكّن الباحث من جمع معطيات مباشرة من الميدان بطرح مجموعة من الأسئلة على مجموعة من المبحوثين بشكل منظم، تتم بشكل فردي أو بشكل جماعي (في حالة المقابلة الجماعية)[3].

وقد اعتمدنا في دراستنا هذه على **مقابلة البحث** التي تتميز أساساً في كون طلب المقابلة يصدر من الباحث حسب حاجات معرفية يود تحقيقها، ومحاولة استخراج المعنى من الخطاب الذي أنتجه المبحوث لفهم تأويله وتصوراته هذا من ناحية الأصل، أما من ناحية الهيكلة فقد اعتمدنا على **المقابلة الموجهة** (المقننة) التي تضم مجموعة من الأسئلة المتسلسلة (مرتبة لا يمكن تجاوز الاسئلة) والمعدة مسبقا ومحددة بشكل دقيق[4].

وقد تم اختيار المديرون الماليون والموظفون في مصلحة المالية والمحاسبة بصفتهم المسؤولين على إعداد القوائم المالية في المؤسسات العمومية الاقتصادية، وإجراء المقابلة معهم بشكل فردي، وفيما يلي عرض لحيتيات المقابلة:

1.1 مقابلة مع مدير مصلحة المالية لمؤسسة نفطال فرع الزفت وحدة غرداية[5]:

س1. هل هناك تجاوب ورغبة من مؤسستكم لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي لإعداد القوائم المالية؟ اعتماد القيمة العادلة ينجز عنه فوارق التقييم ضخمة وهي خاضعة لضريبة فالمؤسسة في غنى عن دفعها وعليه أعتقد أنه لا يوجد تجاوب أو رغبة في إستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي هذا راجع للظروف الحالية ".

س2. هل الطاقم الإداري لمؤسستكم على دراية كافية بطريقة القياس المحاسبي بالقيمة العادلة حسب النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير الدولية؟

الجواب: " للمؤسة مديرية مالية ومحاسبية (تتبع مباشرة الرئيس المدير العام PDG) مهمتها الأساسية إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF، والقوانين المنظمة للمحاسبة. وجميع الإطارات على قدر كبير من

[1] لمياء مرتاض، تقنيات البحث الكيفي المقابلة، دار هومة للنشر والطباعة، الجزائر، 2016، ص ص 46،56. بتصرف

[2] Madelein Grawitz, Méthodes des sciences sociales, Paris, Dalloz, 11eme édition, 2005,p351.

[3] لمياء مرتاض، مرجع سابق، 2016، ص75.

[4] نفس المرجع، ص ص 127،143. بتصرف

[5] مقابلة مع حروز نور الدين، مدير مصلحة المالية لمؤسسة نفطال فرع الزفت وحدة غرداية، غرداية.

المعرفة والتكوين المحاسبي في مجال المحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية ومنهم من إستفاد من تكوين في الخارج (دولة كندا) في مجال المعايير محاسبية الدولية".

س3. ما هو تقييمكم للنظام المحاسبي المالي SCF بعد اعتماده مند 10 سنوات مقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة؟

الجواب: " من اجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لابد من وجود بيئة مساعدة لذلك تشمل الاسواق المالية والقوانين المساعدة، وهذا لا يتوفر في حالة الجزائر فهذا ما جعل النظام المحاسبي المالي SCF رغم مرور حوالي 10 سنوات لا يزال يعاني قصورا في مختلف المجالات والمشاكل المحاسبية المعاصرة ومنها القيمة العادلة".

س4. ما هي اهم العوائق التي تواجهكم لتطبيق محاسبة القيمة العادلة؟

الجواب: من أهم العوائق التي تواجه تطبيق القيمة العادلة ذكر ما يلي:

- عدم وجود سوق مالي نشط إذ هو من أهم الشروط الأساسية لذلك؛
- عدم وجود خبراء من أجل تقييم وتحديث قيمة الموجودات لدى المؤسسة؛
- عدم وجود رغبة سواء عند المشرع أو المسؤولين لإعتماد القيمة العادلة؛
- غياب تام للبورصة الجزائرية.

س5. ماذا تقترحون من حلول لتسهيل تطبيق القيمة العادلة للقياس والإفصاح في مؤسستكم؟

الجواب: ومن ما إقترح كحلول ما يلي:

- تفعيل بورصة الجزائر؛
- إعفاء وتخفيض الضرائب على فروق التقييم؛
- فتح مكاتب التقييم وإعتماد خبراء التقييم؛
- تشجيع المؤسسات على استخدام القيمة العادلة.

الجواب: "إن القيمة العادلة من المفاهيم الحديثة على البيئة المحاسبية الجزائرية، وبإعتبار مؤسستنا عمومية ملكيتها لدولة، فإن الغرض الأساسي لعرض القوائم المالية هي الأغراض الضريبية أي تحديد الوعاء الضريبي ورقم الأعمال.

وبالتالي فإن عرض القوائم المالية للمؤسسة على أساس القيمة العادلة لا يعتبر أولوية أساسية للمديرية العامة للمؤسسة، رغم وجود خلل كبير في واقع المؤسسة وما تقدمة تلك القوائم المالية، وعلى سبيل المثال أرض مساحتها10 هكتار في منطقة صناعية قيمتها الحقيقية في السوق بالملايير إلا أنها مقيدة في المزانية بمبلغ 30مليون سنتم من سنة 1980 تاريخ حيازتها، وبالتالي القوائم المالية لا تعكس القيمة الحقيقية للمؤسسة، ضف إلى ذلك إن

2.1 مقابلة مع رئيس قسم المحاسبة العامة لمؤسسة نفطال فرع الوقود وحدة حاسي مسعود[1]:

س1. هل هناك تجاوب ورغبة من مؤسستكم لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي لإعداد القوائم المالية؟

الجواب: "حتى بوجد الرغبة يبقى المناخ غير مناسب، وزيادة على ذلك إنعدام السوق النشط وركود البورصة".

س2. هل الطاقم الإداري لمؤسستكم على دراية كافية بطريقة القياس المحاسبي بالقيمة العادلة حسب النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير الدولية؟

الجواب:" ليس كل الطاقم الإداري على الدراية التامة بالقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة، فجل العمال هنا خريجي النظام القديم قبل إعتماد تدريس المعايير الدولية هذا من جهة، ومن جهة أخرى عدم فرض المشرع استخدام القيمة العادلة للقياس في البيئة الجزائرية، ويبقى الاستفادة من التكوين في هذا المجال هو المخرج الوحيد الذي تعتمده المؤسسة".

س3. ما هو تقييمكم للنظام المحاسبي المالي SCF بعد اعتماده مند 10 سنوات مقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة؟

الجواب: "مقارنة بالمعايير الدولية التي سعت الجزائر لتوافق معها عن طريق إلغاء المخطط الوطني المحاسبي PCN واعتماد النظام المحاسبي SCF، ليتضح في الأخير أن هذا النظام ماهو إلا تغيير رقم لحسابات وترتيبها في المجموعات".

س4. ما هي أهم العوائق التي تواجهكم لتطبيق محاسبة القيمة العادلة؟

الجواب: " من أهم العوائق عدم وجود أسواق مالية وعدم وجود مؤسسات تقييم معتمدة من طرف الدولة".

س5. ماذا تقترحون من حلول لتسهيل تطبيق القيمة العادلة للقياس والإفصاح في مؤسستكم؟

الجواب: "يجب أن تكون هناك رغبة أولامن طرف الدولة في تطبيق القيمة العادلة حسب المعايير الدولية، وخلق أسواق مالية خاصة للعقارات، وإنشاء مؤسسات تقييم عقار".

4.1 مقابلة مع موظف قسم المحاسبة العامة لمؤسسة إتصالات الجزائر فرع غرداية[2]:

س1. هل هناك تجاوب ورغبة من مؤسستكم لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي لإعداد القوائم المالية؟

الجواب: "تساير مؤسسة اتصالات الجزائر المستجدات المحاسبية خاصة ما تعلق الأمر باعداد القوائم المالية وفق النظام المالي المحاسبي وكما هو معروف أن النظام SCF يستند إلى بعض المعايير المحاسبة الدولية خاصة ما تعلق

[1] مقابلة مع حاجي عبد العزيز، رئيس قسم المحاسبة العامة لمؤسسة نفطال فرع الوقود، وحدة حاسي مسعود، ورقلة.

[2] مقابلة مع عمر بن موسى، موظف في قسم المحاسبة العامة لمؤسسة إتصالات الجزائر فرع غرداية.

بتسوية قيمة الأصول، إذ تفرض على الإدارة المحاسبية لمؤسسة اتصالات الجزائر العمل بالتكلفة التاريخية المرجحة وأيضا القيمة العادلة".

س2. هل الطاقم الإداري لمؤسستكم على دراية كافية بطريقة القياس المحاسبي بالقيمة العادلة حسب النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير الدولية؟

الجواب: "نعم يتوجب على المحاسبيين ورؤساء الدوائر المحاسبية بالمؤسسة العمل على تطوير أدائهم ومعارفهم المحاسبية ذاتيا، أو عن طريق التكوين المحاسبي المستمر على مستوى المراكز التكوينية الخاصة بالمؤسسة مثل ورقلة والجزائر"

س3. ما هو تقييمكم للنظام المحاسبي المالي SCF بعد اعتماده مند 10 سنوات مقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة؟

الجواب: "كما تعلمون أن مؤسسة اتصالات الجزائر لها مديريات ولائية تتجمع فيها المعلومة المحاسبية في الأنظمة المحاسبية الخاصة بالمؤسسة ، وبعد ذلك ترسل بالمديرية العامة والتي تتجمع بها القوائم المجمعة التي تتبين فيها القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية المرجحة والتكلفة العادلة، إلا أنه لم يجرى أي تغيير في النظام المحاسبي مند اعتماده رغم التغيرات والاصدارات العديد التي تحدث على المعايير المحاسبية الدولية"

س4. ما هي أهم العوائق التي تواجهكم لتطبيق محاسبة القيمة العادلة؟

الجواب: "عدم توفر سوق مالي نشط بالجزائر الذي يتيح قياس بالقيمة العادلة ومعرفة قيمتها الحقيقية، وبالتالي يلجأ إلى تقييم الخبير الذي له دراية بأسعار السوق"

س5. ماذا تقترحون من حلول لتسهيل تطبيق القيمة العادلة للقياس والإفصاح في مؤسستكم؟

الجواب: "تكثيف دورات تدريبة للعمال بدائرة المحاسبة والإستفادة من خبرات الأساتذة الجامعيين والعمل على قيام كل القياسات بالبورصة وتفعيلها من طرف جميع المؤسسات والمساهمين"

بعد عرض عرض أجوبية أفراد المستهدفين في المقابلة سنتطرف في المطلب الموالي لمناقشتها وتحليلها.

المطلب الرابع: مناقشة وتحليل النتائج

سنحاول في هذا المطلب مناقشة تفسير لأهم نتائج الدراسة التطبيقية وهذا على أساس محاور الاستبيانة وأجوبية المقابلة، وتقديم الاستنتاجات المستقاة من الدراسة، والتي عالجنا من خلالها إشكالية البحث.

1. تحليل ومناقشة نتائج أداة الاستبيان

1.1 المحور الأول: "إستعداد ورغبة من قبل ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر للتحول من التكلفة التاريخية إلى طريقة قياس بديلة"

من خلال عرض نتائج المحور الأول من الاستبيان الخاص بآراء أفراد عينة الدراسة حول الرغبة في التحول عن التكلفة التاريخية وإعتماد طريقة قياس بديلة، إتضح أن المتوسط المرجح لأوزان المحور الاول قيمته 4.408 وهو مجال

يقع في المستوى المرتفع من الموافقة بشدة لأفراد العينة. وقد يرجع سبب هذه الرغبة لأفراد العينة في المقام الأول كون القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية يوفر معلومات صالحة فقط في تاريخ القياس ولا يستند عليه في اتخاذ القرارات المستقبلية وعدم إمكانية إستخام القوائم المالية لإجراء عملية المقارنة الزمنية، و كذلك فرض ثبات وحدة النقد لمبدأ التكلفة التاريخية في ظل واقع اقتصادي ومالي عالمي شديد التغيرات أضحت هذه فرضية غير منطقية. ومن جهة أخرى ونظرا لتزايد التعاملات التجارية والمالية بين الدول دعت الضرورة إلى التوحيد المحاسبي لتسهيل المبادلات والعمليات التجارية هذا ما جعل الفئة المستهدفة في البحث تُدلي رغبتها في التحول عن التكلفة التاريخية للوصول إلى التوحيد المحاسبي والانفتاح أكثر على العالم الخارجي وتحسين بيئة الأعمال.

2.1 المحور الثاني: رأي أفراد العينة لمدى توافر المتطلبات المحاسبية التي تسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

تشير نتائج الدراسة حول مدى توافر البيئة المحاسبية الجزائرية للمتطلبات المحاسبية التي تسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، أن أفراد عينة الدراسة يرون أن البيئة المحاسبية لا توفر متطلبات تطبيق القيمة العادلة وهذا يتضح من الجدول رقم (37) أن متوسط حسابي (2.532) ضمن المجال 1.80 – 2.59، وهو مجال يقع في المستوى غير الموافقة. وقد يعود سبب ذلك في أن النظام المحاسبي المالي الجزائري لا يقدم مفهوما واضحا حول القيمة العادلة ولا يوفر الإجراءات والآليات الواجب اتخذها عند القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة، وإنما يعتبرها كأداة لإعادة التقييم لهذا لم يقم بالزام المؤسسات باستخدام القيمة العادلة وبالتالي لا يعتبر محفز لإستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي. وعدم وجود توافق وترحيب من قبل المجلس الوطني للمحاسبة CNC ومنظماته الفرعية حول نجاعة وضرورة استخذام القيمة العادلة في القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية يقلل من الانتشارها بين ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

ونتيجة لعدم توفر معلومات مناسبة يمكن الإعتماد عليها لأغراض القياس، وزيادة التكلفة المحتمل تكبدها في سبيل القياس بالقيمة العادلة ونقص الكوادر المهنية والخبراء المتخصصين في تحديد القيمة العادلة في ظل البيئة الجزائرية جعل المؤسسات لا تطبيق القياس بالقيمة العادلة. وعدم إحتواء المناهج المحاسبية في مؤسسات التعليم الاكاديمي في الجزائر على المفاهيم المرتبطة بالقيمة العادلة وطرق تطبيقها كل هذا كان وراء عدم توافر متطلبات القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية. وكذلك عدم مواكبة النظام المحاسبي الجزائري التعديلات التطورات والتغيرات التي تحدث على مستوى المعايير المحاسبية الدولية، إذ لم يحدث أي تغيير عليها منذ إنشائه دليل على عدم الإهتمام بالتوحيد المحاسبي وهذا ما يجعل البيئة المحاسبية غير ملاءمة ولاتحتوي على متطلبات تطبيق هذه المعايير الدولية ومن بينها القيمة العادلة.

3.1 المحور الثالث: رأي أفراد عينة الدراسة لمدى ملاءمة البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة.

سجل المتوسط الحسابي الكلي للمحور الثالث ما قيمته 2.408 يقع في المستوى المنخفض أي أن العينة ترى أن البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية غير ملاءمة لتطبيق القيمة العادلة، وقد يعود السبب لوضعية بورصة الجزائر التي تشهد ركود دائم وقِل قليلة من المؤسسات الجزائرية المدرجة فيها وغياب العديد من المؤسسات، ومن ناحية أخرى قلة الوعي الثقافي لدى المستثمرين للإقبال على البورصة، كما أنا حملة الأوراق المالية في مؤسسة ما لا يحصلون على معاملة عادلة ومتساوية وخاصة فيما يتعلق بالحق في الحصول على البيانات والمعلومات، يفقد الثقة لدى المستثمرين في إستثمار أموالهم مما يؤثر على قوى العرض والطلب، كما نلاحظ أن الأسعار في السوق الجزائري لا تخدع لقانون العرض والطلب إنما تتحدد تحت تتأثر الاحتكار والمضاربة وتدخل الدولة في تحديدها مما يجعلها غير عادلة، كل هذا وغيره يجعل من السوق الجزائري سوق غير كفء وغير ملاءم لتطبيق القيمة العادلة.

كما أن السياسة الاقتصادية المنتهجة من قبل الدولة يعتليها شيئ من عدم الوضوح والاستقرار، وفي ظل ارتفاع نسب التضخم المستمرة في الجزائر، يجعل المعلومات المنشورة من قبل الهيئات المعتمدة والمتخصصة في الاقتصاد الجزائري لا تتصف بالمصداقية والملاءمة. كل هذا يؤدي إلى عدم تحقيق الكفاءة الاقتصادية التي تجعل البيئة الاقتصادية ملاءمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

4.1 المحور الرابع: رأي عينة الدراسة على انه يواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة القانونية الجزائرية.

من خلال النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (39) إتضح أن أفراد عينة الدراسة يرون أن البيئة القانونية الحالية في الجزائر لا تساعد على استخدام محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، إذ سجل المتوسط الحسابي الكلي للمحور الخاص بإجابات عينة الدراسة حول يواجه صعوبات تطبيق القيمة العادلة في البيئة القانونية الجزائرية ما قيمته 4.423 ويقع المتوسط الحسابي الكلي في المجال 4.20 – 5، وهو مجال يقع في المستوى المرتفع في إتجاه الموافقة بشدة. وقد يرجع السبب في ذلك لعدم إعطاء القيمة العادلة حقها في النصوص القانونية واعتبارها كأداة لمراجعة التقييمات المستندة على التكلفة التاريخية، وعدم إصدار المشرع الجزائري معايير محلية خاصة بالقيمة العادلة تلائم البيئة الجزائرية يصعب ويزيد من تكلفة استخدامها لدى المؤسسات.

كما أن إعطاء المشرع الجزائري الأولوية للتقييم بالقيمة العادلة لبعض العناصر فقط في القوائم المالية جعلها غير مفعّلة وغير مقبولة في الممارسات المحاسبية لتعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتفعيل القياس المحاسبي. وما يزيد من صعوبة تطبيق القيمة العادلة هو عدم موافقة المشرع الجبائي الجزائري للقياس المحاسبي بالقيمة القيمة العادلة وتمسكه بالتكلفة التاريخية، كما أن النظام المالي الجزائري منذ صدوره لم يشهد أي تعديلات أو تفسيرات تعزز شرح كيفية تطبيق القيمة العادلة، وعدم وجود الحوار والتشاور بين المشرع الجزائري والمجلس الوطني للمحاسبة CNC

ومنظماته الفرعية عند سن القوانين يخلق شيئ من التصادم ويجعل كل هيئة تبحث عن مصالحها تمام كما عرجنا على الجانب الجبائي وتمسكه بالتكلفة التاريخية. مما يجعل البيئة القانونية الجزائرية غير ملاءمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

2. تحليل ومناقشة أجوبة أداة المقابلة:

سنأخذ في التحليل كل سؤال على حدى كالآتي:

1.2 هل هناك تجاوب ورغبة من مؤسستكم لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي لإعداد القوائم المالية؟

ما نستخلصه من الإجابات أن الظروف الحالية لبيئة الأعمال الجزائرية هي التي تقف أمام الرغبة من عدمها في استخدام محاسبة القيمة العادلة في القياس المحاسبي، فوجود الرغبة لدى الموظفين في المؤسسات العمومية التابعة للدولة في تطبيق القيمة العادلة، لا يغير أي شيئ طلما الغرض الأساسي لهاته المؤسسات الأكثر نشاطا والمسيطرة على الاقتصاد الجزائري، هو عرض القوائم المالية للأغرض الضريبية، وعدم الحرص على جودة الإفصاح عن المعلومات الملاءمة لكل الجهات، بالاضافة إلى مخافة تحمل تكاليف أخرى عند القياس بالقيمة العادلة.

2.2 هل الطاقم الإداري لمؤسستكم على دراية كافية بطريقة القياس المحاسبي بالقيمة العادلة حسب النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير الدولية؟

يتضح من الإجابات أن المهمة الأساسية لإعداد القوائم المالية في كل مؤسسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF والقوانين المنظمة للمحاسبة، قائم على عاتق مديرية مالية ومحاسبية (تتبع مباشرة الرئيس المدير العام PDG)، وجل الإطارات على قدر كبير من المعرفة والتكوين المحاسبي في مجال المحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية إذ وتحرص المؤسسات على تكوين موظفيها في مجال القياس المحاسبي بالمعايير الدولية باقامة دورات تكونية محليا، وارسالهم إلى الخارج لضمان أفضل تكوين مثل ذلك مؤسسة نفطال فرع الزفت وحدة غرداية، وهذا بهدف مواكبة التطورات التي تحدث في مجال القياس المحاسبي.

4.2 ما هو تقييمكم للنظام المحاسبي المالي SCF بعد اعتماده منذ 10 سنوات مقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة؟

حسب ما أدلى به الأفراد الذين أجريت معهم المقابلة حول تقييمهم للنظام المحاسبي المالي، نستخلص أنه من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لابد من توفير بيئة مساعدة وهذا ما لا يتوفر في حالة الجزائر، هو ما جعل النظام المحاسبي المالي SCF الذي جاء لمواكبت التوحيد المحاسبي العالمي، ورغم مرور حوالي 10 سنوات لا يزال يعاني قصورا في مختلف المجالات والمشاكل المحاسبية المعاصرة، إذ نجد أن المعايير المحاسبية الدولية التي على أساسها وضع النظام المحاسبي المالي SCF تتميز بالمرونة حسب دينامكية الاقتصاد العالمي وهذه الخاصية غائبة في النظام المحاسبي الجزائري إذ لم يشهد أي تعديل منذ اعتماده.

وما يمكن قوله هنا إذا كانت المؤسسة حريصة على مواكبة تطورات في المعايير المحاسبية الدولية من خلال تكوين موظفوها محليا وحتى في الخارج، فما فائدتك ذلك إذا كان النظام المحاسبي المالي SCF المعمول به في الجزائر لا يواكب هذا التطور، قد يكون هنا تحمل تكاليف بلا فائدة.

4.2 ما هي أهم العوائق التي تواجهكم لتطبيق محاسبة القيمة العادلة؟

من الصعوبات التي أكّد عليها الفئة المستهدفة في المقابلة، هي عدم وجود السوق الكفء الذي يعتبر حجر الأساس لاستخدام القيمة العادلة، وقلة خبراء التقييم الذين يعتمد عليهم في مثل هته الظروف (غياب السوق الكفء)، وكذلك ركود وغياب شبه تام لبورصة الجزائر ونقص المؤسسات المدرجة فيها، وعدم وجود رغبة عند المشرع الجبائي لاعتماد القيمة العادلة إذ يعتبرها تقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير.

ونلاحظ من الصعوبات التي تم طرحها أنها تمس مختلف مكونات بيئة الأعمال الجزائرية (المحاسبية، الاقتصادية المالية، التشريعية).

5.2 ماذا تقترحون من حلول لتسهيل تطبيق القيمة العادلة للقياس والإفصاح في مؤسستكم؟

من الحلول التي ترى الفئة المستهدفة في المقابلة أنها تسهيل تطبيق القيمة العادلة للقياس والإفصاح في البيئة الجزائرية هي:

- إيجاد الرغبة أولا من طرف الدولة في تطبيق القيمة العادلة حسب المعايير الدولية؛
- السعي إلى تفعيل بورصة الجزائر للوصول إلى السوق الكفء؛
- إعفاء وتخفيض الضرائب على فروق التقييم لتشجيع المؤسسات على استخدام القيمة العادلة؛
- إجراء التكوين للموظفين في القياس والإفصاح بالقيمة العادل؛
- ومما تم إقتراحه أيضا فتح مكاتب التقييم وإعتماد خبراء التقييم في ظل بيئة الأعمال الحالية؛

يظهر من خلال هذه المقترحات أنه يجب القيام بإصلاحات وتغييرات على المستوى العام والخاص من أجل مواكبة التوحيد المحاسبي وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية.

ومما سبق وبعد عرض نتائج التي توصل إليها الطالب باستخدام كل من المنهج الكمي والكيفي بالاعتماد على الاستبيان والمقابلة، اتضح أنه وبالرغم من وجود رغبة في استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي إلا أن ظروف ووضعية بيئة الأعمال هي المفصل، وفي ظل تسارع التحولات الاقتصادية وتطور وانفتاح الأسواق المالية الدولية، وجب على الجزائر النهوض ببيئة الأعمال وجعلها مواكبة للواقع.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حاولنا الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة المتمثلة في دراسة مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة. حيث حولنا الإجابة عليها من خلال الاعتماد على دراسة ميدانية باستخدام أداة الاستبيان والمقابلة باستهداف فئة المهنين المحاسبين وفي الأخير يمكن القول أن هذه الدراسة خلصت إلى النتائج التالية:

أن ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر لهم رغبة في الانتقال عن التكلفة التاريخية، وهذا راجع إلى السلبيات العديدة في هذه الأداة وما تأثره على مخرجات القياس المحاسبي، ويرى عينة الدراسة أن البيئة المحاسبية لا توفر متطلبات تطبيق القيمة العادلة، وهذا من مختلف مكوناتها سواء من جانب التعليم المحاسبي أو من جانب النظام المحاسبي المعتمد، كما أن البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية تفتقر لمقومات تطبيق محاسبة القيمة العادلة وخاصة العنصر الأساسي وهو السوق الكفئ. في حين لا توفر البيئة القانونية الظروف الملاءمة لتسهيل تطبيق القيمة العادلة، إذ المشرع الجبائي الجزائري لا يقبل القياس بالقيمة العادلة وهذا قرار يعيق تطبيقها .

الخاتمة

قامت الجزائر بعدة إصلاحات في مختلف الميادين (اقتصادياً، سياسياً، ثقافياً، قانونياً) لتحسين بيئة أعمالها وجعلها مماثلة لبيئة أعمال الدول المتقدمة، ولعلّ من أهمها تبني النظام المحاسبي المالي **SCF** محاولة للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والتوحيد المحاسبي، وتعتبر القيمة العادلة من بين أهم المواضيع والمفاهيم التي تبناها هذا النظام.

إن الدوافع وراء هذا التوجه في الجزائر هو مواكبة المعايير المحاسبية الدولية التي تبنتها مختلف دول العالم، والتقليل من المشاكل المحاسبية التي ظهرت إبّان تطور وانفتاح الأسواق العالمية، وتحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية الصادرة عن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكل هذا يندرج في إطار تحسين بيئة الأعمال في الجزائر.

على هذا الأساس جاءت هذه الدراسة للربط بين بيئة الأعمال الجزائرية ومحاسبة القيمة العادلة، وهذا من خلال تشخيص وضعية بيئة الأعمال الجزائرية من فترة (2013 على 2018) وايجاد علاقة بينها وبين متطلبات تطبيق القيمة العادلة، ومعرفة مدى رغبة ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر للانتقال من التكلفة التاريخية إلى طريقة قياس بديلة تتمثل في القيمة العادلة.

بعد العرض النظري للدراسة والبحث الميداني من خلال الاستبيان والمقابلة توصلنا إلى النتائج التالية:

1. النتائج المتوصل إليها:

1.1 الجانب النظري

من خلال ما تم تناوله في الجانب النظري للموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:

- بالرغم من الإجراءات المنتهجة من طرف الجزائر لتحسين وتطوير بيئة الأعمال وجعلها مواكبة لبيئة أعمال الدول المتقدمة، إلا أنها وحسب مؤشر قياس التنافسية العالمية الذي يصدر عن المنتدى الاقتصادي العالمي World Economic Forum (**WEF**) "**دافوس**" الذي مقره سويسرا إحتلت الجزائر المراتب الأخير في الفترة 2013 إلى 2018؛
- إن الهيئات التي تصدر المعايير المحاسبية الدولية تقوم باصدارها على أساس بيئة أعمال هذه الدولة المتقدمة ولا تراعي خصوصية بيئة الأعمال الدول المتخلفة. مما يصعب من تطبيق هذه المعايير ومن بينها القيمة العادلة؛
- بناء على تجارب بعض الدول فإن وضعية بيئة الأعمال تؤثر على إمكانية تطبيق القيمة العادلة، بحيث كلما تحسنت وتطورت بيئة الأعمال لدولة ما وجعلها مواكبة لتطورات التي تحدث على المستوى العالمي وخاصة الاقتصادي إلا وسهل ذلك تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومن بينها القيمة العادلة؛
- رغم إصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة والتشجيع على إستعمالها، إلا أنه لم يتم إلغاء القياس بالتكلفة التاريخية، وهذا راجع للموثوقية التي توفرها لحظة القياس؛
- تعتبر التكلفة التاريخية في الجزائر أساس القياس المحاسبي، واتخذ المشرع الجزائري القيمة العادلة على أساس أدة محينة لإعادة التقييم تحت مسمى "القيمة الحقيقية ؛
- بما أن المشرع الجزائري لم يُلزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي فهذا دليل واضح على أن البيئة الجزائرية لازالت غير ملاءمة لتطبيق القيمة العادلة؛

- تمسك المشرع الجبائي بالتكلفة التاريخية وعدم رغبته في سن قوانين تخص القيمة العادلة، اعتبارا منه أنها تنقص من الايراد الجبائي؛
- نقص الكوادر والخبراء المختصين بالتقييم على سساس القيمة العادلة في ظل غياب السوق النشط، قد يؤدي هذا إلى تلاعب ومغالطات في المعلومات المنشورة في القوائم المالية لتضليل مستخدميها بما يخدم مصالح المؤسسة؛
- الشرط الأساسي لتطبيق محاسبة القيمة العادلة هو توفر السوق النشط، وهذا ما تفتقر إليه الجزائر إذ يعتبر أحد أهم العوائق التي تحول دون تطبيقها؛
- التكلفة التاريخية هي نفسها قيمة عادلة عند لحظة الإقتناء أو الحيازة، والقيمة العادلة تتحول لتكلفة تاريخية بمجرد مرور الوقت ما لم يتم إعادة التقييم عند حدوث أي تغيير (إنكماش أو تضخم).

2.1 الجانب التطبيقي

من خلال الدراسة الميدانية التي اعتمدنا فيها على الاستبيان والمقابلة، توصلنا إلى النتائج التالية :

بخصوص محور **"مدى رغبة ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر للتحول من التكلفة التاريخية والانتقال إلى طريقة قياس بديلة"**

أكدت عينة الدراسة على وجود سلبيات عند استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، وعلى رأسها فرض ثبات الوحدة النقدية في ظل الظروف الاقتصادية العالمية وتغير السعر بشكل مستمر وارتفاع نسب التضخم فكانت رغبتهم في الانتقال عنها إلى طريقة قياس بديلة تلاءم الظروف الحالية وتساعد في إتخاذ قرارات رشيدة.

وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها دراسة باهية زعيم وهشام شلغام.

بخصوص محور **"هل توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المتطلبات المحاسبية التي تسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي"**

أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي لهذا المحور يقع في مجال عدم الموافقة، أي أن أفراد العينة يؤكدون على عدم توافر متطلبات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية وهذا راجع حسب إجاباتهم لعدت أسباب منها:

- عدم وجود توافق من قبل المجلس الوطني للمحاسبة **CNC** ومنظماته الفرعية حول نجاعة وضرورة استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية؛
- عدم إلزامية النظام المحاسبي المالي الجزائري المؤسسات بضرورة استخدام محاسبة القيمة العادلة في القياس، يؤكد عدم جاهزية البيئة المحاسبية لتطبيقها؛
- هناك صعوبة بالغة في تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية نتيجة لعدم توفر معلومات مناسبة يمكن الإعتماد عليها لأغراض القياس، وارتفاع التكلفة المحتمل تكبدها في سبيل القياس بالقمة العادلة؛
- لا يتوافق التعليم المحاسبي في الجزائر مع معايير التعليم المحاسبية الدولية.

ومن الدراسات السابقة التي توصلت إلى هذه النتيجة دراسة كل من: العبادي أحمد، هشام شلغام.

بخصوص محور **"مدى ملائمة البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة"**

من خلال نتائج المحور الثالث أكد أفراد عينة الدراسة أن هناك عدة عوائق اقتصادية ومالية تقف دون تطبيق القيمة العادلة في الجزائر وهي:

- حالة السوق المالي في الجزائر التي لا تساعد تطبيق القيمة العادلة، إذ لا يتصف بالكفاءة التي تعد حجر الأساس لمتطلبات تطبيق هذه الأخيرة؛
- لا تتحدد الأسعار في الأسواق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب، ودون تأثيرات خارجية أو حكومية، مما يصعب من استخدام القيمة العادلة؛
- لا يمتاز أفراد المجتمع المالي الجزائري بنفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة، مما يقلل من انتشارها والتحفيز لاستخدامتها؛
- لا تلائم مصداقية وموثوقية المعلومات المنشورة من قبل الهيئات المعتمدة والمتخصصة في الاقتصاد الجزائري تطبيق القيمة العادلة .

وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها كل من دراسة: هشام شلغام، محمد الهادي ضيف االله وآخرون، صغراوي رفيقة، ودراسة Elalia TAHRI.

بخصوص محور **"هل توفر البيئة الجزائرية القوانين التي تسهل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي؟"**

من خلال نتائج الفرضية الرابعة نستنتج أن القيمة العادلة تواجه العديد من الصعوبات والمعوقات في ظل الواقع الجزائري وهي نفس نتائج الدراسات السابقة التي توصل إليها كل من (هشام شلغام، محمد الهادي ضيف االله وآخرون، مخلوفي نعيمة، مخلوفي). حيث أن البيئة القانوينة الجزائرية وحسب إجابات أفراد عينة الدراسة، لا توفر أرضية مناسبة وملاءمة للتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وهذا لعدة أسباب نذكر منها:

- عدم موافقة المشرع الجبائي الجزائري للقياس المحاسبي بالقيمة القيمة العادلة وتمسكه بالتكلفة التاريخية، يعيق من استخدام القيمة العادلة؛
- عدم إعطاء القيمة العادلة حقها في النصوص القانونية واعتبارها كأداة لمراجعة التقييمات المستندة على التكلفة التاريخية؛
- عدم إصدار معايير محلية خاصة بالقيمة العادلة تلائم البيئة الجزائرية يصعب ويزيد من تكلفة استخدامها لدى المؤسسات؛
- عدم إلزامية المشرع الجزائري باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يضيق من استخدمها.

2. اختبار الفرضيات:

بعد أن قمنا باستخراج نتائج آراء وإجابات أفراد العينة من خلال استخدام المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية، وإختبار الفرضيات باستعمال إختبار العينة المفردة (One semple T-Test)،وعلى ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج حول هذا الموضوع، يمكن اختبار الفرضيات المطروحة في مقدمة الدراسة، والمتمثلة في:

الفرضية الأولى: "توجد رغبة لدى ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر للتحول من التكلفة التاريخية والانتقال إلى طريقة قياس بديلة"

حيث اختبرنا هذه الفرضية من خلال أسئلة المحور الاول من الاستبيان، وفي الأخير توصلنا إلى إثبات الفرضية الأولى أي أن لدى ممارسي مهنة المحاسبة دراية بسلبيات استخدام التكلفة التاريخية كأساس في القياس المحاسبي وأدلوا برغبتهم في الانتقال منها إلى طريقة قياس بديلة.

الفرضية الثانية : "لا توفر البيئة المحاسبية الجزائرية كل ما تحتاجه القيمة العادلة من متطلبات لاستخدامها كأساس لقياس المحاسبي"

حيث اختبرنا هذه الفرضية من خلال أسئلة المحور الثاني من الاستبيان، وفي الأخير توصلنا إلى إثباتها، حيث أظهرت النتائج أن البيئة المحاسبية لا توفر على أساسيات تطبيق القيمة العادلة ومن أهمها: أن النظام المحاسبي الجزائري لا يقدم الشرح الكافي لطريقة استخدام القيمة العادلة، وحتى المنظمات المهنية لا توالي إهتمام لهذه الآداة رغم إجابيات استخدمها، وكذلك التعليم المحاسبي في الجزائر لا يدرج هذا المعيار ضمن مناهجه التعليمية.

الفرضية الثالثة: "لا تلائم البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية تطبيق القيمة العادلة"

تم اختبار هذه الفرضية من خلال أسئلة المحور الثالث، وفي الأخير توصلنا إلى إثباتها، إذ وجدنا أن البيئة الاقتصادية والمالية لا تلاءم تطبيق محاسبية القيمة العادلة فهي لا توفر العناصر الاساسية لتطبيقها ومن أهمها: لا يوجد سوق مالي كفئ في البيئة الجزائرية وهو أساس استخدام القيمة العادلة، كما أن تحديد الأسعار لايطابق قانون الطلب والعرض، إنما هناك تدخل للدولة والاحتكار وغيرها من العوامل يؤثرونا على مصداقية تحديدها.

الفرضية الرابعة:" يواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة القانونية الجزائرية".

حاولنا اختبار هذه الفرضية من خلال أسئلة المحور الرابع من الاستبيان، وفي الأخير توصلنا إلى إثباتها، حيث أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة القانونية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة ومن أهمها الاختلاف بين التشريعات الضريبية والمحاسبية فيما يخص القياس وفق القيمة العادلة، وعدم إصدار قوانين تلزم تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية.

3. التوصيات:

من خلال النتائج المتوصل إليها من الدراسة النظرية والميدانية نوصي بما يلي:

- طالما تبحث الجزائر على التوافق في القياس المحاسبي، أصبح من الضرورة مواكبة مناهج التعليم المحاسبي في الجزائر لكل تعديلات وإصدارات المعايير المحاسبية الدولية،
- ضرورة الإسراع في إصدار قوانين تنظم عمل البورصة وتعطي الثقة أكبر للمستثمرين، وتشجع المؤسسات الاقتصادية للدخول فيها،
- ترك الأسعار تتحدد وفق قانون الطلب والعرض، بمحاربة الاحتكار وعدم التدخل الحكومي وخاصة السوق العقاري، مما يساعد على التقييم الفعلي؛
- التحلي بأخلاقيات المهنة للمؤسسات المطبقة لنموذج القيمة العادلة، بعدم التلاعب بنص المعيار بالاحتيال والتضليل في إعداد القوائم المالية بما يخدم مصالح المؤسسة؛
- في ظل الظروف الحالية وعدم توفر السوق النشط، ونقص كوادر وخبراء التقييم على أساس القيم العادلة، أصبح أمرا ضرورياً فتح مؤسسات خاصة بهذا المجال لتفادي الاحتيال والتضليل في اعداد القوائم المالية وفق القيمة العادلة؛
- الضرورة الملحة في تحيين النظام المحاسبي المالي SCF، وجعله أكثر مرونة كما هو حال المعايير المحاسبية الدولية التي كثيرا ما تشهد تعديلات وإصدارات جديدة وفقا لمتطلبات الأوضاع الاقتصادية؛
- ضرورة اعتراف المشرع الجبائي بالتقييم على أساس القيمة العادلة وإصدار قوانين خاصة بها، لتوفير بيئة قانونية تشجع القياس بالقيمة العادلة، وتفادي التضارب بين القوانين المحاسبية والجبائية؛
- إشارك الهيئات والمنظمات المحاسبية والمهنين في إصدار معايير محلية وفقا لوضعية بيئة الأعمال الجزائرية، لتسهيل إستخدام القيمة العادلة؛
- دفع عجلة التعاون بين المؤسسات الأكاديمية (الجامعات والمعاهد) والمؤسسات الاقتصادية، لتبادل الخبرات المهنية والأكاديمية حول القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وإيجاد حلول للمعوقات؛
- ضرورة تنظيم ملتقيات ودورات تكوينية مهنية من قبل المجلس الوطني للمحاسبة CNC ومنظماته الفرعية لتدريب الموظفين والعاملين، على طريقة استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي؛
- يجب أن يكون للمؤسسات المالية دور مهم وفعّال في دفع عجلة الاستثمار في البورصة؛
- توعية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة، وما يوفره من خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية؛
- العمل على تحسين بيئة الأعمال الجزائرية لمختلف مكوناتها الاقتصادية والسياسة والقانونية؛

- وفق للمعطيات الحالية لبيئة الأعمال الجزائرية، وجب العمل بنموذج مختلط في ظل اعتماد التكلفة التارخية كأساس للقياس المحاسبي، ومن تم إعادة التقييم وفق القيمة العادلة من فترة إلى أخرى لتوفير الملاءمة والمصداقية للمعلومات المالية؛

4. آفاق الدراسة

بعد الدراسة النظرية والتطبيقية لمدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة، ومحاولة الالمام بجوانب الموضوع، وبعد إستخلاص النتائج، يرى الطالب أنه مازالت بعض النقاط يمكن التطرق لها وتكون أساس لدراسات لاحقة منها:

1. مدى تكييف النظام المحاسبي المالي SCF مع تبني القياس بالقيمة العادلة؛
2. مدى ملاءمة حالة السوق المالي في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة؛
3. صعوبات تطبيق القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال الجزائرية؛
4. مدى توافق كل من المجلس الوطني للمحاسبة CNC ومنظماته الفرعية حول نجاعة وضرورة استخذام القيمة العادلة في القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.

قائمة المراجع

المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

أولا : الكتب العربية

1. جعفر عبد الإله، المحاسبة المالية، مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، دار حنين، عمان، 2003.

2. حسين قاضي ومأمون توفيق حمدان،" نظرية المحاسبة"، الطبعة الأولى ، الدار العلمية ودار الثقافة، الأردن 2004.

3. حسين قاضي ومأمون توفيق حمدان،" نظرية المحاسبة"، الطبعة الأولى ، الدار العلمية ودار الثقافة، الأردن 2004.

4. محمد مطر، موسى سويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس، العرض الإفصاح دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2008.

5. ريتشارد شرويد، وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي أحمد كأجيجي، وآخرون، دار المريخ، الرياض السعودية، 2006.

6. مرعي عبد الحي ومحمد عباس بدوي، "مقدمة في أصول المحاسبة المالية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية 2003.

7. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2004.

8. جمعة أحمد حلمي، محاسبة الأدوات المالية، الطبعة الأولى، دار الصفاء لنشر والتوزيع، عمان ، 2010.

9. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي العام من المبادئ إلى المعايير (دراسة معمقة في النظرية المحاسبية)، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2006.

10. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الدار العلمية ودار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان 2000.

11. رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003.

12. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للنشر، الطبعة الأولى، 2005.

13. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية، الطبعة الثالثة دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2017.

14. هيني قان جريونينج، ترجمة طارق عبد العال، معايير التقارير المالية الدولية – دليل التطبيق، الدولية لاستثمارات الثقافية، مصر، 2006.

15. غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، نوميديا لنشر، الجزائر، 2009.

16. خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الجزء الثاني، عمان،الأردن، 2017.

17. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، بحث مقدم حول دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية و العوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكاديمية الشروق، أغسطس 2009.

18. سعيد النجار، نحو استراتيجية قومية للإصلاح الاقتصادي، الطبعة الأولى، دار الشروق، مصر، 1991.

19. صالح عبد الله رشيد، إحسان دهش جلاب، الإدارة الاستراتجية مدخل تكاملي، دار المناهج للنشر والتوزيع 2008.

ثانيا : المجلات والدوريات العلمية

20. بالرقي تيجاني، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير العدد الثامن، 2008.

21. إبراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 21، جامعة بغداد، 2009.

22. سلام النصراوي، قيصر الفتلاوي، دور الإفصاح المحاسبي في ترشيد قرار الاستثمار في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة مركز دراسات الكوفة، جامعة الكوفة، العراق، العدد 36، 2015.

23. خالد الخطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم01 ، مجلة جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 8، العدد 2، 2002.

24. محمد المهندي، وليد صيام، أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم، دراسة تطبيقية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات، كلية العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، الأردن المجلد 34، العدد 2، 2013.

25. ثائر صبري الغبان، تكييف الإفصاح المحاسبي للمصاريف التجارية على وفق متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة بالأدوات المالية وعرضها، مجلة العلوم الإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، العدد 27، 2010.

26. أحمد زغدار، محمد سفير، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 7، 2010.

27. مجيد حمد، مدى توافق التقارير المالية للشركات المساهمة العراقيةمع متطلبات الإفصاح والشفافية في ظل المبادئ الدولية لحوكمة الشركات، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق المجلد 15، العدد 2، 2012.

28. ريم عيسى، لطيف زيود، الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه في الشركات المساهمة السورية، دراسة حال شركة المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدرات العلمية، كلية العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، سوريا، المجلد 33، العدد 1 ، 2011.

29. صدام الحيالي، علي الكسب، عوض العيساوي، دور الإفصاح المحاسبي في حوكمة الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد 4، العدد 11، 2008.

30. صدام الحيالي، سطم حسين، أثر التجارة الالكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد 20، العدد 3، 2006.

31. خضير مجيد علاوي، القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة–بالتطبيق على شركة بغداد لانتاج المواد الانشائية – مساهمة مختلطة، مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية المجلد 22، العدد6 2014.

32. رجاء رشيد عبد الستار، خضير سلمان ذياب، القيمة السوقية المضافة بين جدلية مفهوم التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد الحادي عشر، العدد 37، الفصل الرابع 2016.

33. رضا إبراهيم صالح، أثر توجه المعايير المحاسبية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الازمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 02، المجلد رقم 46، الاسكندية، 2009.

34. حكيم حمود الساعدي، الاحتيال في ظل القيمة العادلة دراسة استطلاعية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 21، العدد86، 2015.

35. محمد حسان، محمد بشير غوالي، أثر القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لشركات الناشطة في الجنوب الشرقي، مجلة الباحث، جامعة قصدي مرباح، ورقلة، العدد15 2015.

36. ابراهيم السبعي، زيد عائد مردان، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد الثامن، العدد25، 2013.

37. على محمد ثجيل المعموري، محاسبة القيمة العادلة شريك استراتيجي لتحقيق النظرة الصحيحة والصادقة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 16، 2008.

38. باي مريم، ظهور وتطور مفعوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر- دراسة تحليلية مجلة دراسات إقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي، ميلة، المجلد4، العدد3 ديسمبر 2017.

39. عمرو حسن إبراهيم، نتائج تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ضوء الأزمة المالية (دراسة نظرية)، المجلة العلمية لدراسات التجارية، الجزء الثاني، العدد2، جامعة حلوان، مصر، 2011.

40. حازم خطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي أثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة، الأردن، 2004.

41. جمانة حنضل التميمي، علي 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 الثاني، 2015.

42. الفاتح الامين عبد الرحيم، مدى تأثير محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على عدد من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد الخامس العدد 2، 2015.

43. أحمد حلمي جمعة، مؤيد راضي خنفر، المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة (دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى)، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4، الجامعة الأردنية، 2007.

44. صباح حسن مجبل، خضير مجيد عبد اللاوي، امكانية تطوير تأكيدات مراقب الحسابات تجاه تقديرات القيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد – دراسة استطلاعية-، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة واسط العدد 18، 2015.

45. أحمد طرطار، منصر عبد العالي، مدى إمكانية تطبيق محاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، 2016.

46. عبد الستار الكيسي وآخرون، مدى ملائمة بيانات القوائم المالية للمصارف الأردنية لمتطلبات معيار محاسبي الدولي 39 من وجهة نظر المحاسبة ومدقق الحسابات، مجلة كلية المقاربة والبحوث العلمية، جامعة عين شمس، العدد 02، 2009.

47. اسامة عمر جعارة، المعلومات المتعلقة بمعايير المحاسبة القيمة العادلة – الملاءمة والموثوقية، مشكلات التطبيق (مراجعة بحثية تاريخية لنتائج الأبحاث في الأسواق المالية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة الشرق الاوسط، عمان، العدد التاسع والعشرون، 2012.

48. كريمة علي كاظم الجوهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد التسعون، 2011 .

49. جميل حسن النجار، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العاملة في فلسطين – من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين-، المجلة الأردنية في ادارة الاعمال، المجلد 09، العدد 03، 2013.

50. قرين حاج قويدر قرين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 10، 2010.

51. هواري معراج، حديد آدم، دور القياس والإفصاح بالقيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية – بالاشارة إلى البنوك التجارية الجزائرية، مجلة الحقوق والعلوم الآنسانية، العدد الاقتصادي18.

52. سامي غنيمي، محاسبة القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة في ضوء الأزمة المالية المعاصرة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، المجلد الثاني، العدد الأول، 2012.

53. غسان مصطفى أحمد القضاة، محاسبة القيمة العادلة بين البراءة والاتهام في الأزمة المالية العالمية، المجلة العربية للدراسات الادارية والاقتصادية، العدد الاول، 2013.

54. ناجي بن حسين، تحليل وتقييم مناخ الاستثمار في الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري، قسنطينة العدد 31، المجلد ب، 2009.

55. نسرين مغمولي، اشكالية تنافسية الجزائر في ضوء تحديات بيئة الأعمال الراهنة: حتمية الذكاء الاقتصادي دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الريادية في الجزائر، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات العدد الثامنة وثلاثون، جوان 2016.

56. عوينان عبد القادر، تحليل مؤشرات بيئة أداء الأعمال العربية وأثرها على الاستثمار الأجنبي، معارف مجلة دولية محكمة، العدد 22، جامعة البويرة، جوان 2017.

57. وصاف سعيدي، قويدري محمد، واقع مناخ الاستثمار في الجزائر: بين الحوافز والعوائق، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد8، 2008.

58. عبد العزيز عبدوس، تحسين بيئة الأعمال مطلب أساسي لتحقيق التنوع الاقتصادي في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 06، ديسمبر 2016.

59. ريحان الشريف، لمياء هوام، دور مناخ الإستثمار في دعم تنافسية الاقتصاد الوطني الجزائري دراسة تحليلية تقيمية مجلة العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة برج باجي مختار، عنابة، العدد 32، 2013.

60. الطاهر درويش، حسين بن طاهر، البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 12، 2014.

61. جليلة زوهري، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 04، 2015.

ثالثا : الملتقيات والمؤتمرات العلمية

62. عبدالرزاق خليل، نعيمة عبدي، الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد وتحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر،2011.

63. أحمد مخلوف، الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، الملتقى العلمي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف ، الجزائر، 2009.

64. فتيحة صافو، التوجهات المعاصرة لتوحيد المعرفة المحاسبية في أبعادها النظرية والعملية، الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 13 2015.

65. الزين منصوري، أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية، دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة الجزائر، 2011.

66. فؤاد صديقي، مسعود صديقي، انعكاس النظام المحاسبي المالي على سياسات الإفصاح في الجزائر، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي الملي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2013.

67. جودي رمزي، إهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة ، الجزائر، 2012.

68. محمد العيسى، معتز السعيد، انعكاسات تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي، المؤتمر الثاني حول القضايا الاقتصادية الناشئى في بيئة الاعمال الحديثة، كلية الاعمال، الجامعة الأردنية، الأردن، 2009.

69. مصطفى السعدني، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات، المؤتمر الدولي حول مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الامارات العربية المتحدة، الامارات العربية المتحدة، 2007.

70. أحمد جميل، محمد سفير، تجليات حوكمة الشركات في الإرتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة، الجزائر، 2012

71. نوال صبايحي، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الدولي الثالث حول : آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2016.

72. حسين بن الطاهر، محمد بوطلاعة، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحابي المالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية اللوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012.

73. لخضر أوصيف، يحي سعيدي، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2011.

74. خليل الرفاعي، محمود جلال، نضال الرمحي، أثر استخدام الحاسوب على خصائص المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المستثمرين، المؤتمر الدولي السابع حول تداعيات الازمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال – التحديات، الفرص، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الزرقاء، الأردن، 2009.

75. مبارك بوعشة، هبة بوشوشة، دور جودة أمن المعلومات المحاسبية في إدارة الازمة المالية العالمية، المؤتمر الدولي السابع حول تداعيات الازمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال – التحديات، الفرص، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الزرقاء، الأردن، 2009.

76. سليمة نشنش، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الإستثمار المالي، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009.

77. الحاج نوي، مقارنة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، الاكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 9، 2013.

78. جمعة هوام، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر 2010.

79. أحمد لعماري، المعلومات المحاسبية وترشيد القرار في ظل تطبيق النظام المالي والمحاسبي بالجزائر، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2010.

80. هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودلة، الجزائر IAS / IFRS آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب تطبيقات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر 2010.

81. فراح خالدي، سهام موسي، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012.

82. حاج قويدر قورين، اهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبية الدولية (IAS.IFR.IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام

المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة. يومي 24 و25 نوفمبر 2014.

83. مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، مكتبة الشرق الدولية، ط4، مصر، 2004، ص ص 588 و771 نقلا عن حدة فرحات، أسامة عمامرة، القيمة العادلة كأدة ومنهج للقياس المحاسبي – عرض تحليلي لتجربة دولة صين-، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبية الدولية (IAS.IFR.IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة. يومي 24 و25 نوفمبر، 2014.

84. هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ، جامعة عنابة، 20-21 نوفمبر 2007.

85. هوام جمعة، حديدي ادام، أثر وامكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الاسلامية، المؤتمر التاسع للاقتصاد والتمويل الاسلامي ICIEF حول: النمو والعدالة والاستقرار: من منظور اسلامي، إسطنبول تركيا، 9،11 سبتمبر 2013.

86. زهير خضر ياسين، القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة السوقية العادلة، بحث مقدم للمؤتمر العالمي العاشر، بغداد، 25.24 أكتوبر 2009، مجلة المنصور، الجزء الثاني، العدد14، 2010.

87. رشيد بوكساني وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية المالية نحو القيمة السوقية العادلة، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولة، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 18.17 جانفي ، 2010.

88. ثابت حسان، عبد الواحد غازي محمد، التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة، دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS.IFR.IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، يومي 24 و25 اكتوبر،2014.

89. الحاج عرابة، زهية زعيم، أم كلثوم هواري، دور القيمة العادلة على رأس المال والتوجه نحو الدخل الاقتصادي الملتقى الدولي حول معايير المحاسبية الدولية (IAS.IFR.IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة. يومي 24 و25 نوفمبر، 2014.

90. فارس جميل الصوفي، أحمد حضر محمد عابدين، مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 30:29 نوفمبر 2011.

91. محمد أبو ناصر، تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية بين النظرية والتطبيق (التجربة الأردنية)، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2001.

92. محمد مطر، موسى السويطي، أثر استخدام منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الأرباح وعدالة البيانات المالية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي السابع حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي (جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين)، عمان، الأردن، 2006 .

93. هيتم ادريس المبيضين، علي محمد المعموري، أحمد محمد المبيضين، دور الإعتماد المزدوج للكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملاءمة وموثوقية البيانات المالية، المؤتمر العلمي الأول للمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد، يومي 9/8 مارس 2011.

94. هيتم السعافين، مشاكل تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة الدولية ونظرة هيئات الرقابة الحكومية، المؤتمر العلمي المهني السابع تحت شعار القيمة العادلة والإبلاغ المالي، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بالتعاون مع اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب، 13-14 اكتوبر2006.

95. هيتم السعافين، القيمة العادلة في المعايير المحاسبة الدولية: الايجابيات، السلبيات، التحديات وأثر على مستخدمي القوائم المالية، المؤتمر العلمي السادس -المحاسبة في خدمة الاقتصاد-، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، 2004.

96. هواري سويسي، بدر الزمان خمقاني، نموذج مقترح لتقييم مستوى جودة المعلومات المالية المقدمة من تطبيق النظام المحاسبي المالي، بتعاون مع مخبرالتمويل، مالية الاسواق ومالية المؤسسة، مداخلة مقدمة في ملتقى العلمي الدولي حول – الإصلاح المحاسبي في الجزائر-، جامعة ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر، 2011.

97. بركة محمد، شلغام هشام، بن يدير فارس، محاسبة القيمة العادلة ومسببات الأزمة المالية العالمية، مجمع مداخلات الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزء الاول، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر، 2014.

98. وليد زكرياء صيام، أثر تطبيق القيمة العادلة على ملائمة المعلومات المحاسبية، المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع – القيمة العادلة والإبلاغ المالي، جمعية المحاسبين الأردنيين بالتعاون مع الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، المملكة الأردنية الهاشمية، يومي 14:13 سبتمبر، 2006.

99. حربي عريقات، مناخ الاستثمار في الوطن العربي، الملتقى العلمي الخامس حول مناخ استثماري وأعمال مصرفية الكترونية، جامعة فيلاديفيا، الأردن، يومي 4و5 جويلية 2007.

100. بلقاسم زايري، هواري بلحسن، تحليل المحيط الاقتصادي لبيئة الأعمال أثره على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، ملتقى دولي متطلبات تأهل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول العربية، مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 17و18 أفريل، 2016.

101. عبد العزيز قرفي، فيصل قوري، تقييم المتاخ الاستثماري وأثر في اشجيع ونجاح المبادرات الفردية، الملتقى الدولي العلمي حول المقاولاتية آليات دعم ومساندة المؤسسات في الجزائر، جامعة بسكرة، من 3 إلى 5 ماي 2011.

102. سلام عبد الرزاق، بوسهوة النذير، دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافيسة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ملتقى حول استراتيجيات التنظيم ومرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة قاصدي مرباح، أيام 18 و19أفريل، 2012.

103. زايزي بلقاسم، بن لحسن هواري، تحليل بيئة الأعمال وتنافسية الاقتصاد الجزائري، الملتقى الدولي الأول حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرسمي، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، نوفمبر 2017.

104. عبد الله بن صالح، تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، المؤتمر العربي السنوي الأول حول واقع مهنة المحاسبة بين تحديات وطموح، المنظمة العربية للتنمية العربية، العراق، 2014.

105. علاء بوقفة، صالح حميدات، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، المتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2013.

106. رياض ولاسي، إلياس بدوي، مراد أيت محمد، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات، ملتقى دولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر، 2014.

107. سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، "مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية" الملتقى العلمي الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، قسم العلوم الاقتصادية و مخبر التمويل مالية المؤسسة ومالية الأسواق، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011.

108. عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري، إطار عام، اثاره وانعكسات تطبيقه، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر، 2011.

109. العربي تيقاوي، التظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية المحاسبية وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية

(IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.

110. حمدي جليلة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي يومي 5 و6 ماي، 2013.

111. إلياس بدوي، رياض زلاسي، مراد أيت محمد، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء الحكومات والمؤسسات، جامعة ورقلة، الجزائر 2014، ص 563.

رابعا: الرسائل والأطروحات الجامعية

112. حمدي فلة، تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالي في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة الكوابر بسكرة–، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2017.

113. تيجاني بالرقي،" دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية"، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2006.

114. جورج توما بيداويد، الإفصاح المحاسبي، أثره أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في أستراليا، أطروحة دكتوراه تخصص المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2012.

115. عبدالرحمن مرعي، دور سوق الاوراق المالية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية في سوريا، أطروحة دكتوراه تخصص المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2007.

116. عبدالرحمن مرعي، دور سوق الاوراق المالية في تطوير نظم المعلومات المحاسبية في سوريا، أطروحة دكتوراه تخصص المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2007.

117. شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الرشكات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.

118. صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه تخصص العلوم الاقتصادية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.

119. حديدي أدم، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية – دراسة ميدانية–،أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر03، 2015.

120. أحمودة وفاء، دور محاسبة القيمة العادلة في تحقيق أهداف الإبلاغ المالي – حالة الجزائر–، أطروحة دكتوراه قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014.

121. إبراهيم عواد سكر، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للاستثمارات العقارية في تطوير مخرجات نظام معلومات المحاسبي لشركات الأردنية المدرجة في سوق الاوراق المالية في عمان، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية لدراسات العليا، عمان، الأردن، 2008.

122. كخلوفي نعيمة ، مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2016.

123. قريد عمر، تحسين مناخ الاستثمار الأجنبي كآلية لتفعيل تنافسية الاقتصاد الجزائري،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص نقود وتمويل، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

124. مقدم وهيبة، تقييم مدى إستجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الإجتماعية دراسة ميدانية لمؤسسات الغرب الجزائري، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة وهران، 2014.

125. لخضر عبد الرزاق مولاي، متطلبات تنمية القطاع الخاص بالدول النامية دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه إقنصاد التنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2010.

126. باهية زعيم، واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية بين مجموعة من الدول–، أطروحة دكتوراه، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018.

127. رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، جامعة تشرين، سوريا، 2007.

128. فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفق المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستيرفي العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البليد ة، 2009.

129. زين عبد المالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي – دراسة حالة مجمع صيدال ، وحدة الحراش–، مذكرة ماجيستر في المحاسبة، شعبة علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية والعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015.

130. تامر بسام جابر الاغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين، مذكرة ماجيستر، قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013.

131. تامر بسام جابر الاغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين، مذكرة ماجيستر، قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2013.

132. سليمان الزامل، مستوى الإفصاح عن عناصر المسؤولية الاجتماعية للشركات الصناعية المساهمة السعودية دراسة تحليلية للتقارير المالية السنوية لشركات الإسمنت والبتروكيماويات، مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة، كلية الشريعة والدراسات الإسلامية، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، 2015.

133. معتز العكر، أثر مستوى الإفصاح المحاسبي في البيانات المالية المنشورة على تداعيات الأزمة المالية في القطاع المصرفي الأردني، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط، الأردن، 2010.

134. عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين،2013.

135. ماجد أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية، مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2009.

136. حسين آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير تخصص الماحسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الاكاديمية العربية في الدنمارك، الدنمارك، 2010.

137. حسين عبدالجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة والتحليل المالي، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، الدنمارك 2010.

138. عبدالحميد حسياني، أهمية الإنتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2010.

139. سامي كمال محمد، الإفصاح المحاسبي للصكوك المالية الإسلامية وأُثره على ترويجها، مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، 2011.

140. غزاي المطيري، العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح عن المعلومات المالية على الأنترنت في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الكويتية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط، الأردن، 2012.

141. كرم الشامي، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الاوسط، الأردن، 2009.

142. عبدالقادر روتال، التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009.

143. مسعود بوخالفي، اثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الابلاغ الملي في المؤسسات الجزائرية، مذكرة مقدمة ماجيستير، تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، 2013.

144. أماني إبراهيم، اثر القيمة العادلة على الاداء المالي في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجيستر، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، الأردن، 2017.

145. يامن خليل الزعبي،"القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته لشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان دراسة ميدانية"، مذكرة ماجيستر ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.

146. فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية، دراسة ميدانية فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة وفئة الاكاديميين والمهنيين المحاسبين، مذكرة ماجيستر، تخصص مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2015.

147. بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر، 2012 .

148. مدحت فوزي عليان وادي، أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، مذكرة ماجيستر في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2006.

149. ساري سليمان عطا سليمان، أثر تطبيق القيمة العادلة على مؤشرات الأداء المالي في القوائم المالية للبنوك الأردنية، ، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، الأردن، 2010.

150. أسامة محمد يوسف هرش، أثر تطبيق القيمة العادلة في جودة الأرباح، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2017.

151. أنس نجيب غزالات، محاسبة القيمة العادلة وأثرها على قرارات منح الائتمان في القطاع المالي لشركات الطالبة الائتمان، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2012.

152. ليلى حسن أبو حجلة، أثر بدائل قياس القيمة العادلة في جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر الاطراف الخارجية – دراسة ميدانية على البنوك الأردنية–، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا، الأردن، 2012.

153. عبيد، فداء عدنان، "الإفصاح في القوائم المالية للمصارف دراسة مقارنة للتطبيقات المعمول بها في العراق مع المعيار الدولي رقم 30"، مذكرة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2005.

154. منصور فيحان المطيري، مدى التزام البنوك التجارية الكويتية في تطبيق معايير القيمة العادلة على الموجودات والمطلوبات، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماجيستر، كلية الاعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.

155. روحي وجدي عبد الفتاح عواد، محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية، مذكرة ماجيستر تخصص محاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2010.

156. بختة فرحات، بيئة الأعمال وأثرها على التنافسية الدولية – دراسة حالة اقتصاد الجزائر–، مذكرة ماجيستر تخصص تجارة دولية، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، 2010.

157. عمر يحياوي، دور مناخ الاستثمار في الدول العربية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، مذكرة ماجيستر علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، 2013.

158. ابراهيم عبد الحفيظي، دراسة تنافسية الاقتصاد الجزائري في ظل العولمة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر (غير منشورة)، تخصص تحليل اقتصادي، جامعة بن يوسف ين خدة، الجزائر، 2008.

159. الأخضر لقليطي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.

خامسا: التقارير

160. المؤسسة العربية لضمان الإستثمار وائتمان الصادرات، مناخ الاستثمار في الدول العربية، 2011.

161. مناخ الاستثمار في الدول العربية، مؤشر ضمان لجاذبية الاستثمار، المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، الكويت، 2018.

162. المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وإئتمان الصادرات، مناخ الاستثمار في الدول العربية، 2012-2013.

163. المؤسسة العربية لضمان الاستثمار وائتمان الصادرات، مناخ الاستثمار في الدول العربية، 2010.

164. أنظر لمزيد من المعلومات البنك الدولي، تقرير عن التنمية في العالم 2005، تحسين مناخ الاستثمار من أجل الجميع،الموقع http://documents.albankaldawli.org

سادسا: القوانين والتشريعات

165. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 11/07، الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة في 11/25 /2007، ، المتضمن النظام المحاسبي المالي.

166. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، النظام رقم 09-08، المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي الخاص بالأدوات المالية للبنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية، العدد 14، الصادرة في 2010/02/25.

167. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009.

سادسا: المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

168. Omaima Hassan, Claire Marston, Disclosure Measurement in the Empirical Accounting Literature: A Review Article, Economics and Finance Working Paper Series, No. 10-18, london, 2010.

169. Majeed AbdulHussein Hatif Al-Maryani, Testing the Requirements Availability for Disclosure and Transparency in Financial Reporting for Corporate Governance in Emerging Market Economies:The Case of Iraqi Listed Firms, Dirasat, Administrative Sciences, University of Jordan, Jordan Volume 42, No 2, 2015.

170. SAIDANI Mohamed Said ; La juste valeur : une nouvelle technique d'évaluation ; Revue ElWahat pour les Recherches et les Etudes ; Vol.9 n°1 ; Université Ghardaïa ; 2016 .

171. Robert obert, geneses du concept de la juste valeur dans les normes comtables partie2, reveu française n°428, janveir 2010.

172. Financail Accounting Standards Board, International Accounting Standard 13: Accounting For Leases, Norwalk, Fairfield County, Connecticut, United states, 1976.

173. David J. Emerson, Fair Value Accounting: A Historical Review Of The Most Controversial Accounting Issue In Decades, Journal of Business & Economics Research, Volume 8, Number 4, April 2010.

174. International Accounting Standards Board, International Accounting Standard 16: Acounting for Property, Plant and Equipment, London, United Kingdom, 1982.

175. IFRS AT A Glance IFRS 13 FAIR VALUE Measurement LBDO, 2014.

176. peter martin, Evaluation de la juste valeur, directeur normes comptables conseil des normes comptables, 277 rue wellington ouest toronto (ontario), juillet 2009 .

177. International Valuation Standards Board, IVSC , Market Value Basis of Valuation, London, United Kingdom, Sixth Edition, 2003.

178. Anastasia, Artemyeva, "Impact of IFRS 13 on disclosure requirements under fair value hierarchy", thesis, International Business, 2016.

179. Stéphane: l'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, Gualinoéduteur, France, 2006.

180. Richard G. Schroeder; Myrtle W. Clark; and Jack M. Cathey; Accounting Theory and Analyses, John Wiley & Sons, Inc. 2001.

181. Kieso, Donald, Warfield, Terry, Weygandt. Intermediate Accounting, (12th ed) John Wiley and sons Inc, New York USA, 2007.

182. Magnan , Michel, Fair Value Accounting And Financial crisis: messenger or contributor ?, Interuniversity center of research and analysis on organizations, Montreal, Canada,2009.

183. Benoît LEBRUN, Normes Comptables, L'application De La Juste Valeur A Tous Les Instruments Financiers , In The Certified Accountant , 3rd Quarter 2008 - Issuse 35.

184. Stéphane Lefranq, Juste valeur ou valeur injuste : le débat sur l'évaluation des instruments de Marché, The Certified Accountant 75 1st Quarter 2009.
185. Ernia, Fair value accounting and Financial stability, Occasional paper series n 13, European Central Bank, 2004.

سابعا: المواقع الإلكترونية

186. https://www.elkhabar.com; تاريخ التصفح 2018/06/12 19.00سا
187. http://djezzar.yoo7.com/t35-topic; تاريخ التصفح 2018/06/12 19.00سا
188. http://elhiwardz.com/contributions/106985/, تاريخ التصفح 2018/06/12 19.00سا
189. http://www.albankaldawli.org, تاريخ التصفح 2018/06/12 19.00سا
190. https://ar.wikipedia.org, تاريخ التصفح 2018/06/14 19.24سا
191. https://www.djazairess.com, تاريخ التصفح 2018/06/14 19.24سا
192. http://www.andi.dz, تاريخ التصفح 2018/06/14 19.20 سا
193. https://al-ain.com/article/algeria-technology-satellite-internet-2018# بوابة العين الإخبارية تاريخ التصفح 2018/07/12.
194. https://www.mpttn.gov.dz الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وزارة البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية والتكنولوجيات والرقمنة
195. http://www.aps.dz, وكالة الأنباء الجزائرية، تاريخ التصفح 2018/06/16 21.00سا
196. http://arabic.doingbusiness.org, DOING BUSINESS, تاريخ الاطلاع2018/07/07،
197. http://doingbusiness.org تاريخ التصفح 2018/07/08 سا 10.00
198. انظر إلى https://mecas.univ-tlemcen.dz، عطا الله لحسن، بن حبيب عبد الرزاق، تقييم بيئة أعمال المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تاريخ التصفح 2018/03/12 على الساعة 18.30.ص 303.
199. Financial Accounting Standards Board, 2006, FAS157, p: 08, Available on http://www.fsab.org.27/03/2017
200. International Accounting Standers Board, 2006, IAS39, Available on http://WWW.isab.org. 27/03/2017.
201. International Accounting Standers Board, 2009, Available on http://WWW.isab.org. 27/03/2017.
202. https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-9-financial-instruments/, تاريخ التصفح 2019/01/12

الملاحق

الملحق رقم 01: إستمارة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

يسرني أن أضع بين أيديكم هذه الإستبانة للإجابة عليها، و التي تعالج موضوع **مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة – دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر–** والمتعلقة بأطروحة نيل شهادة الدكتوراه ل م د تخصص دراسات مالية، مع الإلتزام بضمان سرية الإجوبة واستخدامها في المجال البحثي فقط.

الطالب: بن أودينة بوحفص تحت إشراف أ.د: بلعور سليمان

القسم الأول :

ضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة :

الجنس : ذكر ( ) الأنثى ( )

السن : من 20 إلى 30 ( ) من 31 إلى 40 سنة ( ) من 41 إلى 45 سنة ( ) 46 سنة فما فوق ( )

الوظيفة : خبير محاسبي ( ) محافظ حسابات ( ) محاسب معتمد ( ) محاسب رئيسي لدى مؤسسة إقتصادية

الولاية: الأغواط ( )، غرداية ( )، ورقلة ( ).

الخبرة المهنية : أقل من 5 سنوات ( ) من 5 إلى 10 سنوات ( ) من 11 إلى 15 سنة ( ) 16 سنة فما فوق ( )

القسم الثاني :

المحور الاول : مدى رغبة ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر للإنتقال عن التكلفة التاريخية والانتقال الى طريقة قياس بديلة.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	لم تعد المحاسبة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية مناسبة لتكون أساسا للقياس المحاسبي.					
02	فرض ثبات وحدة النقد (تجاهل أي تغيرات تطرأ على الأسعار) لمبدأ التكلفة التاريخية فرضية غير منطقية في ظل واقع اقتصادي ومالي شديد التغيرات.					
03	القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية يوفر معلومات صالحة فقط في تاريخ القياس .					
04	عدم دلالة القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية على الوضعية المالية للمؤسسة وعدم إمكانية إستخامها لإجراء عملية المقارنة الزمنية فيما بينها.					
05	لا تساعد المعلومات الناتجة عن التكلفة التاريخية في ترشيد إتخاد القرار، و التنبؤ بالأرباح والخسائر المستقبلية.					
06	إستخدام التكلفة التاريخية في القياس يؤدي إلى عدم الدقة في القياس لنشاط المؤسسة بسبب عدم التجانس في مقابلة الايرادات المقيمة بالقيمة الجارية مع المصروفات المقيمة بالتكلفة التاريخية.					
07	ينتج عن إستخدام التكلفة التاريخية عدم كفاية مخصصات الاهتلاكات والمؤونات عند تحديد أصول المؤسسة.					

المحور الثاني : مدى توفر متطلبات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تحتوي المناهج المحاسبية في مؤسسات التعليم الاكاديمي في الجزائر على المفاهيم المرتبطة بالقيمة العادلة وطرق تطبيقها.					
02	هناك توافق وترحيب كبير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة CNC ومنظماته الفرعية حول نجاعة وضرورة استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.					
03	هناك تنظيم دورات تكوينية وملتقيات علمية حول القيمة العادلة بشكل مستمر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.					
04	يقدم النظام المحاسبي المالي في الجزائر مفهوما واضحا حول القيمة العادلة.					
05	يتميز مفهوم القيمة العادلة بالشيوع والانتشار الكبير بين ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.					
06	يعتبر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري محفز لإستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.					
07	يوفر النظام المحاسبي المالي الجزائري الإجراءات والآليات الواجب اتخذها عند القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة.					
08	يعطي النظام المحاسبي الجزائري الأولوية للقيمة العادلة عند التقييم المحاسبي للأصول والخصوم.					
09	يلزم النظام المحاسبي المالي الجزائري المؤسسات بضرورة استخدام محاسبة القيمة العادلة في القياس.					
10	يواكب المجلس الوطني للمحاسبة CNC ومنظماته الفرعية كل التطورات المرتبطة بمفاهيم القيمة العادلة وتعديلات المعايير الدولية الخاصة بها.					

11	هناك نقص في الكوادر المهنية والخبراء المتخصصين في تحديد القيمة العادلة في ظل البيئة الجزائرية.					
12	هناك صعوبة بالغة في تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية نتيجة لعدم توفر معلومات مناسبة يمكن الإعتماد عليها لأغراض القياس، والتكلفة المحتمل تكبدها في سبيل القياس بالقمة العادلة.					

المحور الثالث : مدى ملائمة البيئة الاقتصادية والمالية في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تلائم حالة السوق المالي في الجزائر سهولة تطبيق القيمة العادلة.					
02	تلائم وضعية القطاع المالي والمصرفي الجزائري الحالي تطبيق القيمة العادلة.					
03	يمتاز السوق الجزائري الحالي بالكفاءة الذي تتحدد فيه أسعار وفق العرض والطلب عند إجراء عملية تبادل أصل أو تسوية التزام بين متعاملين بعيدا عن التدخل الحكومي والإحتكار في تحديدها.					
04	استخدام القيمة العادلة يزيد من تكلفة جمع واعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية الحالية.					
05	هناك ظروف تنافسية ملائمة في إنتاج السلع والخدمات للأسواق الجزائرية التي تساعد في تحقيق المنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي و تأثير الاحتكار، لتسهيل تطبيق القيمة العادلة.					
06	تلائم ارتفاع نسب التضخم و اعتماد التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي في الجزائر توفير المعلومات ملائمة وذات مصداقية.					
07	تلائم مصداقية وموثوقية المعلومات المنشورة من قبل الهيئات المعتمدة والمتخصصة في الاقتصاد الجزائري تطبيق القيمة العادلة .					
08	هناك تخوف من طرف المجتمع المالي الجزائري من عواقب تطبيق القيمة العادلة وتحمل أعباء إضافية جراء إعادة التقييم.					

المحور الرابع: مدى توفير البيئة القانونية الجزائرية لمقومات تطبيق القيمة العادلة.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	عدم موافقة المشرع الجبائي الجزائري للقياس المحاسبي بالقيمة القيمة العادلة وتمسكه بالتكلفة التاريخية.					
02	عدم إعطاء القيمة العادلة حقها في النصوص القانونية واعتبارها كأداة لمراجعة التقييمات المستندة على التكلفة التاريخية.					
03	عدم إصدار معايير محلية خاصة بالقيمة العادلة تلائم البيئة الجزائرية يصعب ويزيد من تكلفة استخدامها لدى المؤسسات.					
04	عدم إلزامية المشرع الجزائري باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يضيق من استخدمها.					
05	إعتبار القيمة العادلة أداة لتحيين ينقص من قيمتها وقابلية استخدامها للقياس المحاسبي لدى المهنيين.					
06	إعطاء المشرع الجزائري الأولوية للتقييم بالقيمة العادلة لبعض العناصر في القوائم المالية يضيق من إنتشار هذا المفهوم واستخدامه.					
07	إقتصار تطبيق مفهوم القيمة العادلة على بعض العناصر جعلها غير مفعّلة وغير مقبولة في الممارسات المحاسبية لتعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتفعيل القياس المحاسبي.					

الملحق رقم 02 : خصائص أفراد العينة

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	125	85.6	85.6	85.6
	أنثى	21	14.4	14.4	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

السن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من 20 إلى30	4	2.7	2.7	2.7
	من 31 إلى40	42	28.8	28.8	31.5
	من 41 إلى45	54	37	37	68.5
	46فما فوق	46	31.5	31.5	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسبي	4	2.74	2.74	2.74
	محافظ حسابات	42	28.77	28.77	31.51
	محاسب معتمد	13	8.90	8.90	40.41
	محاسب رئيسي لدى مؤسسة إقتصادية	87	59.59	59.59	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	6	4.1	4.1	4.1
	من 5 إلى 10 سنوات	36	24.6	24.6	28.7
	من 11 إلى 15 سنة	56	38.4	38.4	67.1
	16سنة فما فوق	48	32.9	32.9	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

الملحق رقم 3 :معامل الإرتباط ألفا كرومباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.824	34

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
العبارة 01	81.952	75.053	.154	.825
العبارة 02	82.192	78.128	-.144-	.833
العبارة 03	81.884	75.262	.133	.826
العبارة 04	81.842	75.154	.184	.824
العبارة 05	81.856	75.821	.103	.826
العبارة 06	81.959	76.605	.016	.828
العبارة 07	82.048	76.322	.043	.828
العبارة 08	81.425	74.839	.167	.825
العبارة 09	80.342	68.420	.541	.811
العبارة 10	79.945	66.825	.614	.807
العبارة 11	81.212	75.341	.073	.830
العبارة 12	80.274	71.869	.346	.819
العبارة 13	80.295	67.120	.612	.807
العبارة 14	80.171	67.095	.629	.806
العبارة 15	79.890	65.271	.677	.803
العبارة 16	79.644	64.934	.681	.802
العبارة 17	79.616	66.748	.618	.806
العبارة 18	81.712	75.351	.081	.829
العبارة 19	79.568	69.613	.547	.811
العبارة 20	79.548	70.691	.504	.814
العبارة 21	79.637	69.212	.548	.811
العبارة 22	79.897	69.431	.482	.813
العبارة 23	79.651	66.643	.654	.805
العبارة 24	79.904	69.880	.493	.813
العبارة 25	81.363	74.922	.132	.826
العبارة 26	81.829	76.888	-.027-	.831
العبارة 27	81.651	77.374	-.070-	.833
العبارة 28	82.425	76.839	.164	.835

العبارة 29	80.342	68.420	.541	.811
العبارة 30	79.945	66.825	.614	.807
العبارة 31	81.212	75.341	.073	.830
العبارة 32	81.425	74.839	.167	.825
العبارة 33	82.048	76.322	.043	.828
العبارة 34	79.568	79.643	.547	.811

الملحق رقم 04 : اختبار معامل الثبات لمحاور ألفا كرومباخ للإستبيان

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach المحور الأول	Nombre d'éléments
.74	7

Statistiques de total des éléments

المحور الأول	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
العبارة 01	28,255	12,839	28,255	,717
العبارة 02	27,962	13,960	27,962	,729
العبارة 03	27,991	14,771	27,991	,766
العبارة 04	28,566	11,448	28,566	,726
العبارة 05	27,991	12,886	27,991	,717
العبارة 06	28,104	12,551	28,104	,716
العبارة 07	28,123	12,432	,521	,707

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach المحور الثاني	Nombre d'éléments
.820	12

Statistiques de total des éléments

المحور الثاني	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
العبارة 01	36.890	33.533	.105	.830
العبارة 02	35.808	28.335	.599	.795
العبارة 03	35.411	27.720	.623	.793
العبارة 04	36.678	32.468	.170	.830
العبارة 05	35.740	30.746	.388	.813
العبارة 06	35.760	27.342	.688	.787
العبارة 07	35.637	27.626	.672	.789
العبارة 08	35.356	26.314	.731	.781
العبارة 09	35.110	26.209	.722	.781
العبارة 10	35.082	27.235	.676	.787
العبارة 11	37.178	33.044	.119	.833
العبارة 12	37.438	34.620	-.045-	.838

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach المحور الثالث	Nombre d'éléments
.730	8

Statistiques de total des éléments

المحور الثالث	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
العبارة 01	24.890	9.891	.604	.666
العبارة 02	24.870	9.948	.662	.659
العبارة 03	24.959	9.350	.693	.645
العبارة 04	27.137	13.526	-.142-	.798

العبارة 05	25.219	9.841	.511	.683
العبارة 06	24.973	9.351	.574	.668
العبارة 07	25.226	10.066	.522	.682
العبارة 08	26.685	12.576	.047	.766

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach **المحور الرابع**	Nombre d'éléments
.777	7

Statistiques de total des éléments

المحور الرابع	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
العبارة 01	12.295	6.264	.542	.740
العبارة 02	12.253	6.728	.535	.743
العبارة 03	12.158	6.520	.551	.739
العبارة 04	12.068	7.016	.379	.772
العبارة 05	11.726	6.269	.555	.738
العبارة 06	11.890	6.622	.474	.754
العبارة 07	11.938	6.913	.469	.755

الملحق رقم 05: اختبار صدق الاتساق الداخلي لأداة لعبارات المحور الأول

Corrélations

اختبار الإتساق الداخلي لعبارات المحور الأول		v1	العبارة 01.	العبارة 02	العبارة 03	العبارة 04	العبارة 05	العبارة 06	العبارة 07
v1	Corrélation de Pearson	1	.422**	.529**	.577**	.554**	.678**	.677**	.692**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	146	146	146	146	146	146	146	246
العبارة 01	Corrélation de Pearson	.422**	1	.065	.122	.014	.184**	.175**	.130*
	Sig. (bilatérale)	.000		.313	.055	.829	.004	.006	.042
	N	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 02	Corrélation de Pearson	.529**	.065	1	.177**	.243**	.167**	.199**	.365**
	Sig. (bilatérale)	.000	.313		.005	.000	.009	.002	.000
	N	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 03	Corrélation de Pearson	.577**	.122	.177**	1	.240**	.266**	.279**	.290**
	Sig. (bilatérale)	.000	.055	.005		.000	.000	.000	.000
	N	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 04	Corrélation de Pearson	.554**	.014	.243**	.240**	1	.373**	.243**	.251**
	Sig. (bilatérale)	.000	.829	.000	.000		.000	.000	.000
	N	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 05	Corrélation de Pearson	.678**	.184**	.167**	.266**	.373**	1	.436**	.345**
	Sig. (bilatérale)	.000	.004	.009	.000	.000		.000	.000
	N	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 06	Corrélation de Pearson	.677**	.175**	.199**	.279**	.243**	.436**	1	.471**
	Sig. (bilatérale)	.000	.006	.002	.000	.000	.000		.000
	N	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 07	Corrélation de Pearson	.692**	.130*	.365**	.290**	.251**	.345**	.471**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.042	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	146	146	146	146	146	146	146	146

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم 06: اختبار صدق الاتساق الداخلي لأداة لعبارات المحور الثاني

Corrélations

المحور الثاني		v2	العبارة 01	العبارة 02	العبارة 03	العبارة 04	العبارة 05	العبارة 06	العبارة 07	العبارة 08	العبارة 09	العبارة 10	العبارة 11	العبارة 12
v2	Corrélation de Pearson	1	.178**	.648**	.673**	.343**	.455**	.733**	.725**	.748**	.795**	.707**	.165**	.155
	Sig. (bilatérale)		.005	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.009	.390
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 01	Corrélation de Pearson	.178**	1	-.015-	.046	.110	.106	.030	.124	.093	.057	-.088-	-.001-	-.106-
	Sig. (bilatérale)	.005		.811	.476	.085	.096	.643	.053	.148	.376	.166	.990	.097
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 02	Corrélation de Pearson	.648**	-.015-	1	.437**	.112	.129*	.383**	.386**	.396**	.469**	.499**	.090	.144*
	Sig. (bilatérale)	.000	.811		.000	.080	.043	.000	.000	.000	.000	.000	.160	.023
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 03	Corrélation de Pearson	.673**	.046	.437**	1	.040	.240**	.493**	.475**	.512**	.496**	.582**	-.061-	-.148-*
	Sig. (bilatérale)	.000	.476	.000		.535	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.339	.021
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 04	Corrélation de Pearson	.343**	.110	.112	.040	1	.048	.144*	.138*	.084	.177**	-.015-	.205**	.148*
	Sig. (bilatérale)	.000	.085	.080	.535		.449	.024	.030	.187	.005	.815	.001	.020
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 05	Corrélation de Pearson	.455**	.106	.129*	.240**	.048	1	.427**	.374**	.281**	.255**	.240**	-.112-	-.100-
	Sig. (bilatérale)	.000	.096	.043	.000	.449		.000	.000	.000	.000	.000	.080	.119
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 06	Corrélation de Pearson	.733**	.030	.383**	.493**	.144*	.427**	1	.666**	.557**	.580**	.518**	-.167-**	-.171-**
	Sig. (bilatérale)	.000	.643	.000	.000	.024	.000		.000	.000	.000	.000	.009	.007
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146

العبارة 07	Corrélation de Pearson	.725**	.124	.386**	.475**	.138*	.374**	.666**	1	.545**	.546**	.476**	-.117-	-.157-*
	Sig. (bilatérale)	.000	.053	.000	.000	.030	.000	.000		.000	.000	.000	.066	.014
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 08	Corrélation de Pearson	.748**	.093	.396**	.512**	.084	.281**	.557**	.545**	1	.707**	.550**	-.031-	-.130-*
	Sig. (bilatérale)	.000	.148	.000	.000	.187	.000	.000	.000		.000	.000	.632	.042
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 09	Corrélation de Pearson	.795**	.057	.469**	.496**	.177**	.255**	.580**	.546**	.707**	1	.658**	.003	-.131-*
	Sig. (bilatérale)	.000	.376	.000	.000	.005	.000	.000	.000	.000		.000	.958	.041
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 10	Corrélation de Pearson	.707**	-.088-	.499**	.582**	-.015-	.240**	.518**	.476**	.550**	.658**	1	-.034-	-.108-
	Sig. (bilatérale)	.000	.166	.000	.000	.815	.000	.000	.000	.000	.000		.601	.091
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 11	Corrélation de Pearson	.165**	-.001-	.090	-.061-	.205**	-.112-	-.167-**	-.117-	-.031-	.003	-.034-	1	.366**
	Sig. (bilatérale)	.009	.990	.160	.339	.001	.080	.009	.066	.632	.958	.601		.000
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 12	Corrélation de Pearson	.155	-.106-	.144*	-.148-*	.148*	-.100-	-.171-**	-.157-*	-.130-*	-.131-*	-.108-	.366**	1
	Sig. (bilatérale)	.390	.097	.023	.021	.020	.119	.007	.014	.042	.041	.091	.000	
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146	146

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم 07: اختبار صدق الاتساق الداخلي لأداة لعبارات المحور الثالث

Corrélations

اختبار الإتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث		v3	العبارة 01	العبارة 02	العبارة 03	العبارة 04	العبارة 05	العبارة 06	العبارة 07	العبارة 08
v3	Corrélation de Pearson	1	.737**	.749**	.738**	-.002-	.639**	.731**	.641**	.247**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.978	.000	.000	.000	.000
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 01	Corrélation de Pearson	.737**	1	.756**	.564**	-.130-*	.315**	.484**	.323**	.033
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.000	.041	.000	.000	.000	.602
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 02	Corrélation de Pearson	.749**	.756**	1	.644**	-.159-*	.360**	.494**	.301**	.018
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.000	.012	.000	.000	.000	.777
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 03	Corrélation de Pearson	.738**	.564**	.644**	1	-.140-*	.446**	.399**	.410**	.021
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000		.028	.000	.000	.000	.749
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 04	Corrélation de Pearson	-.002-	-.130-*	-.159-*	-.140-*	1	-.207-**	-.220-**	-.249-**	.193**
	Sig. (bilatérale)	.978	.041	.012	.028		.001	.001	.000	.002
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 05	Corrélation de Pearson	.639**	.315**	.360**	.446**	-.207-**	1	.401**	.564**	-.078-
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.001		.000	.000	.220
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 06	Corrélation de Pearson	.731**	.484**	.494**	.399**	-.220-**	.401**	1	.515**	.080
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.001	.000		.000	.209
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 07	Corrélation de Pearson	.641**	.323**	.301**	.410**	-.249-**	.564**	.515**	1	-.079-
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.215
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 08	Corrélation de Pearson	.247**	.033	.018	.021	.193**	-.078-	.080	-.079-	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.602	.777	.749	.002	.220	.209	.215	
	N	146	146	146	146	146	146	146	146	146

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم 08: اختبار صدق الاتساق الداخلي لأداة لعبارات المحور الرابع

Corrélations

اختبار الإتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع		v4	العبارة 01	العبارة 02	العبارة 03	العبارة 04	العبارة 05	العبارة 06	العبارة 07
v4	Corrélation de Pearson	1	.671**	.629**	.670**	.575**	.665**	.643**	.631**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 01	Corrélation de Pearson	.671**	1	.506**	.402**	.198**	.306**	.280**	.308**
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.000	.002	.000	.000	.000
	N	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 02	Corrélation de Pearson	.629**	.506**	1	.412**	.273**	.263**	.242**	.169**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.000	.000	.000	.000	.008
	N	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 03	Corrélation de Pearson	.670**	.402**	.412**	1	.435**	.293**	.222**	.225**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.000
	N	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 04	Corrélation de Pearson	.575**	.198**	.273**	.435**	1	.184**	.232**	.229**
	Sig. (bilatérale)	.000	.002	.000	.000		.004	.000	.000
	N	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 05	Corrélation de Pearson	.665**	.306**	.263**	.293**	.184**	1	.425**	.469**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.004		.000	.000
	N	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة 06	Corrélation de Pearson	.643**	.280**	.242**	.222**	.232**	.425**	1	.487**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.000
	N	146	146	146	146	146	146	146	146
العبارة07	Corrélation de Pearson	.631**	.308**	.169**	.225**	.229**	.469**	.487**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.008	.000	.000	.000	.000	
	N	146	146	146	146	146	146	146	146

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم 09: صدق الإتساق البنائي لمحاور الاستبيان

Corrélations

صدق الإتساق البنائي لمحاور الاستبيان		Total	v1	v2	v3	v4
total	Corrélation de Pearson	1	.714**	.724**	.726**	.742**
	Sig. (bilatérale)		.001	.000	.000	.004
	N	146	146	146	146	146
v1	Corrélation de Pearson	.714**	1	-.334-**	-.223-**	.407**
	Sig. (bilatérale)	.001		.000	.000	.000
	N	146	146	146	146	146
v2	Corrélation de Pearson	.724**	-.334-**	1	.558**	-.383-**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.000	.000
	N	146	146	146	146	146
v3	Corrélation de Pearson	.726**	-.223-**	.558**	1	-.176-**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000		.006
	N	146	146	146	146	146
v4	Corrélation de Pearson	.742**	.407**	-.383-**	-.176-**	1
	Sig. (bilatérale)	.004	.000	.000	.006	
	N	146	146	146	146	146

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم 10 : إختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة (كولمجروف– سمرنوف) (K-S à 1 échantillon)

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		NORMAL
	N	34
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	3.0886
	Ecart type	1.55984
Différences les plus extrêmes	Absolue	.099
	Positif	.094
	Négatif	-.099-
Statistiques de test		.099
Sig. asymptotique (bilatérale)		.200[c,d]

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

c. Correction de signification de Lilliefors.

d. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

المحور الأول		M1
N		7
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	4.4081
	Ecart type	.08623
Différences les plus extrêmes	Absolue	.292
	Positif	.163
	Négatif	-.292-
Statistiques de test		.292
Sig. asymptotique (bilatérale)		.073[c]

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

c. Correction de signification de Lilliefors.

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

المحور الثاني		M2
N		12
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	2.5320
	Ecart type	1.05516
Différences les plus extrêmes	Absolue	.202
	Positif	.202
	Négatif	-.121-
Statistiques de test		.202

Sig. asymptotique (bilatérale)	.188[c]

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

c. Correction de signification de Lilliefors.

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

المحور الثالث		M3
N		8
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	2.4080
	Ecart type	1.11780
Différences les plus extrêmes	Absolue	.252
	Positif	.252
	Négatif	-.188-
Statistiques de test		.252
Sig. asymptotique (bilatérale)		.142[c]

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

c. Correction de signification de Lilliefors.

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

المحور الرابع		M4
N		7
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	4.4237
	Ecart type	.13706
Différences les plus extrêmes	Absolue	.280
	Positif	.156
	Négatif	-.280-
Statistiques de test		.280
Sig. asymptotique (bilatérale)		.104[c]

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

c. Correction de signification de Lilliefors.

الملحق رقم 11 : اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة Explorer

Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
NORMAL	34	100.0%	0	0.0%	34	100.0%

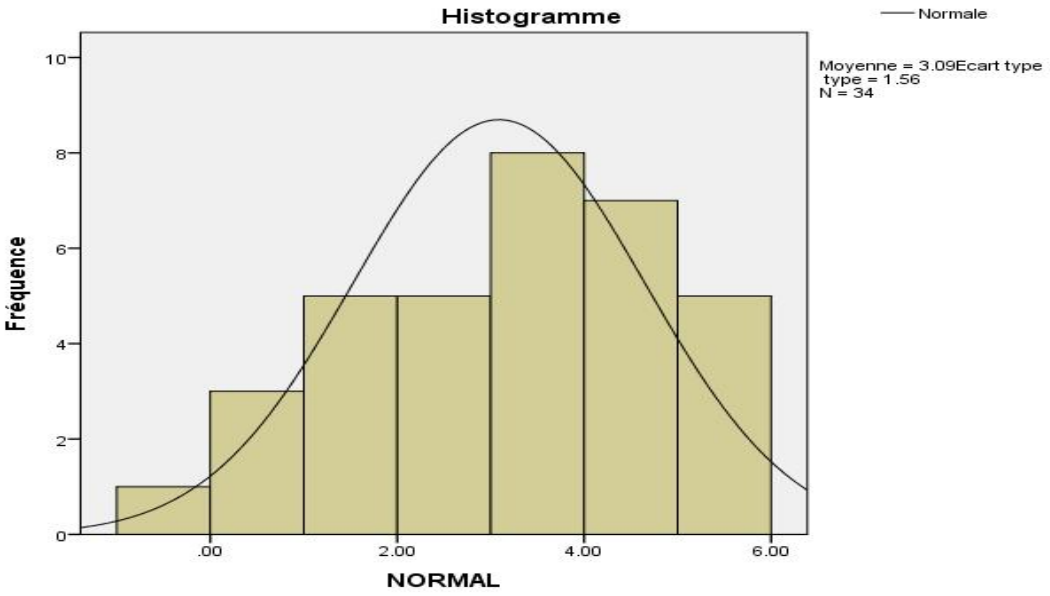
Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
NORMAL	.099	34	.200*	.964	34	.322

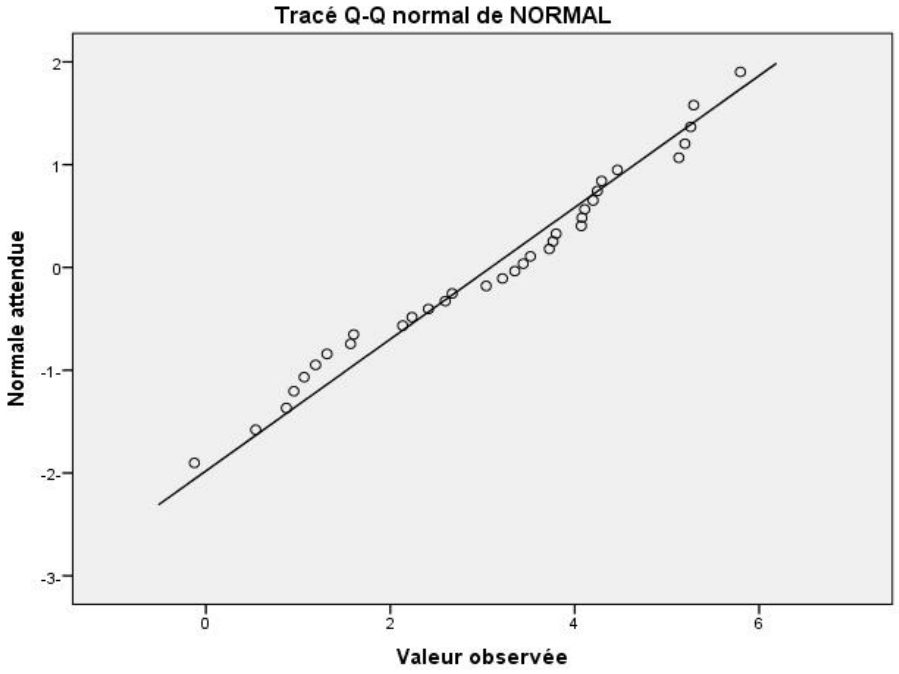
*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم 12: المدرج التكراري والمنحنى البياني للتوزيع الطبيعي



المنحنى البياني لتوزيع الطبيعي



الملحق رقم 13 : التكرارات والمتوسطات الحسابية والإنحرافات لعبارات المحور الأول

Statistiques

المحور الأول	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
العبارة 01	146	0	4.260	.9969
العبارة02	146	0	4.329	.8061
العبارة 03	146	0	4.521	.7631
العبارة 04	146	0	4.432	.9749
العبارة 05	146	0	4.452	1.0244
العبارة 06	146	0	4.438	.9320
العبارة 07	146	0	4.425	.9085

لم تعد المحاسبة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية مناسبة لتكون أساسا للقياس المحاسبي.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	14	9.6	9.6	9.6
	محايد	16	11.0	11.0	20.5
	موافق	34	23.3	23.3	43.8
	موافق بشدة	82	56.2	56.2	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

فرض ثبات وحدة النقد (تجاهل أي تغيرات تطرأ على الأسعار) لمبدأ التكلفة التاريخية فرضية غير منطقية في ظل واقع اقتصادي ومالي شديد التغيرات.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	8	5.5	5.5	5.5
	محايد	7	4.8	4.8	10.3
	موافق	60	41.1	41.1	51.4
	موافق بشدة	71	48.6	48.6	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية يوفر معلومات صالحة فقط في تاريخ القياس.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	.7	.7	.7
	محايد	18	12.3	12.3	13.0
	موافق	30	20.5	20.5	33.6
	موافق بشدة	97	66.4	66.4	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

عدم دلالة القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية على الوضعية المالية للمؤسسة وعدم إمكانية إستخامها لإجراء عملية المقارنة الزمنية فيما بينها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	12	8.2	8.2	8.2
	محايد	15	10.3	10.3	18.5
	موافق	17	11.6	11.6	30.1
	موافق بشدة	102	69.9	69.9	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

لا تساعد المعلومات الناتجة عن التكلفة التاريخية في ترشيد إتخاد القرار، و التنبؤ بالأرباح والخسائر المستقبلية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	4	2.7	2.7	2.7
	غير موافق	8	5.5	5.5	8.2
	محايد	10	6.8	6.8	15.1
	موافق	20	13.7	13.7	28.8
	موافق بشدة	104	71.2	71.2	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

إستخدام التكلفة التاريخية في القياس يؤدي إلى عدم الدقة في القياس لنشاط المؤسسة بسبب عدم التجانس في مقابلة الايرادات المقيمة بالقيمة الجارية مع المصروفات المقيمة بالتكلفة التاريخية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	12	8.2	8.2	8.2
	محايد	9	6.2	6.2	14.4
	موافق	28	19.2	19.2	33.6
	موافق بشدة	97	66.4	66.4	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

ينتج عن إستخدام التكلفة التاريخية عدم كفاية مخصصات الاهتلاكات والمؤونات عند تجديد أصول المؤسسة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	12	8.2	8.2	8.2
	محايد	6	4.1	4.1	12.3
	موافق	36	24.7	24.7	37.0
	موافق بشدة	92	63.0	63.0	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

الملحق رقم 14 : التكرارات والمتوسطات الحسابية والإنحرافات لعبارات المحور الثاني

Statistiques

المحور الثاني	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
العبارة 01	146	0	2.164	.4553
العبارة 02	146	0	1.986	.7877
العبارة 03	146	0	1.630	.5634
العبارة 04	146	0	2.295	.7256
العبارة 05	146	0	2.226	.7858
العبارة 06	146	0	2.014	1.0634
العبارة 07	146	0	2.062	.9485
العبارة 08	146	0	1.664	.5787
العبارة 09	146	0	1.658	.5178
العبارة 10	146	0	1.740	.5879
العبارة 11	146	0	4.116	1.0069
العبارة 12	146	0	4.555	.7431

تحتوي المناهج المحاسبية في مؤسسات التعليم الاكاديمي في الجزائر على المفاهيم المرتبطة بالقيمة العادلة وطرق تطبيقها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	118	80.8	80.8	82.9
	محايد	23	15.8	15.8	98.6
	موافق	2	1.4	1.4	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

هناك توافق وترحيب كبير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة CNC ومنظماته الفرعية حول نجاعة وضرورة استخذام القيمة العادلة في القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	37	25.3	25.3	25.3
	غير موافق	83	56.8	56.8	82.2
	محايد	17	11.6	11.6	93.8
	موافق	9	6.2	6.2	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

هناك تنظيم دورات تكوينية وملتقيات علمية حول القيمة العادلة بشكل مستمر بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	80	54.8	54.8	54.8
	غير موافق	60	41.1	41.1	95.9
	محايد	6	4.1	4.1	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

يقدم النظام المحاسبي المالي في الجزائر مفهوما واضحا حول القيمة العادلة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	12	8.2	8.2	8.2
	غير موافق	90	61.6	61.6	69.9
	محايد	33	22.6	22.6	92.5
	موافق	11	7.5	7.5	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

يتميز مفهوم القيمة العادلة بالشيوع والانتشار الكبير بين ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	27	18.5	18.5	18.5
	غير موافق	64	43.8	43.8	62.3
	محايد	50	34.2	34.2	96.6
	موافق	5	3.4	3.4	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

يعتبر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري محفز لإستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	36	24.7	24.7	24.7
	غير موافق	63	43.2	43.2	67.8
	محايد	29	19.9	19.9	87.7
	موافق	18	12.3	12.3	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

يوفر النظام المحاسبي المالي الجزائري الإجراءات والآليات الواجب اتخذها عند القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	49	33.6	33.6	33.6
	غير موافق	51	34.9	34.9	68.5

	محايد	34	23.3	23.3	91.8
	موافق	12	8.2	8.2	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

يعطي النظام المحاسبي الجزائري الأولوية للقيمة العادلة عند التقييم المحاسبي للأصول والخصوم.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	81	55.5	55.5	55.5
	غير موافق	57	39.0	39.0	94.5
	محايد	8	5.5	5.5	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

يلزم النظام المحاسبي المالي الجزائري المؤسسات بضرورة استخدام محاسبة القيمة العادلة في القياس.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	90	61.6	61.6	61.6
	غير موافق	53	36.6	36.6	97.9
	محايد	3	2.1	2.1	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

يواكب المجلس الوطني للمحاسبة CNC ومنظماته الفرعية كل التطورات المرتبطة بمفاهيم القيمة العادلة وتعديلات المعايير الدولية الخاصة بها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	86	58.9	58.9	58.9
	غير موافق	49	33.6	33.6	92.5
	محايد	11	7.5	7.5	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

هناك نقص في الكوادر المهنية والخبراء المتخصصين في تحديد القيمة العادلة في ظل البيئة الجزائرية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	12	8.2	8.2	8.2
	محايد	30	20.5	20.5	28.8
	موافق	71	48.6	48.6	77.4
	موافق بشدة	33	22.6	22.6	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

هناك صعوبة بالغة في تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية نتيجة لعدم توفر معلومات مناسبة يمكن الإعتماد عليها لأغراض القياس، والتكلفة المحتمل تكبدها في سبيل القياس بالقمة العادلة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	2	1.4	1.4	1.4
	محايد	10	6.8	6.8	8.2
	موافق	37	25.3	25.3	33.6
	موافق بشدة	97	66.4	66.4	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

الملحق رقم 15 : التكرارات والمتوسطات الحسابية والإنحرافات لعبارات المحور الثالث

Statistiques

المحور الثالث	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
العبارة 01	146	0	1.651	.5941
العبارة 02	146	0	1.555	.7523
العبارة 03	146	0	1.493	.5901
العبارة 04	146	0	4.445	.9023
العبارة 05	146	0	1.781	1.2176
العبارة 06	146	0	1.658	.6263
العبارة 07	146	0	1.651	.7843
العبارة 08	146	0	3.938	1.0186

تلائم حالة السوق المالي في الجزائر سهولة تطبيق القيمة العادلة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	77	52.7	52.7	52.7
	غير موافق	60	41.1	41.1	93.8
	محايد	9	6.2	6.2	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

تلائم وضعية القطاع المالي والمصرفي الجزائري الحالي تطبيق القيمة العادلة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	81	55.5	55.5	55.5
	موافق غير	54	37.0	37.0	92.5
	محايد	8	5.5	5.5	97.9
	موافق	1	.7	.7	98.6
	بشدة موافق	2	1.4	1.4	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

يمتاز السوق الجزائري الحالي بالكفاءة الذي تتحدد فيه أسعار وفق العرض والطلب عند إجراء عملية تبادل أصل أو تسوية التزام بين متعاملين بعيدا عن التدخل الحكومي والإحتكار في تحديدها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	81	55.5	55.5	55.5
	موافق غير	58	39.7	39.7	95.2
	محايد	7	4.8	4.8	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

استخدام القيمة العادلة يزيد من تكلفة جمع واعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية للمؤسسة في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية الحالية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2.1	2.1	2.1
	غير موافق	2	1.4	1.4	3.4
	محايد	17	11.6	11.6	15.1
	موافق	29	19.9	19.9	34.9
	موافق بشدة	95	65.1	65.1	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

هناك ظروف تنافسية ملائمة في إنتاج السلع والخدمات للأسواق الجزائرية التي تساعد في تحقيق المنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي و تأثير الاحتكار، لتسهيل تطبيق القيمة العادلة.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	87	59.6	59.6	59.6
	غير موافق	31	21.2	21.2	80.8

	محايد	14	9.6	9.6	90.4
	موافق	1	.7	.7	91.1
	موافق بشدة	13	8.9	8.9	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

تلائم ارتفاع نسب التضخم و اعتماد التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي في الجزائر توفير المعلومات ملائمة وذات مصداقية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	72	49.3	49.3	49.3
	غير موافق	62	42.5	42.5	91.8
	محايد	12	8.2	8.2	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

تلائم مصداقية وموثوقية المعلومات المنشورة من قبل الهيئات المعتمدة والمتخصصة في الاقتصاد الجزائري تطبيق القيمة العادلة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	79	54.1	54.1	54.1
	غير موافق	39	26.7	26.7	80.8
	محايد	28	19.2	19.2	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

هناك تخوف من طرف المجتمع المالي الجزائري من عواقب تطبيق القيمة العادلة وتحمل أعباء إضافية جراء إعادة التقييم.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	5	3.4	3.4	3.4
	محايد	65	44.5	44.5	47.9
	موافق	66	45.2	45.2	93.1
	موافق بشدة	10	6.9	6.9	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

الملحق رقم 16 : المتوسطات الحسابية والإنحرافات لعبارات المحورالرابع

Statistiques

المحور الرابع	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
العبارة 01	146	0	4.397	.7472
العبارة 02	146	0	4.562	.6536
العبارة 03	146	0	4.500	.7451
العبارة 04	146	0	4.466	.7980
العبارة 05	146	0	4.137	1.1898
العبارة 06	146	0	4.425	1.0428
العبارة 07	146	0	4.479	.9189

عدم موافقة المشرع الجبائي الجزائري للقياس المحاسبي بالقيمة القيمة العادلة وتمسكه بالتكلفة التاريخية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	2.7	2.7	2.7
	محايد	11	7.5	7.5	10.3
	موافق	54	37.0	37.0	47.3
	موافق بشدة	77	52.7	52.7	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

عدم إعطاء القيمة العادلة حقها في النصوص القانونية واعتبارها كأداة لمراجعة التقييمات المستندة على التكلفة التاريخية.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	.7	.7	.7
	محايد	10	6.8	6.8	7.5
	موافق	41	28.1	28.1	35.6
	موافق بشدة	94	64.4	64.4	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

عدم إصدار معايير محلية خاصة بالقيمة العادلة تلائم البيئة الجزائرية يصعب ويزيد من تكلفة استخدامها لدى المؤسسات.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	1.4	1.4	1.4
	محايد	16	11.0	11.0	12.3
	موافق	35	24.0	24.0	36.3
	موافق بشدة	93	63.7	63.7	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

عدم إلزامية المشرع الجزائري باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يضيق من استخدمها.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	1.4	1.4	1.4
	محايد	22	15.1	15.1	16.4
	موافق	28	19.2	19.2	35.6
	موافق بشدة	94	64.4	64.4	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

إعتبار القيمة العادلة أداة لتحيين ينقص من قيمتها وقابلية استخدامها للقياس المحاسبي لدى المهنيين.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	9	6.2	6.2	6.2
	محايد	40	27.4	27.4	33.6
	موافق	87	59.6	59.6	93.2
	موافق بشدة	10	6.8	6.8	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

إعطاء المشرع الجزائري الأولوية للتقييم بالقيمة العادلة لبعض العناصر في القوائم المالية يضيق من إنتشار هذا المفهوم واستخدامه.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	6	4.1	4.1	4.1
	غير موافق	1	.7	.7	4.8
	محايد	22	15.1	15.1	19.9
	موافق	13	8.9	8.9	28.8
	موافق بشدة	104	71.2	71.2	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

إقتصار تطبيق مفهوم القيمة العادلة على بعض العناصر جعلها غير مفعّلة وغير مقبولة في الممارسات المحاسبية لتعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتفعيل القياس المحاسبي.

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	3	2.1	2.1	2.1
	محايد	25	17.1	17.1	19.2
	موافق	14	9.6	9.6	28.8
	موافق بشدة	104	71.2	71.2	100.0
	Total	146	100.0	100.0	

الملحق رقم 17: اختبار One semple T-Test للفرضية الأولى

Statistiques sur échantillon uniques

الفرضية الأولى (المحور الأول)

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
M1	7	4.4081	.08623	.03259

Test sur échantillon unique

الفرصية الأولى	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
M1	43.205	6	.000	1.40814	1.3284	1.4879

الملحق رقم 18: اختبار One semple T-Test للفرضية الثانية

Statistiques sur échantillon uniques

الفرضية الثانية (المحور الثاني)

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
M2	12	2.5320	1.05516	.30460

Test sur échantillon unique

الفرضية الثانية	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
M2	-1.536-	11	.153	-.46800-	-1.1384-	.2024

الملحق رقم 19: اختبار One semple T-Test للفرضية الثالثة

Statistiques sur échantillon uniques

الفرضية الثالثة(المحور الثالث)

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
M3	8	2.4080	1.11780	.39520

Test sur échantillon unique

الفرضية الثالثة	Valeur de test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
M3	-1.498-	7	.178	-.59200-	-1.5265-	.3425

الملحق رقم 20: اختبار One semple T-Test للفرضية الرابعة

Statistiques sur échantillon uniques

الفرضية الرابعة (المحور الرابع)

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
M4	7	4.4237	.13706	.05180

Test sur échantillon unique

الفرضية الرابعة	Valeur de test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
M4	27.483	6	.000	1.42371	1.2970	1.5505

الملحق رقم 21: جدول T الجدولية

t Table

cum. prob	$t_{.50}$	$t_{.75}$	$t_{.80}$	$t_{.85}$	$t_{.90}$	$t_{.95}$	$t_{.975}$	$t_{.99}$	$t_{.995}$	$t_{.999}$	$t_{.9995}$
one-tail	0.50	0.25	0.20	0.15	0.10	0.05	0.025	0.01	0.005	0.001	0.0005
two-tails	1.00	0.50	0.40	0.30	0.20	0.10	0.05	0.02	0.01	0.002	0.001
df											
1	0.000	1.000	1.376	1.963	3.078	6.314	12.71	31.82	63.66	318.31	636.62
2	0.000	0.816	1.061	1.386	1.886	2.920	4.303	6.965	9.925	22.327	31.599
3	0.000	0.765	0.978	1.250	1.638	2.353	3.182	4.541	5.841	10.215	12.924
4	0.000	0.741	0.941	1.190	1.533	2.132	2.776	3.747	4.604	7.173	8.610
5	0.000	0.727	0.920	1.156	1.476	2.015	2.571	3.365	4.032	5.893	6.869
6	0.000	0.718	0.906	1.134	1.440	1.943	2.447	3.143	3.707	5.208	5.959
7	0.000	0.711	0.896	1.119	1.415	1.895	2.365	2.998	3.499	4.785	5.408
8	0.000	0.706	0.889	1.108	1.397	1.860	2.306	2.896	3.355	4.501	5.041
9	0.000	0.703	0.883	1.100	1.383	1.833	2.262	2.821	3.250	4.297	4.781
10	0.000	0.700	0.879	1.093	1.372	1.812	2.228	2.764	3.169	4.144	4.587
11	0.000	0.697	0.876	1.088	1.363	1.796	2.201	2.718	3.106	4.025	4.437
12	0.000	0.695	0.873	1.083	1.356	1.782	2.179	2.681	3.055	3.930	4.318
13	0.000	0.694	0.870	1.079	1.350	1.771	2.160	2.650	3.012	3.852	4.221
14	0.000	0.692	0.868	1.076	1.345	1.761	2.145	2.624	2.977	3.787	4.140
15	0.000	0.691	0.866	1.074	1.341	1.753	2.131	2.602	2.947	3.733	4.073
16	0.000	0.690	0.865	1.071	1.337	1.746	2.120	2.583	2.921	3.686	4.015
17	0.000	0.689	0.863	1.069	1.333	1.740	2.110	2.567	2.898	3.646	3.965
18	0.000	0.688	0.862	1.067	1.330	1.734	2.101	2.552	2.878	3.610	3.922
19	0.000	0.688	0.861	1.066	1.328	1.729	2.093	2.539	2.861	3.579	3.883
20	0.000	0.687	0.860	1.064	1.325	1.725	2.086	2.528	2.845	3.552	3.850
21	0.000	0.686	0.859	1.063	1.323	1.721	2.080	2.518	2.831	3.527	3.819
22	0.000	0.686	0.858	1.061	1.321	1.717	2.074	2.508	2.819	3.505	3.792
23	0.000	0.685	0.858	1.060	1.319	1.714	2.069	2.500	2.807	3.485	3.768
24	0.000	0.685	0.857	1.059	1.318	1.711	2.064	2.492	2.797	3.467	3.745
25	0.000	0.684	0.856	1.058	1.316	1.708	2.060	2.485	2.787	3.450	3.725
26	0.000	0.684	0.856	1.058	1.315	1.706	2.056	2.479	2.779	3.435	3.707
27	0.000	0.684	0.855	1.057	1.314	1.703	2.052	2.473	2.771	3.421	3.690
28	0.000	0.683	0.855	1.056	1.313	1.701	2.048	2.467	2.763	3.408	3.674
29	0.000	0.683	0.854	1.055	1.311	1.699	2.045	2.462	2.756	3.396	3.659
30	0.000	0.683	0.854	1.055	1.310	1.697	2.042	2.457	2.750	3.385	3.646
40	0.000	0.681	0.851	1.050	1.303	1.684	2.021	2.423	2.704	3.307	3.551
60	0.000	0.679	0.848	1.045	1.296	1.671	2.000	2.390	2.660	3.232	3.460
80	0.000	0.678	0.846	1.043	1.292	1.664	1.990	2.374	2.639	3.195	3.416
100	0.000	0.677	0.845	1.042	1.290	1.660	1.984	2.364	2.626	3.174	3.390
1000	0.000	0.675	0.842	1.037	1.282	1.646	1.962	2.330	2.581	3.098	3.300
z	0.000	0.674	0.842	1.036	1.282	1.645	1.960	2.326	2.576	3.090	3.291
	0%	50%	60%	70%	80%	90%	95%	98%	99%	99.8%	99.9%
	Confidence Level										

الملحق رقم 22: قائمة المحكمين

الرقم	إسم ولقب الأستاذ	الرتبة العلمية	الجامعة
01	سليمان بلعور	أستاذ	غرداية
02	محمد عجيلة	أستاذ	غرداية
03	خالد جمال الجعارات	أستاذ	جامعة الشرق الأوسط – الأردن–
04	بلخير بكاري	أستاذ	ورقلة
05	بوحفص رواني	أستاذ محاضر " أ "	غرداية
06	خالد مقدم	أستاذ محاضر " أ "	ورقلة
07	آدم حديدي	أستاذ محاضر " أ "	الجلفة
08	رزق الشحنة	أستاذ محاضر " أ "	المعهد العالي للدراسات النوعية الجيزة – مصر–