وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص: علوم التسيير

بعنوان:

طرق القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي من منظور معايير الإبلاغ المالي الدولية و حدود تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية

– دراسة استبيانيه –

إعداد الطالب:
بوشاكر جلول

تحت إشراف:
أ.د/ عجيلة محمد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: الخميس 21 أكتوبر 2021

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرقم	الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
01	بن نوي مصطفى	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية	رئيسا
02	عجيلة محمد	أستاذ	جامعة غرداية	مشرفا ومقررا
03	سعيداني محمد السعيد	أستاذ محاضر أ	جامعة الأغواط	مشرفا مساعدا
04	شرع يوسف	أستاذ محاضر أ	جامعة غرداية	مناقشا
05	زرقون محمد	أستاذ	جامعة ورقلة	مناقشا
06	الهلة محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

الإهـــــــــداء

إيمانا منا أنه ليس العمل الأول و الأخير بحول الله، ارتأينا أن نهدي عملا لكل عزيز أو غالي

لذلك أهدي هذا العمل إلى من كان لهـا الأثر البالغ في إنجازه

إلى من كانت الحلو في مر زماني ، و النور في ظلام أيامي

إلى من كانت سندي و محفزي و مصدر إلهامي

إلى من تواضعت و سخرت نفسها حتى لتكون ساعتي و منبهي و أجندة أيامي

إلى من تحملت غضبي و كثيرا من جنوني و ثقل أوهامي

إلى التي أغار حتى من كتابة صفتها أو حرف من اسمها

إليها أهدي هذا العمل.

جلول

شكر و عرفان

أتوجه بكل عبارات الشكر و الامتنان:

- إلى من يجب له الشكر و الحمد و الثناء كله، إلى من أفضل شكره و حمده و دعائه والتضرع إليه عندما أخلوا إليه.

- إلى المشرف الأستاذ الدكتور عجيلة محمد، لقبوله الإشراف على هذا العمل ونصائحه القيمة التي عبَّدت لنا طريق إتمام هذا العمل؛

- إلى مساعد المشرف الدكتور سعيداني محمد السعيد الذي تقاسم معنا حتى القلق، و ذَّلل علينا الكثير من صعوبات و عراقيل البحث؛

- إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة و تمحيص ومناقشة هذا العمل؛

- إلى كل من ساعدني بالكثير أو بالقليل على إنجاز هذا البحث، و أخص بالذكر الزملاء: الدكتور سايب عبد الله ، الدكتور بوبكر بوسالم، و الكثير ممن تعذر علينا ذكرهم.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على بدائل القياس المحاسبي المعتمدة لقياس بنود قائمة المركز المالي بالتركيز على الطريقتين الأكثر قبولا و جدلا في الفكر المحاسبي و هما التكلفة التاريخية و القيمة العادلة، هاتين الأخيرتين تم تسليط الضوء عليهما كما عرّفتهما و تناولتهما معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية وكما استعملتهما حسب مختلف مراحل قيس بنود قائمة المركز المالي وكل هذا من أجل الوقوف على البديل الأنسب و الذي يمكن تطبيقه بفاعلية في البيئة المحاسبية الجزائرية مع الحفاظ على خاصيتي الملائمة و الموثوقية.

ولتحقيق هذه الأهداف و اختبار فرضيات الدراسة تم إجراء دراسة استبيانيه في حدود عدد الإجابات التي تم الحصول عليها، حيث تم تصميم استبانه لهاذ الغرض وزعت على عينة من مختلف الفاعلين في الميدان المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، و ذلك لمعرفة مدى جاهزية هذه الأخيرة لتطبيق منهج القيمة العادلة و كذا درجة و سلامة تطبيقها في الوقت الراهن بنموذجيها سواء التي تستند إلى قيم السوق أو التي لا تستند لذلك.

وأهم ما توصلت إليه الدراسة هو عدم جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق منهج القيمة العادلة لعدة عوائق على رأسها غياب سوق مالي نشط ، و من جهة أخرى غياب خاصية الموثوقية بالاعتماد على نموذج القيمة العادلة بالقيم التي لا تستند للسوق و ذلك للنقص في الكوادر المؤهلة للقياس إضافة إلى ارتفاع درجة التحيز في ظل هذه البيئة المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: قائمة المركز المالي، قياس محاسبي، بدائل القياس المحاسبي، تكلفة تاريخية، قيمة عادلة، معايير المحاسبة الدولية، معايير الإبلاغ المالي الدولية.

Abstract

This study aims to highlight the accounting measurement alternatives adopted to measure the items of the financial position list by focusing on the two most acceptable and controversial methods of accounting thought, which are historical cost and fair value. These two methods have been highlighted as defined and addressed by the International Accounting and Financial Reporting Standards, and used them according to the various stages of the financial status list item measurement, and all this in order to identify the most appropriate alternative that can be applied effectively in the Algerian accounting environment while preserving the properties of suitability and reliability.

To achieve these objectives and test the hypotheses of the study, a survey study was conducted within the range of answers obtained. A questionnaire was designed for this purpose, and was distributed to a sample of the various actors in the accounting field in the Algerian accounting environment, in order to know the extent of their readiness to apply the fair value approach, as well as the degree and the safety of its current application, in its two models, whether based on market values or not based on it.

The main conclusion of the study was that the Algerian accounting environment was not ready to apply the fair value approach, due to several obstacles, primarily the absence of an active financial market and, on the other hand, the absence of the reliability characteristic based on the fair value model with values that are not based on the market, due to the lack of managerial staff qualified to apply the measurement, beside of the high degree of bias in the context of this accounting environment.

Keywords: Financial Position List, Accounting Measurement, Accounting Measurement Alternatives, Historical Cost, Fair Value, International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards.

قائمة المحتويات

المحتويات	الصفحة
الإهداء	III
شكر و عرفان	IV
الملخص	V
قائمة المحتويات	VII
قائمة الجداول	XI
قائمة الأشكال	XIII
قائمة الملاحق	XIV
قائمة الاختصارات	XV
المقدمة	أ – ر
الفصل الأول: مدخل حول قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية	**(02-26)**
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية	03
1- تعريف الإطار المفاهيمي للقوائم المالية و بيان أهميته	03
2- الغرض من الإطار المفاهيمي و التعريف بوضعه الحالي	03
3- مستخدمو المعلومات المحاسبية	04
4- الصفات النوعية للمعلومات المالية	07
5- عناصر القوائم المالية و شروط الاعتراف بها و أساليب قياسها	09
المبحث الثاني: خلفية عامة عن القوائم المالية و فق المعيار المحاسبي الدولي IAS1	**13**
1- تحديد نطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS1 "عرض القوائم المالية"	13
2- أهداف القوائم المالية و مسؤولية إعدادها	14
3- بيان مكونات القوائم المالية	15
4- الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية	16
المبحث الثالث: دراسة قائمة المركز المالي (تعريفها، مزاياها، بنودها و كيفية عرضها)	**19**
1- تعريف قائمة المركز المالي	19
2- مزايا قائمة المركز المالي	19
3- بنود قائمة المركز المالي و كيفية عرضها	20
خلاصة الفصل	26

الفصل الثاني: الإطار النظري و المفاهيمي لعملية القياس المحاسبي	(48-28)
تمهيد	28
المبحث الأول: القياس المحاسبي (مفهومه، أركانه، متطلباته و أساليبه)	**29**
1- تعريف القياس المحاسبي	29
2- الأركان الأساسية لعملية القياس المحاسبي	30
3- متطلبات القياس المحاسبي	31
4- أساليب القياس المحاسبي	33
المبحث الثاني: التحيز في القياس المحاسبي	**36**
1- مفهوم الخاصية محل القياس	36
2- مصادر تحيز القياس المحاسبي	36
3- أشكال تحيز القياس المحاسبي	39
4- مشاكل القياس المحاسبي	41
المبحث الثالث: عرض و تحليل طريقة أو نموذج التكلفة التاريخية القاعدية	**44**
1- مفهوم طريقة التكلفة التاريخية	44
2- مميزات طريقة التكلفة التاريخية	44
3- مبررات طريقة التكلفة التاريخية	45
4- الانتقادات الموجهة لنموذج التكلفة التاريخية	46
خلاصة الفصل	48
الفصل الثالث: طرق القياس المحاسبي في ظل التغيرات في مستوى الأسعار	**(77-50)**
تمهيد	50
المبحث الأول: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة	**51**
1- طبيعة طريقة التكلفة التاريخية المعدلة	51
2- آليات تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة	52
3- مزايا و عيوب طريقة التكلفة التاريخية المعدلة	55
المبحث الثاني: طريقة التكلفة (القيمة) الجارية و القيمة الجارية المعدلة	**57**
1- نموذج القيمة الجارية	57
2- طريقة القيمة الجارية المعدلة	62
3- مقارنة و تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل التغيرات في مستوى الأسعار	66
المبحث الثالث: أهم مفاهيم منهج القيمة العادلة و مزاياها و أوجه قصورها	**70**
1- مفهوم القيمة العادلة	70

2- مبررات و أهداف تطبيق القيمة العادلة	72
3- مميزات نموذج القيمة العادلة	72
4- مداخل قياس القيمة العادلة	73
5- محددات استعمال منهج القيمة العادلة	75
خلاصة الفصل	77
الفصل الرابع: قياس بنود قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)	**(104-79)**
تمهيد	79
المبحث الأول: القياس المحاسبي للأصول الثابتة الملموسة و غير الملموسة	**80**
1- الاعتراف المبدئي بالأصول الثابتة الملموسة و الأصول غير الملموسة	80
2- تقييم الأصول الثابتة الملموسة و الأصول غير الملموسة	82
3- حساب الاهتلاك، الإطفاء و انخفاض القيمة	85
المبحث الثاني: القياس المحاسبي للمخزونات و الأصول المالية المتداولة و غير المتداولة	**88**
1- تقييم الأصول المالية غير المتداولة	88
2- تقيم المخزون	91
3- تقيم الأصول المالية المتداولة	93
المبحث الثالث: القياس المحاسبي لبنود الخصوم (الالتزامات)، و حقوق الملكية	**97**
1- تقييم حقوق الملكية (رؤوس الأموال الخاصة)	97
2- تقيم الالتزامات المحتملة و المخصصات أو المؤونات	99
3- الضرائب المؤجلة كالتزام (خصوم)	100
4- تقييم القروض و الالتزامات المالية الأخرى	102
خلاصة الفصل	104
الفصل الخامس: الدراسة الاستبيانيه – حدود التطبيق	**(147-106)**
تمهيد	106
المبحث الأول: عرض الاستبيان	**107**
1- مجتمع و عينة الدراسة	107
2- صعوبات الدراسة	108
3- هيكل الاستبيان	109
4- كشف نوع توزيع بيانات المستجوبين و تحديد أساليب المعالجة الإحصائية	110
المبحث الثاني: صدق وثبات آداة الدراسة (الاستبيان)	**114**
1- الصدق الظاهري للاستبيان	114
2- صدق الاتساق الداخلي لعبارات محاور الاستبيان	114

3- صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان	121
4- درجة ثبات أداة الدراسة (الاستبيان)	122
المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة الاستبيانيه و اختبار الفرضيات	**125**
I - الوصف الإحصائي لخصائص عينة الدراسة	125
II- العرض و التحليل الوصفي لاتجاهات المستجوبين نحو عبارات ومحاور استبيان الدراسة	129
III-اختبار فرضيات الدراسة	134
خلاصة الفصل	147
الخاتمة	149
قائمة المراجع	155
الملاحق	160

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	عناصر القوائم المالية	14
02	الحد الأدنى من البنود الواجب عرضها في قائمة المركز المالي حسب IAS1	24
03	التمييز بين البنود النقدية و غير النقدية للأصول و الخصوم	53
04	المركز النقدي للمنشأة حسب حالة الوضع الاقتصادي العام	54
05	كيفية حساب المكسب أو الخسارة لصافي الأصول النقدية بموجب طريقة التكلفة التاريخية المعدلة	54
06	الطرق الفرعية المختلفة للتعبير عن القيمة الجارية	58
07	تأثر قائمة المركز المالي على ضوء بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم	65
08	المقارنة بين بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم	68
09	أهم تعاريف القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية	71
10	بيان عدد المختصين المشكلين لعينة الدراسة	108
11	الأوزان المعطاة للبدائل وفق مقياس ليكرت الخماسي	109
12	نتائج كشف نوع توزيع بيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان	111
13	الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول	116
14	الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني	117
15	الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث	119
16	الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع	120
17	صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة	121
18	قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان	123
19	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة نحو عبارات المحور الأول	129
20	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة نحو عبارات المحور الثاني	130
21	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة نحو عبارات المحور الثالث	132
22	نتائج تحليل إجابات أفراد العينة نحو عبارات المحور الرابع	133
23	نتائج تحليل اختبار الفرضية الأولى	136
24	نتائج تحليل الدلالة الإحصائية لإجابات المستجوبين على ما تضمنته عبارات المحور الأول	137
25	نتائج تحليل اختبار الفرضية الثانية	139
26	نتائج تحليل الدلالة الإحصائية لإجابات المستجوبين على ما تضمنته عبارات المحور الثاني	140
27	نتائج تحليل اختبار الفرضية الثالثة	141
28	نتائج تحليل الدلالة الإحصائية لإجابات المستجوبين على ما تضمنته عبارات المحور الثالث	143

29	نتائج تحليل اختبار الفرضية الرابعة	144
30	نتائج تحليل الدلالة الإحصائية لإجابات المستجوبين على ما تضمنته عبارات المحور الرابع	145
31	ملخص لنتائج اختبار الفرضيات	146

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	ركائز عملية القياس المحاسبية	37
02	توزيع أفراد العيمة حسب المتغيرات الشخصية	125
03	توريع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	126
04	توريع أفراد العينة حسب متغير التخصص	127
05	توريع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	127
06	توريع أفراد العينة حسب متغير الاطلاع و دورة التكوين	128

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق	الصفحة
01	استمارة الاستبيان	160
02	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	166
03	مخرجات برنامج SPSS	167

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	الجمعية المحاسبية الأمريكية
ASC	Accounting Standard Committee	لجنة المعايير المحاسبية في بريطانيا
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASs	International Accounting Standards	معايير المحاسبية الدولية
IFRSs	International Financial Reporting Standards	معايير الإبلاغ المالي الدولية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي الجزائري
SPSS	Social Sciences Program Statistical	البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية

المقدمة

توطئة:

إن الأنظمة المحاسبية المنتجة للقوائم المالية تختلف من بلد لآخر بسبب اختلاف المبادئ و الممارسات المحاسبية التي تقوم عليها فهي مكيفة للاستجابة للأهداف ا لمحاسبية المرسومة في كل دولة مما يجعل القوائم المالية غير متجانسة عبر دول العالم و هذا الأمر يصعب على المستخدمين عملية قراءة و استغلال المعلومات المالية المحتوات فيها.

و قد نتج عن هذا الوضع معلومة مالية غير موثوق بها في الأسواق الدولية أمام المستثمرين و وضع قيود أمام دخول المؤسسات إلى أسواق مالية دولية متطورة بسب متطلبات هذه الأسواق بالتقيد بالقواعد المحاسبية المطبقة في البلد التي تتبع له تلك الأسواق، كما نتج عن هذا الوضع صعوبات لدى الشركات المتعددة الجنسيات في عملية إعداد القوائم المجمعة لفروع تخضع لأنظمة محاسبية مختلفة و تنتج قوائم مالية غير متجانسة مما يفرض عليها القيام بتعديلات قبل عملية التجميع.

ونظرا لمجموعة من الأسباب منها ما سبق، أصبحت المحاسبة أمام حتمية التطور حيث شهدت نهاية القرن العشرين جهودا متسارعة بهدف إيجاد مرجعية محاسبية عالمية يستند إليها في وضع المبادئ و قواعد القياس المحاسبية و إيجاد لغة مشتركة لجميع القوائم المالية التي تعدها مختلف المؤسسات الاقتصادية عبر العالم وجعل المعلومة المالية ذات مصداقية وقابلية للمقارنة ومفهومة لجميع المستخدمين باختلاف أهدافهم و هو ما مهد لظهور معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS).

و من بين أهم النقاط التي جاءت بها هذه المعايير هي استحداث طرق قياس جديدة لعناصر القوائم المالية فبعدما كان الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية كمبدأ أساسي في عملية التقييم أصبح هذا المبدأ غير قادر على إعطاء صورة حقيقية عن المؤسسة وذلك لعدة عوامل أهمها أثر التغيرات السعرية أو ظاهرة التضخم و تأثير العرض و الطلب على أصول المؤسسة.

و الجزائر كغيرها من الدول النامية سعت إلى مواكبة هذا التطور المحاسبي و الاتجاه نحو التوحيد المحاسبي الدولي فباشرت مجموعة من الإصلاحات نتج عنها صدور النظام المحاسبي المالي و الذي شرع في تطبيقه بداية من سنة 2010 و هو الذي تبنى المعايير المحاسبية الدولية و اعتبرها مرجعيته الأولى و الأساسية، وقد جاء بمفاهيم جديدة منها طرق القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية من منظور معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، انطلاقا من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة، لكن

البيئة المحاسبية الجزائرية بكل ظروفها و جوانبها قد جعل من الصعب تطبيق بعض طرق القياس المحاسبي هذه خاصة و أنها معدة لبيئة دول متقدمة.

إشكالية الدراسة:

تتلخص مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

ما هي حدود التطبيق الفعلي و السليم لطرق القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي المعتمدة ضمن معايير التقارير المالية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية ؟

و تندرج ضمن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية نوردها فيما يلي:

- هل الطرق التقليدية للقياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي كالتكلفة التاريخية و التكلفة التاريخية المعدلة بالمستويات العامة للأسعار لازالت مناسبة لمتغيرات البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية؟
- هل توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الشروط الكافية لتطبيق طريقة القيمة العادلة لقياس بنود قائمة المركز المالي كما جاءت بها معايير التقارير المالية الدولية؟
- هل يمكن تطبيق نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي في المحيط المالي الجزائري الحالي؟
- هل يتم التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند إلى السوق في قياس بنود قائمة المركز المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

فرضيات الدراسة:

كإجابة مؤقتة عن الأسئلة المطروحة سابقا وضعنا الفرضيات التالية:

- لم تعد الطرق التقليدية للقياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي كالتكلفة التاريخية و التكلفة التاريخية المعدلة بالمستويات العامة للأسعار مناسبة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية .
- لا تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية على المتطلبات و الشروط الكافية لتطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس بنود قائمة المركز المالي.
- يمكن تطبيق نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي في ظل المحيط المالي الجزائري الحالي.

- يتم التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند إلى السوق في قياس بنود قائمة المركز المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

مبررات الدراسة:

- تم اختيار الموضوع لأسباب ذاتية مرتبطة بالرغبة في البحث و الاطلاع على مثل هذه الأمور.
- أما الأسباب الموضوعية فتتعلق بمهنة المحاسبة في الجزائر و ما تعانيه من صعوبات في مجال مواكبة ما هو حاصل من اجتهادات من هيئات المحاسبة الدولية على صياغة معايير المحاسبة الدولية و إعادة النظر المستمرة فيها.

كذلك الصعوبات التي تعانيها الجزائر في توفير مناخ استثماري جذاب للشركات الأجنبية التي تعزف عن الاستثمار في الجزائر.

أهمية الدراسة:

- يستمد البحث أهميته من الدور الهام الذي تحظى به المحاسبة في تسيير المؤسسة الاقتصادية.
- كما يستمد البحث أهميته من تعاظم دور المعلومة المالية في تنشيط سوق المال.
- يستمد البحث أهميته أيضا من الدور الذي قد يلعبه الاستثمار الأجنبي في التنمية الاقتصادية في الدول المستضيفة و هذا الأخير يتطلب مناخ استثماري ملائم من أهم مميزاته توفر نظام معلومات محاسبي كفؤ و فعال.
- كما تكمن أهمية البحث في تطوير نظم محاسبية ذات كفاءة و فعالية، و هذا متاح في ظل الهيئات المحاسبية الدولية المدعومة بإمكانيات و خبراء في هذا المجال، مما يمكن للدول النامية الاستفادة منها في تطوير نظمها المحاسبية المحلية التي من الصعب تحقيقها فيما لو اعتمدت على إمكانياتها الذاتية.
- الحاجة إلى أن يكون الإصلاح المحاسبي في الجزائر دائما يساير و يواكب المعايير المحاسبية الدولية في ظل المستجدات التي تطرأ على بيئة الأعمال المحلية و الدولية.

أهداف الدراسة:

الهدف من هذه الدراسة هو إبراز طرق القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي المعتمدة في معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية و الطرق التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي و حدود تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية، بالإضافة إلى الوصول إلى الأهداف التالية:

- التعريف بطرق القياس المحاسبي الأكثر استعمالا ومواضع وكيفيات تطبيقها.
- التعرف على مدى تطبيق أو التحكم في تطبيق طريقة القيمة العادلة في القياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- الوقوف على عراقيل وعقبات التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية.
- محاولة التشجيع وإيجاد الحلول اللازمة لتطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بمستوى موثوقية وملائمة جيد وبأقل تحيز.

حدود الدراسة:

- شملت الحدود المكانية للدراسة الإستبيانيه شقين:

- تم استقصاء آراء لعينة من الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات بطريقة عشوائية <<في الجزائر ككل>>، و ذلك بالاعتماد على منشور وزارة المالية (المقرر رقم 03 المؤرخ في 23 جانفي 2020) المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط سنة 2020.
- تم أيضا استقصاء آراء عينة من الأساتذة الباحثين و محاسبي الشركات بالاعتماد على الطريق القصدية، حيث ركزنا على أكاديميين تخصصهم أو مجال اهتمامهم الرئيسي المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية، و كذلك اخترنا محاسبين رئيسيين في شركات أكثر نشاطا، حيث تم اختيار هؤلاء الأكاديميين و المحاسبين في ولاية المسيلة و الولايات المجاورة لها (برج بوعريريج، سطيف، باتنة، البويرة)، و تم اختيار هذه الولايات بسب قرب المسافة و إمكانية التجاوب نظرا لتعدد الزملاء الذين ساعدونا في ذلك.

- أما فيما يخص الحدود الزمنية فقد أجريت الدراسة الإستبيانيه بداية من توزيع الاستبيان إلى غاية الاستلام و المعالجة من بداية شهر سبتمبر 2020 إلى غاية نهاية شهر أفريل 2021.

منهج الدراسة وأدواتها:

سيتم الاعتماد في هذا الموضوع على ما يلي:

- المنهج الوصفي التحليلي في الفصول الأربعة الأولى لتقديم مدخل حول القوائم المالية قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ثم الاطار النظري و المفاهيمي لعملية القياس المحاسبي ثم عرض و تحليل لبدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم، ثم قياس بنود قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، حيث يتم التطرق إلى أغلب بنود قائمة المركز المالي وكيفية قياسها.
- أما في الفصل الخامس وبعد التمهيد بعرض حال واقع بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية تم ضمنه تقديم استبيان وهذا لمحاولة قياس حدود وإمكانيات تطبيق طرق القياس المحاسبي و بالأخص القيمة العادلة لتقييم بنود قائمة المركز المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية، حيث ستوزع هذه الاستبانة على عينة من الأساتذة الجامعيين الذين لديهم اهتمامات محاسبية و محافظي الحسابات ومحاسبو الشركات (أكاديميين و مهنيين)، حيث أن مجتمع الدراسة هو مجموع الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر.

الدراسات السابقة:

تعددت الدراسات و التحاليل خاصة في العشر سنوات الأخيرة حول موضوع طرق القياس المحاسبي لا سيما نموذج القيمة العادلة و التي تستخدم في قياس بنود القوائم المالية و ذلك لكي تصبح هذه القوائم تعطي صورة صادقة و عرض عادل للوضع المالي للمنشأة الاقتصادية تُمكن جميع المستخدمين أو المستفيدين من اتخاذ قراراتهم اتجاه المؤسسة سواء القرارات التسييرية (فيما يخص إدارة المؤسسة نفسها)، أو القرارات الاستثمارية أو التمويلية من الغير و غيرها.

- عالجت هذه الدراسات عدة إشكاليات يمكن تلخيصها في الآتي:

- إشكالية مدى إمكانية أسواق الدول الناشئة في قياس القيمة العادلة لأسهمها بطريقة صحيحة وملائمة، باعتبارها أحد المشاكل التي تواجهها اقتصاديات الأسواق الصغيرة الناشئة في إطار تبني و تطبيق معايير التقارير المالية الدولية و قد عالج هذه الإشكالية عدد من الدراسات الأجنبية خاصة.

- الإشكالية المتعلقة بالجدل العلمي القائم بين تطبيق مبدأ القيمة العادلة أو التكلفة التاريخية، أو كلاهما لقياس و تقييم بنود القوائم المالية، و واقع هذا في بيئة الأعمال الجزائرية، بالإضافة إلى رؤية المشرع الجزائري لهذا الموضوع.
- إشكالية عدم توفر الأرضية المناسبة في الجزائر لاستخدام نموذج القيمة العادلة و المعوقات التي تواجه تطبيقه، و أهمية تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري(SCF) لنموذج القيمة العادلة و علاقته بتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
- إشكالية أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، أي مدى تأثير النموذج على خاصية الملائمة و الموثوقية للمعلومات المفصح عنها.

- أجرت أغلب الدراسات في هذا الموضوع دراساتها الميدانية بالاعتماد:

- إما عن طريق المقابلة مع عدد المسيرين الماليين و محاسبي الشركات أو محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين لمعرفة آرائهم سعيا لمحاولة الإجابة عن الاشكاليات الفرعية و الفرضيات المرتبطة بالإشكاليات الرئيسية السابقة.
- إما عن طريق استبانة موجهة لعينة من محافظي الحسابات و محاسبي الشركات و حتى المحاسبين المعتمدين و في أحيان قليلة الأساتذة الباحثين و ذلك للإجابة عن الإشكاليات الفرعية و الفرضيات المرتبطة بالإشكاليات الرئيسية السابقة.

- توصلت هذه الدراسات إلى مجموعة من النتائج و التي كثيرا ما كانت متشابهة و يمكن تلخيصها فيما يلي:

- أهملت الجزائر كغيرها من الدول النامية الجوانب المتعلقة بتهيئة الجو الاقتصادي الملائم لتطبيق نموذج القياس بالقيمة العادلة.
- عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي الجزائري(SCF) لمستجدات معايير التقارير المالية الدولية، حيث لم يتم تحديثه منذ صدوره.
- البيئة الاقتصادية و الثقافية و القانونية و المهنية غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.
- عدم التجانس بين التشريعات الجبائية و نموذج القيمة العادلة.
- المشرع الجزائري يبقى متحفظا فيما يخص إلزامية تطبيق القيمة العادلة، و النصوص القانونية اللازمة المفسرة لحالات و كيفيات و مواضع تطبيقها.

- خرجت الدراسات السابقة بعدة توصيات يمكن إيجازها فيما يلي:

- ضرورة تحسين أو تكييف البيئة المحاسبية خاصة و بيئة الأعمال عامة مع متطلبات تطبيق نموذج القياس بالقيمة العادلة.
- ضرورة تفعيل و تنشيط أداء البورصة في الجزائر و غيرها من الدول التي تسعى لتبني معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية.
- تكييف التشريعات الجبائية و غيرها من القوانين التي تمس مهنة المحاسبة بما يتناسب مع تطبيق نموذج القيمة العادلة.
- تشجيع المؤسسات غير المدرجة في البورصة و حثها على الدخول للبورصة، و إلزام المؤسسات المدرجة فيها بتطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي.

مساهمة الدراسة:

في حدود المسح الذي قام به الباحث فإن هذه الدراسة هي امتداد للدراسات السابقة، إنما ركزت هذه الدراسة على بعض الجوانب التي أهملتها الدراسات السابقة:

- تناولت الدراسة القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي، بينما تكلمت الدراسات السابقة عن القياس المحاسبي لكل القوائم المالية، مما جعل الدراسة أكثر تخصصا.
- تناولت الدراسة النظرية مجمل طرق القياس المحاسبي بدءا من التكلفة التاريخية و التكلفة التاريخية المعدلة ثم التكلفة الجارية و وصولا إلى القيمة العادلة، بينما تناولت مجمل الدراسات السابقة فقط نموذج القيمة العادلة و التكلفة التاريخية.
- ركزت الدراسات السابقة على إشكالية عدم توفر سوق نشط لتطبيق القيمة العادلة، بينما تطرقت الدراسة الحالية إضافة إلى ذلك إلى إشكالية التطبيق السليم من عدمه لنموذج القيمة العادلة بالقيم التي لا تعتمد على السوق في البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية.
- تختلف الدراسة في بعض النتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة و لعل أهمها درجة التطبيق السليم الحالي للقيمة العادلة التي لا تعتمد على قيم السوق.
- جوهر توصيات هذه الدراسة يختلف كثيرا عن جوهر توصيات الدراسات السابقة التي رأت أنه يتوجب تكييف البيئة الاقتصادية و المحاسبية و المالية مع متطلبات تطبيق نموذج القياس بالقيمة العادلة، بينما رأت هذه الدراسة أن تكييف البيئة الاقتصادية و المالية و المحاسبية يتطلب وقتا كبيرا و نهضة

في عدة مجالات، و أنه في المرحلة الحالية الأنسب هو تكييف أو استحداث نموذج قيمة عادلة يتناسب مع مؤهلات الجزائر كغيرها من الدول النامية، خاصة بالسعي لتوفير المتطلبات اللازمة للتطبيق المرن و السليم لنموذج القيمة العادلة التي لا تعتمد على قيم السوق.

تقسيمات الدراسة:

يتم تقسيم الدراسة إلى خمسة فصول متكاملة فيما بينها إلى جانب عرض النتائج و التوصيات التي سيتم التوصل إليها.

الفصل الأول: مدخل حول قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية

تطرقنا في هذا الفصل لعرض الإطار المفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية الذي جاءت به لجنة معايير المحاسبة الدولية و مكونات هذه القوائم و فروض و مبادئ وضعها، وهذا بالتركيز على قائمة المركز المالي (الميزانية)، و هذا كمدخل حول جانب مكمل لما بعد مرحلة القياس المحاسبي لهذه القائمة و هو عرضها و الإفصاح المتعلق بها.

الفصل الثاني: الاطار النظري و المفاهيمي لعملية القياس المحاسبي

تم في هذا الفصل تفصيل و شرح مفهوم القياس المحاسبي و أركانه و متطلباته و أساليبه و مرورا بالتحيز في القياس المحاسبي ومصادره و أشكاله و المشاكل التي يسببها في موضوعية القياس المحاسبي، وصولا إلى عرض و تحليل لطريقة التكلفة التاريخية القاعدية من مفهومها و مبرراتها و وصولا إلى عيوبها و محدوديتها.

الفصل الثالث: طرق القياس المحاسبي في ظل التغيرات في المستوى العام الأسعار

تطرقنا في هذا الفصل إلى عرض و تحليل للطرق الأشهر استعمالا في القياس المحاسبي و التي حاولت أن تحل محل طريقة التكلفة التاريخية القاعدية محاولة لتجاوز عيوبها، و ذلك انطلاقا من نموذج التكلفة التاريخية المعدلة إلى نموذج القيمة الجارية و وصولا إلى طريقة أو منهج القيمة العادلة انطلاقا من طبيعة وآليات تطبيق كل طريقة و وصولا إلى تحديد إجابياتها و أوجه قصورها.

الفصل الرابع: قياس بنود قائمة المركز المالي وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية

تطرقنا في هذا الفصل إلى كيفية قياس أهم بنود قائمة المركز المالي (الميزانية) وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، حيث تطرقنا إلى قياس الأصول الملموسة و غير الملموسة (المادية)، ثم قياس المخزونات و الأصول المالية المتداولة و غير المتداولة و في الأخير قياس بنود الخصوم (الالتزامات) و حقوق الملكية

الفصل الخامس: الدراسة الإستبيانيه – حدود التطبيق –

سنقدم في هذا الفصل استبيان و الذي سنحاول من خلاله قياس حدود و إمكانيات تطبيق طرق القياس المحاسبي و بالأخص نموذج القيمة العادلة وذلك في البيئة المحاسبية الجزائرية سواء نموذج القيمة العادلة الذي يعتمد على قيم السوق أو الذي لا يعتمد عليها و معرفة مدى تطابق وجهة نظرنا مع مجتمع الدراسة حول جملة من القضايا المرتبطة بطرق القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي، حيث أن مجمع الدراسة يتمثل في مجموع الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر.

الفصل الأول

تمهيد:

تعد القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون و المحللون الماليون و السلطات الضريبية و غيرها من الأطراف المهتمة بأمر المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بها أو بهم، و رغم وجود تشابه في طبيعة المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة التي تحتاجها الأطراف المختلفة، إلا أن هناك بالمقابل بعض الاختلافات في احتياجات تلك الأطراف من المعلومات، فقد يحتاج المستثمرون بعض المعلومات التي قد تختلف عن المعلومات التي يحتاجها المقرضون أو التي تحتاجها السلطات الضريبية، و لصعوبة إعداد مجموعة من القوائم المالية تلبي احتياجات كل الأطراف، يتم إعداد قوائم مالية واحدة تدعى القوائم ذات الغرض العام، بحيث تلبي احتياجات كل الأطراف الخارجية المهتمة بأمر المؤسسة، كما قد تلبي احتياجات الأطراف الداخلية للمؤسسة.

و من ضمن القوائم المالية نجد قائمة المركز المالي و التي توفر معلومات هامة يستفيد منها جل الأطراف، و حتى تكون هذه القائمة كذلك سعت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، بتقديم معايير تمثل توجيهات تشكل المرجع الذي يستند إليه معدوها عند التعامل مع الأحداث المالية من اعتراف و قياس و إفصاح....الخ.

و من خلال هذا الفصل سوف نتطرق للإطار الفكري للقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية و تقديم خلفية عامة عن القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) المتعلق بعرض القوائم المالية، و بالإضافة إلى ما سبق و بما أن قائمة المركز المالي هي محور هذا البحث و التي يتم من خلالها توصيل أهم نتائج القياس المحاسبي في شكل معلومات و بيانات إلى الأطراف المستفيد منها، فسوف نتطرق إلى هذه القائمة من حيث بنود ما وشكلها و طرق عرضها.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

لكي يتم قراءة القوائم المالية لا بد لها من إطار يتضمن القواعد العامة التي تم إعدادها استناد لها، فهو لازم لفهمها وتحليلها كي يفرق القارئ (المستفيد) بين قوائم مالية أعدت وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) وقوائم مالية أعدت وفق معايير أخرى، و سنتطرق في هذا البحث إلى جوانب الإطار المفاهيمي للقوائم المالية من منظور معايير الإبلاغ المالي الدولية.

1. تعريف الإطار المفاهيمي للقوائم المالية و بيان أهميته:

يمكن تعريف الإطار المفاهيمي للقوائم المالية بأنه الإطار الذي يحدد المفاهيم الأساسية التي تحكم إعداد و عرض القوائم المالية المعدة للمستخدمين الخارجيين.[1]

ويعتبر من الأهمية بمكان التعرف على الإطار المفاهيمي للقوائم المالية، حيث يتم تصور مجموعة من الفرضيات يتمخض عن تطبيقها ما تتضمنه القوائم المالية من معلومات، ضف إلى ذلك كيفية الوصول إلى هذه المعلومات من خلال المعالجات المحاسبية التي نصت عليها معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs.

كذلك يعتبر الإطار المفاهيمي للقوائم المالية فلك تسبح فيه المعايير، وحدودا لكيفية صياغة أي معيار، بالرغم من أنه لا يعتبر معيار مستقل بحد ذاته، إلا أنه يعتبر جزء من كل معيار، و مرجع لما لم يتم التطرق إليه في المعايير، و لذلك تعتبر قراءته و فهمه من لوازم فهم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs.[2]

2. الغرض من الإطار المفاهيمي و التعريف بوضعه الحالي:

يعني الإطار المفاهيمي للقوائم المالية المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد و عرض القوائم المالية التي تعد للمستخدمين الخارجيين و بذلك يؤدي الإطار مجموعة من الأغراض ترتبط بمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRSs و هي:[3]

[1] خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ج1، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2017، ص 75.
[2] نفس المرجع السابق، ص 76.
[3] آيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي (خلال الفترة 2010-2013)، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2013-2014، ص 148.

- يقوم الإطار المفاهيمي بدور الدليل الذي يسترشد به مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في عملية إصدار معايير جديدة و حتى مراجعة المعايير التي سبق إعدادها؛
- تزويد الجهات الواضعة للمعايير الوطنية كالمنظمات المهنية، مثل مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) وغيرها من المنظمات، إضافة إلى الحكومات المحلية التي تسعى لتنظيم مهنة المحاسبة، بالمفاهيم المحاسبية العامة المقبولة عموما لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛
- يساعد الإطار المفاهيمي المستخدمين الخارجيين في فهم و ترجمة المعلومات المالية المتضمنة في التقارير المالية؛
- في حالة عدم وجود معيار أو تفسير يتعلق بعملية معينة بحد ذاتها، فإن الإطار المفاهيمي يساعد في التعامل مع هذه الحالات التي لم تشملها المعايير الدولية كما يساعد معدي القوائم المالية عند تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- يزود الإطار المفاهيمي المهتمين بالمعايير الدولة لإعداد التقارير المالية (آلية الصياغة، الهدف من المعيار، التطوير،...الخ)؛
- يساعد موقفي الحسابات و المراجعين بضرورة التحقق من مدى التزام المؤسسات باتباع المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد و تجهيز التقارير المالية.

و حاليا يوجد مشروع لوضع إطار مفاهيمي مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) لتقريب وجهات النظر حول الفروقات في المفاهيم المحاسبية الأساسية و ذلك بما يكفل مستقبلا تقليص الفجوة بين المعايير التي يتم وضعها من قبلهما في كيفية المعالجة والعرض ومتطلبات القياس والإفصاح وغيرها.

3. مستخدمو المعلومات المحاسبية:

تهدف المحاسبة بشكل أساسي إلى إظهار الوضعية المالية للمؤسسة من خلال إمداد قوائم مالية تعبر و بصدق عن حقيقة المركز المالي لها و بالتالي إعطاء أساس صلب لمستخدمي المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات[1]، و تتنوع فئات مستخدمي المعلومات المحاسبية و عموما يمكن تصنيفها إلى فئتين هما المستخدمين الداخليين و المستخدمين الخارجيين و سنتطرق لهم في ما يلي:

[1] أحمد صالح عطية، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 4.

1.3 المستخدمين الداخليين:

تحصر فئة المستخدمين الداخليين في إدارة المؤسسة، و تمثل الإدارة الوكيل عن الملاك في استخدام و إدارة مواردهم التي استثمروها في المؤسسة، وفي ضوء الأداء الاقتصادي للمؤسسة يتم تقييم أداء الإدارة، وعادة ما يسعى المديرون لتحقيق أعلى أداء اقتصادي ممكن، لأن ذلك ينعكس إيجابا على استقرارهم الإداري و المهني و المادي بما يستفيدون منه من مكافآت و حوافز يرتبط غالبيتها بصافي الأرباح و قيمة المبيعات و غيرها.

2.3 المستخدمين الخارجيين:

أ. **أصحاب الملكية (في حالة شركات الأشخاص):** يعتمدون على المعلومة المحاسبية للتعرف على مدى القدرة على تحقيق أهداف الشركة و كذا القدرة على الوفاء بالالتزامات و تحقيق و توزيع الأرباح، كمؤشر في استمرارهم في هذا المشروع أو استرداد أموالهم جزئيا أو كليا في المستقبل.

ب. **المساهمون (في حالة شركات المساهمة):** يهتم المساهمون و مستشاريهم بالمخاطر و العوائد المتعلق بالأسهم[1]، كما يهتم المساهمون بنفس المعلومات التي يهتم بها أصحاب الملكية السابقة الذكر.

ت. **المستثمرون المحتملون:** يمكن استفادة هذه الفئة من المعلومات المحاسبية في إمكانية التنبؤ بأوضاع المؤسسة مستقبلا، خصوصا فيما يتعلق بيسرها المالي و ربحيتها بما يمكنهم من اتخاذ قرارات الاستثمار من عدمها.

ث. **الدائنون:** تحتاج فئة الدائنون التجاريون إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه، بينما يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض و الفوائد المشتقة عليه في الوقت المناسب.

ج. **العملاء(الزبائن):** يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية الإنتاج و بيع سلعها.[2]

[1] شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2012، ص 36.
[2] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية و العلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط3، 2014، ص 5.

ح. **الجهات الحكومية:** تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد و بالتالي بأنشطة المؤسسات المختلفة، وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه و تنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية و كذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي وما يماثلها.[1]

خ. **اتحادات و نقابات العمال:** من المعروف أن العمال يقدمون خدماتهم مقابل عائد لهذه الخدمات و المتمثل في الأجور و الرواتب و الحوافز بالإضافة إلى المنح وفي ظل اقتصاد السوق توجد للعمال نقابات و اتحادات عمالية تدافع عن مصالحهم و غالبا ما يكون لدى هذه المنظمات مستشار مالي يقرأ القوائم المالية للمؤسسة و يحلل ما تحتويه من معلومات للوقوف على الأداء الاقتصادي للمؤسسة و معدلات نموه، و المؤشرات المالية للمؤسسة و ذلك بغرض نصح إدارة النقابات و الاتحادات العمالية فيما يتعلق بعقود بالعمل و التفاوض على الأجر و المساومة على الحوافز.

د. **الجمهور العام:** تؤثر المؤسسات على الجمهور العام بطرق متعددة فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، و قد تساعد البيانات المالية للجمهور العام عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة و المستجدات المتعلق بأنشطتها وفرص ازدهارها.[2]

وما تجدر الإشارة إليه أنه يتعدد مستخدمو المعلومات المالية حيث يعتبر كل من يتخذ القوائم المالية لدراسة أو تحليل أو اتخاذ قرارات هو مستخدم للمعلومات المالية، و لا يمكن حصر هذه الفئات، وما تم التطرق إليه سابقا يقتصر على الفئات الرئيسية للمستخدمين و الذين هم بحاجة إلى معلومات عن موارد المؤسسة لتقييم توجهاتها فيما يتعلق بتدفقاتها النقدية المستقبلية، كيفية تنفيذ إدارة المؤسسة بكفاءة وفعالية لاستخدام الموارد المتاحة للمؤسسة.

و لا يمكن للقوائم المالية أن تؤدي إلى التزويد بكامل المعلومات التي يستند إليها المستخدمون في اتخاذ قراراتهم، كون القوائم المالية تبين الآثار المالية للأحداث و العمليات السابقة، بينما تتعلق القرارات التي يقوم المستخدمون باتخاذها بالمستقبل، كذلك تزود القوائم المالية بمعلومات غير مالية محدودة.[3]

[1] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 37.
[2] نفس المرجع السابق، ص 37.
[3] خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ج1، مرجع سبق ذكره، ص 81.

4. الصفات النوعية للمعلومات المالية:[1]

الصفات النوعية للمعلومات المالية تعرف بأنها صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية حتى تكون مفيدة و يمكن استخدامها كأساس سليم لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة من قبل مستخدمي القوائم المالية، و هذه الخصائص التي تجعل هذه الصفات مفيدة للمستعملين لها هي:

1.4 الصفات الأساسية (الجوهرية):

أ. **الملاءمة** (Relevance):[2] يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة و ذات صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه من طرف مستخدمي القوائم المالية و حتى تكتسب هذه المعلومات صفة الملائمة يجب أن تكون مؤثرة في عملية اتخاذ القرار، حيث تساعد المستخدمين على تقييم الماضي و الحاضر و التنبؤ بالمستقبل أو تأكيد أو تصحيح عمليات التقييم السابقة.

ب. **الأهمية النسبية** (Materiality): وترتبط الأهمية النسبية بصفة الملائمة حيث من الضروري عرض المعلومات التي يؤدي حذفها أو شطبها إلى تأثير سلبي على القرارات المتخذة حتى لو كان ذلك من قبل فئة معينة من مستخدمي هذه المعلومات لغايات اتخاذ القرارات، وتعني الأهمية النسبية باعتبار إلغاء أو عدم ذكر بعض البنود مهما إذا كانت تؤثر منفردة أو مجتمعة على القرارات الاقتصادية للمستخدمين و المستندة إلى القوائم المالية.[3]

ت. **التمثيل الصادق** (Representational faithfulness):

ما يعرض في التقارير المالية يترجم الأحداث و الظواهر الاقتصادية المؤثرة في المؤسسة و تعرض هذه الأحداث في شكل معلومات مالية و حتى تكون المعلومات المالية مفيدة ليس أن تتميز بخاصية الملائمة فقط بل يجب كذلك أن تمثل بصدق تلك الأحداث و الظواهر الاقتصادية و تحقق خاصية التمثيل الصادق، و ذلك بتحقق الخصائص الفرعية التالية:[4]

- **الاكتمال أو الشمولية:** وهي أن يتضمن التقرير المالي جميع المعلومات اللازمة و الضرورية لمساعدة المستخدمين على فهم الظواهر المعبر عنها بتلك المعلومات، بما في ذلك تقديم الوصف و الشروح اللازمة؛

---

[1] IFRS Faundation, the conceptual for financial reporting, take from the official website of IFRS fraundation: www.IFRS.org the link: www.eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf at 19-02-2017.

[2] Robert Obert, Pratiques des normes IFRS, Dunod 4ème édition, France, 2008, p 59.

[3] خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ج1، مرجع سبق ذكره، ص 87.

[4] حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية و البيئية الجزائرية، متطلبات التطبيق و التوافق، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2012-2013، ص 70.

- **الحياد:** وهو أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد التقارير المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المالية على حساب أطراف أخرى أو لخدمة هدف محدد، أو يتم التلاعب بها بقصد زيادة احتمالية أن تؤثر تلك المعلومات على المستخدمين بشكل مرغوب أو غير مرغوب، و إنما تعد التقارير المالية للاستخدام العام دون أي تحيز؛
- **الخلو من الأخطاء:** وهي تعني عدم وجود خطأ أو إهمال عند عملية وصف الظواهر الاقتصادية، ولا يقصد هنا بالخلو من الأخطاء أن تكون عملية الوصف و التقدير مثالية في مجملها، فالتوقعات المستقبلية لا يمكن خلوها من أي خطأ، لكن يجب أن لا يكون الخطأ فيها مهما لدرجة تأثيره في عملية صناعة القرارات.

2.4 الصفات الداعمة (المعززة):

وهي مجموعة من الخصائص التي يجب توفرها في المعلومات المالية و لكن ليس بنفس درجة أهمية الصفات الأساسية، و تعزز هذه الصفات من جدوى وفائدة المعلومات التي تتميز بالملاءمة و التمثيل الصادق، و هذه الصفات هي:

أ. **قابلية المقارنة (Comparability):**[1] يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة الاقتصادية، أو مقارنة القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية مع القوائم المالية لمؤسسة أخرى و لنفس الفترة، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار و التمويل و تتبع أداء المؤسسة الاقتصادية ومركزها المالي من فترة لأخرى أو إجراء المقارنة بين المؤسسة المختلفة.

- وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات.
- كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى، و تصنيف البنود و لا يسمح للمؤسسة الاقتصادية بتغيير السياسات المحاسبية إلا في ظروف محددة تحقق خاصية الملاءمة و

[1] محمد أبو نصار و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 10.

الموثوقية أو كمتطلب لتشريع محلي أو متطلب لمعيار دولي و كما ورد في معيار المعالجة الدولي (IAS8).

ب. **قابلية التحقق** (Verifiablility): تساعد قابلية التحقق المستخدمين على التأكد من أن المعلومات المالية تمثل بصدق الوصف الصحيح للظواهر الاقتصادية موضوع الاهتمام قبلهم، و تقتضي عملية التحقق أنه إذا قام معدو تقارير مالية آخرون أو ملاحظون مستقلون بمعالجة نفس الظواهر الاقتصادية فإنهم سيحصلون على نفس النتائج التي حصلت عليها إدارة الوحدة الاقتصادية المعنية.

ت. **التوقيت المناسب** (Timeliness): ويرتبط هذا العنصر بخاصيتي الملاءمة و الموثوقية حيث يفترض بالمعلومات أن تصل متخذي القرارات في الوقت الذي تؤثر فيه مثل هذه المعلومات على القرارات المتخذة ذات العلاقة بها دونما تأخير، و بذات الوقت فلا يجب أن تفقد موثوقيتها، أي لا يؤثر الاستعجال بالحصول على المعلومات على تمثيلها الصادق ودقتها و حيادها.[1]

ث. **قابلية الفهم** (Undersstandability): هي قابلية الفهم من جانب المستخدمين للقوائم المالية، حول المعلومات الواردة في هذه القوائم، و لهذا الغرض فإنه يفترض أن يكون المستخدم على دراية كافية بالأنشطة التجارية و الاقتصادية و المحاسبية، و أن تكون لديهم الرغبة لدراسة المعلومات بعناية، و مع ذلك فإنه لا يجوز استبعاد أية معلومات تتعلق بمسائل معقدة و تعتبر ملاءمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية بمعرفة المستخدمين بحجة أنه قد يصعب على بعض المستخدمين فهمها.

5. عناصر القوائم المالية و شروط الاعتراف بها و أساليب قياسها:

1.5 عناصر القوائم المالية:

الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية يصف عناصر القوائم المالية على أنها خلاصة العمليات المالية و الأحداث التي قامت بها الوحدة الاقتصادية و يمكن تقسيم عناصر القوائم المالية إلى قسمين رئيسيين يتم عرضهما فيما يلي:[2]

أ. **عناصر متعلقة بالمركز المالي:**

- **الأصول:** هي عبارة عن مورد يقع تحت سيطرة المؤسسة الاقتصادية نتيجة لأحداث سابقة و من المتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية في المستقبل لهذه المؤسسة؛

[1] خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ج1، مرجع سب ذكره، ص 91.
[2] حمزة العرابي، مرجع سبق ذكره، ص ص 72-73.

- **الالتزامات:** الالتزام هو عبارة عن تعهد حالي للوحدة الاقتصادية نتج عن أحداث سابقة و الذي من المتوقع عند تسويته حدوث تدفق خارج للمنافع الاقتصادية للوحدة الاقتصادية؛
- **حقوق الملكية:** أو ما تسمى بصافي الأصول، و هي الحصة المتبقية في أصول الوحدة الاقتصادية بعد اقتطاع كافة الالتزامات.

ب. عناصر متعلقة بالأداء:

- **الدخل (النواتج):** هي عبارة عن الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الالتزامات ينجم عنه زيادة في حقوق الملكية، مع استثناء العمليات المرتبطة بمساهمات الشركاء في حقوق الملكية أو تلك المتعلقة عموما بعمليات التمويل، و يشمل مفهوم الدخل جميع أشكال الإيرادات التي تمثل مختلف أشكال المبيعات و كذلك الأرباح التي تحصلها الوحدة الاقتصادية من أنشطتها التشغيلية.
- **الأعباء:** هي عبارة عن الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات صادرة أو انخفاض في الأصول أو تحمل التزامات ينجم عنها انخفاض في حقوق الملكية، مع استثناء العمليات بتوزيعات الأرباح على الشركاء في حقوق الملكية أو تلك المتعلقة عموما بعمليات التمويل، ويشمل كذلك مفهوم الأعباء كل أشكال الخسائر التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية في أنشطة غير تشغيلية.

2.5 شروط الاعتراف بعناصر القوائم المالية:

الاعتراف هو عملية إدراج في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل "حساب النتائج" لبند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية و يفي بشروط الاعتراف التالية:

- إذا كان من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند من و إلى المؤسسة الاقتصادية و يعني الاحتمال انخفاض درجة عدم التأكد.
- أن البند أو العنصر له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

و عموما يتم الاعتراف بعناصر القوائم المالية كالتالي:

أ. **الاعتراف بالأصول:** يتم الاعتراف بالأصل في قائمة المركز المالي عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به في المستقبل على المشروع و أن للأصل تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية، و تجدر الإشارة أنه لا يعترف بالأصل في قائمة المركز المالي عند تكبد نفقة ليس

من المحتمل أن يتدفق عنها منافع اقتصادية للمشروع تتعدى الفترة المحاسبية الجارية، و بدلا من ذلك فإنه ينجم عن مثل هذه العملية اعتراف بمصروف في قائمة الدخل[1]. كذلك يتم مراعاة الأهمية النسبية للاعتراف بالأصول أو اعتبارها أعباء لضآلة حجمها.

ب. **الاعتراف بالالتزامات "الخصوم"**: يتم الاعتراف بالالتزام في قائمة المركز المالي عندما يكون من المحتمل أن تدفقا خارجا من الموارد التي تشكل منافع اقتصادية سوف ينتج عن تسديد التزام حالي، و أن المبلغ الذي يتم تسديده يمكن قياسه بموثوقية.[2]

ت. **الاعتراف بالدخل "الإيرادات"**: يعترف بالإيرادات في قائمة الدخل "حساب النتائج" عندما تكون هناك زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تتعلق بزيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم ويمكن قياس الزيادة أو الانخفاض المشار إليهما بموثوقية، و هذا يعني أنه يتم الاعتراف بالإيرادات بالتوازي مع الاعتراف بالزيادة في الأصول أو الانخفاض في الخصوم.

ث. **الاعتراف بالأعباء:**[3] يتم الاعتراف بها عندما يكون هناك انخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية يتعلق بانخفاض في الأصول أو زيادة في الخصوم، و يمكن قياسه بموثوقية، و هذا يعني أنه يتم الاعتراف بالأعباء بالتوازي مع الاعتراف بالانخفاض في الأصول أو زيادة في الخصوم؛

كذلك فإن الاعتراف بالأعباء يرتبط بالاعتراف بدخل ينتج عنه تحمل هذه الأعباء، و إذا كانت المنافع الاقتصادية تتعلق بفترات مستقبلية فيجب الاعتراف بالنفقات المتعلقة بها كأصول، كذلك الاعتراف بما يتعلق بالتناقص في قيمة الأصول نتيجة الاستخدام خلال فترة مالية معينة كأعباء، مثل الاهتلاك الذي يمثل توزيع تكلفة الأصول الثابتة على مدتها النفعية (عمرها الإنتاجي).

---

[1] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Fondation)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2013، الترجمة العربية، الجزء أ، من اصدار المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، ،(بإذن من IFRS Fondation) عمان، الأردن 2013، ، ص أ41.

[2] نفس المرجع السابق، ص أ42.

[3] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ج1، ص 98.

3.5 أساليب قياس عناصر القوائم المالية:

القياس يمكن تعريفه بأنه منح قيم نقدية للعناصر التي يتم الاعتراف بها و التقرير عنها في القوائم المالية.

و يتضمن الإطار المفاهيمي أساليب وطرق مختلفة للقياس و المستخدمة في إعداد و عرض القوائم المالية و تشمل:[1]

- التكلفة التاريخية.
- التكلفة الجارية.
- صافي القيمة القابلة للتحقق.
- القيمة الحالية.
- القيمة القابلة للاسترداد.
- القيمة العادلة.

سيتم التطرق إلى هذه الطرق بالتفصيل في فصول لاحقة.

[1] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 12.

المبحث الثاني: خلفية عامة عن القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS1

تعتبر القوائم المالية نتاج فكر محاسبي تم التوصل إليها من خلال الحاجة الضرورية و الماسة التي ظهرت لممارسي مهنة المحاسبة، باعتبار وظيفتها الرئيسية هي التزويد بمعلومات للمقرضين و المستثمرين الحاليين و المحتملين و أصحاب العلاقة الآخرين من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات التي تتعلق بهم، لذلك فإن الفهم الضروري للقوائم المالية يقتضي النظر إليها كوحدة معلوماتية واحدة بحكم العلاقة المتبادلة بين القوائم المالية.

1. تحديد نطاق المعيار المحاسبي IAS1 "عرض القوائم المالية":

يدور المعيار IAS1 المتعلق بعرض القوائم المالية حول المحاور الرئيسية التالية:[1]

- تحديد أسس عرض القوائم المالية ذات الاستخدام العام للتأكيد على قابليتها للمقارنة مع القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية ذاتها على فترات مالية سابقة و مع القوائم المالية لمؤسسات اقتصادية أخرى؛
- التعرف على الإطار الكلي لعرض القوائم المالية و المسؤوليات المتعلقة بذلك، إضافة إلى أشكالها و طرق إعدادها ومزاياها و الحد الأدنى من البنود التي يتطلب وضعها على متن القوائم المالية؛
- وضع الأسس التي يتم على أساسها تصنيف البنود في القوائم المالية و كذلك بيان السياسات المحاسبية التي يجب اتباعها في إعداد القوائم المالية؛
- التعرف على الصفات النوعية التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.

إذن القوائم المالية ذات الاستخدام لعام المعدة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs هي ما ينطبق عليها هذا المعيار، و ينطبق جزئيا على التقارير المالية المرحلية التي يتعلق بها المعيار IAS34، كذلك تم استثناء قائمة التدفقات النقدية من هذا المعيار بالرغم من كونها إحدى القوائم الأساسية التي يتم عرضها و ذلك للإجراءات العملية العديدة المتعلقة بهذه القائمة و كذلك لأهميتها، إضافة إلى أن القوائم المالية الثلاث (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية) و التي تقع في نطاق هذا المعيار يتم إعدادها استنادا إلى أساس الاستحقاق و لكن قائمة التدفقات النقدية يتم إعدادها استنادا إلى الأساس النقدي.

[1] خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ج1، مرجع سبق ذكره، ص ص 208-209

2. أهداف القوائم المالية و مسؤولية إعدادها:

إن القوائم المالية ذات الغرض العام الهدف منها هو توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية و عن نتيجة أعمالها و التدفق النقدي لديها، بحيث تكون البيانات التي تحتويها القوائم المالية مفيدة (Useful) في اتخاذ القرارات الاقتصادية لشريحة عريضة من مستخدمي هذه القوائم.

وحتى تحقق القوائم المالية أهدافها فيجب أن تتضمن العناصر المدونة في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): عناصر القوائم المالية

Assets	الأصول
Liabilities	الالتزامات (الخصوم)
Equity	حقوق الملكية
Income and expenses, including gains and losses	الإيرادات و الأعباء بما في ذلك المكاسب و الخسائر
Other changes in equity	التغيرات الأخرى في حقوق الملكية
Cash flows	التدفقات النقدية

المصدر: محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية و العلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط3، 2014، ص 22.

بالإضافة إلى البيانات أعلاه يطلب من الشركة توفير الملاحظات و الايضاحات التفسيرية و السياسات المحاسبية التي من شأنها أن تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة الاقتصادية و درجة التأكد من تحققها.[1]

و تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية على المؤسسة الاقتصادية ذات العلاقة، حتى لو قام بإعدادها المحاسب أو تم الاستعانة بالمدقق الخارجي لإعدادها، فذلك لا يعفي الإدارة من مسؤوليتها عن كافة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، و بذلك فتستخدم القوائم المالية كوسيلة لتقييم وضيفة الوصاية التي أسندها الملاك للإدارة بتسيير أعمال الشركة أو استخدام مواردها.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 22.

3. بيان مكونات القوائم المالية:

تتضمن المجموعة الكاملة و التي تشكل الحد الأدنى من القوائم المالية بمسمياتها وفقا لما ورد في التعديل الذي تم على المعيار IAS1 في سبتمبر 2007 وأصبح ساري المفعول ابتداء من 2009/1/1 ما يلي:

أ. **قائمة المركز المالي (الميزانية):** وهي قائمة تتضمن الأصول المنشأة و خصومها و حقوق ملكيتها في تاريخ معين؛

ب. **قائمة الدخل الشامل (حساب النتائج أو حساب النتيجة):** وتتضمن نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة تمثل إجمالي الدخل الشامل بعد مقابلة الإيرادات و الأرباح بالأعباء و الخسائر عن فترة مالية معينة و تعرض كقائمة واحدة أو قائمتين هما قائمة الأرباح أو الخسائر و قائمة الدخل الشامل (أو قائمة المكاسب و الخسائر المعترف بها)؛

ت. **قائمة التغيرات في حقوق الملكية:**

وهي قائمة تعرض عن فترة معينة:

- كل التغيرات في حقوق الملكية أو؛
- التغيرات في حقوق الملكية التي لا تظهر بسبب عمليات مع أصحاب حقوق الملكية كممارسات تتم من قبلهم باعتبارهم مالكين.

و تجدر الإشارة أنه لم يعد جائز الاعتراف ببنود الدخل الشامل في هذه القائمة، كذلك لم يعد جائزا عرض العمليات مع الملاك ضمن الإيضاحات و الملاحق، بل يجب أن يتم عرض كافة العمليات مع الملاك من خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

ث. **قائمة التدفقات النقدية:** هذه القائمة تعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية التي تمت خلال فترة مالية معينة في المنشأة، كما يمكن أن توصف بأنها قائمة توضح المركز النقدي للمنشأة في تاريخ معين فهي تعد على الأساس النقدي و الذي تكتسب منه أهميتها كون قائمة المركز المالي و قائمة الدخل و قائمة التغيرات في حقوق الملكية يتم إعدادها استنادا إلى أساس الاستحقاق.

ج. الإيضاحات (الملحق): وتتضمن:[1]

- تقديم معلومات حول أسس إعداد البيانات المالية و السياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها و تطبيقها و منها:
  - ✓ أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية (القوائم المالية)؛
  - ✓ كل سياسة محاسبية محددة لازمة للفهم المناسب للبيانات المالية (القوائم المالية)؛
- الإفصاح عن المعلومات المطلوبة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي هي غير معروضة في مكان ما في البيانات المالية (القوائم المالية)؛
- توفر المعلومات غير المعروضة في مكان ما في القوائم المالية و لكنها ضرورية لفهم أي منها.

4. الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية:[2]

أ. العرض العادل و الامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs: يتحقق العرض العادل عندما يتم الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية محل التطبيق و يتطلب العرض العادل ما يلي:

- اختبار و تطبيق السياسات بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثامن (IAS8) الخاص بالسياسات المحاسبية و التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء؛
- عرض المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر معلومات ملائمة و موثوق فيها وسهلة الفهم و يمكن استخدامها لأغراض المقارنات؛
- عرض إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث معينة على المركز و الأداء المالي للمشروع؛
- في حالات نادرة جدا عندما تتوصل فيها الإدارة إلى أن الالتزام بمتطلب ورد في معيار من معايير المحاسبة الدولية قد يؤدي إلى عرض مضلل، و أن عدم الالتزام بهذا المتطلب هو أمر ضروري ليتحقق العرض العادل فللمؤسسة أن تخرج عن هذا المتطلب و يجب عليها الإفصاح عما يلي:

[1] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation)، مرجع سبق ذكره، ص أ565.
[2] إلياس قصابي، بلال رحاحلية، عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مداخلة في الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، المركز الجامعي سوق أهراس، الجزائر، 25 و 26 ماي 2010، ص 6.

- أن الإدارة توصلت إلى أن القوائم المالية تعرض بشكل عادل المركز المالي للمنشأة و أداؤها المالي و تدفقاتها النقدية؛
- أنها امتثلت من كافة النواحي للمعايير و التفسيرات الملائمة فيها عدا أنها خرجت عن متطلبات بند معين من أجل تحقيق عرض عادل؛
- عنوان المعيار أو التفسير الذي خرجت عنه المنشأة وطبيعة هذا الخروج، بما في ذلك المعالجة التي يتطلبها ذلك المعيار أو التفسير، و السبب الذي يجعل هذه المعالجة مضللة؛
- تبيان الأثر المالي لهذه المخالفة على كل من: صافي ربح أو خسارة المنشأة و أصولها، التزاماتها، حقوق المساهمين، التدفقات النقدية لكل فترة معروضة.

ب. **فرضية استمرارية المنشأة:** عند إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة أن تقوم بإجراء تقييم لقدرة المؤسسة على الاستمرار، و يجب عليها أيضا إعداد القوائم المالية على أساس فرضية استمرارية المؤسسة ما لم تكن لدى الإدارة النية لتصفيتها أو التوقف عن التعامل أو أنه لا بديل أمامها سوى أن تفعل ذلك.

إذا كانت الإدارة على علم أثناء تقييمها لقدرة المؤسسة على الاستمرار بوجود عدم تأكد مادي مرتبط بأحداث أو ظروف قد تلقى شكوكا كبيرة في قدرة المؤسسة على الاستمرار، فإنه يجب الإفصاح عن مظاهر عدم التأكد، و عند عدم إعداد القوائم المالية طبقا لفرضية عدم الاستمرارية يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة أيضا بالإضافة إلى الإفصاح عن الأساس الذي تم استخدامه في إعداد القوائم المالية وكذا السبب الذي من أجله تم اعتبار المؤسسة غير قادرة على الاستمرار.

ت. **أساس الاستحقاق المحاسبي:** من متطلبات المعيار IAS1، أن تقوم المنشأة المستمرة بإعداد بياناتها المالية فيما عدا المعلومات الخاصة بقائمة التدفقات النقدية بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق، حيث يتم الاعتراف بالعمليات و الأحداث عند حدوثها (وليس عندما يتم استلام أو دفع النقد أو ما يعادله) و يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية و الإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترات التي تتعلق بها.

ث. **ثبات العرض:** يجب تطبيق افتراض الثبات عند عرض وتبويب البنود في القوائم المالية من فترة مالية إلى أخرى تليها إلا في الحالات التالية:

- إذا حدث تغير ملموس في طبيعة عمليات المنشأة أو اتضح من دراسة عرض القوائم المالية أن تغير أسلوب العرض و التبويب سوف يسفر عن عرض أكثر ملائمة للأحداث و العمليات،

و ذلك بالنظر إلى شروط تطبيق السياسات المحاسبية الواردة في معيار المحاسبة الدولي الثامن (IAS8).

- إذا تطلب معيار دولي آخر إجراء تغيير في العرض أو تطلب ذلك تفسير من التفسيرات الصادرة عن اللجنة الدائمة للتفسيرات.

ج. **الأهمية النسبية و مستوى التجميع:** وتعني الأهمية النسبية باعتبار بند معين هام نسبة إلى بنود أخرى، و يترتب على ذلك اختلاف في المعاملة المحاسبية أو طريقة العرض، مثل اعتبار بعض تكاليف الأصول منخفضة القيمة مصروفات (أعباء) استنادا إلى أهميتها نسبة إلى إجمال الأصول[1]، أما فيما يخص الأهمية النسبية للعرض في القوائم المالية فيعني ذلك عرض كل بند ذو أهمية نسبية بشكل منفصل عن البيانات المالية أما البنود التي ليست لها أهمية نسبية (غير هامة) فإنه يتم تجميعها مع البنود التي بها طبيعة أو وظيفة مماثلة، و لا يتطلب الأمر عرضها كل على حدا.

ح. **المقاصة:** ينص المعيار (IAS1) على عدم إجراء أي مقاصة بين الاصول و الخصوم أوبين الإيرادات و الأعباء إلا إذا كان ذلك مطلوبا أو جائزا بمقتضى معيار من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

خ. **المعلومات المقارنة:** يتطلب المعيار (IAS1) عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية و للفترات السابقة، ما لم يتطلب معيار معين خلاف ذلك، كما يوجب المعيار إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات و الملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية.[2]

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ج1، ص 218.
[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكر، ص 27.

المبحث الثالث: دراسة قائمة المركز المالي (تعريفها، مزاياها، بنودها و كيفية عرضها)

1. تعريف قائمة المركز المالي "الميزانية المحاسبية":

تعتبر الميزانية مرآة عاكسة للوضع المالي حيث أنها تحتوي ملخص لنشاط المنشأة و قوتها و مدى تطورها و هي تحتوي على موجودات و حقوق المؤسسة من جهة، و مطالبها و التزاماتها من جهة أخرى، فهي تهدف إلى قياس ثروة المؤسسة و الإفصاح عنها في وقت معين، عادة يكن سنة إلا في حالات استثنائية.

و يمكن أيضا تعريف قائمة المركز المالي بأنها قائمة تثمن الحسابات الحقيقية المتعلقة بالأصول و الخصوم وحقوق الملكية في تاريخ معين.

2. مزايا قائمة المركز المالي:[1]

تقدم قائمة المركز المالي معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية حيث تبين هذه القائمة معلومات تتعلق بما يلي:

أ. **السيولة:** وتتمثل بالنقدية و شبه النقدية و التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمنشأة، و كلما كانت السيولة مرتفعة كلما كانت المنشأة أقدر على تصفية التزاماتها؛

ب. **القدرة على سداد الديون طويلة الأجل:** تعتبر عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة المنشأة على سداد ديونها طويلة الأجل عند الاستحقاق، فكلما كانت على المنشأة التزامات طويلة الأجل أكثر كلما كانت قدرة المنشأة على الوفاء منخفضة بسبب ارتفاع المخاطرة لدى هذه المنشأة كون المزيد من أصولها ستخضع لموجهة الأعباء الثانية لتلك الديون مثل الفوائد و أقساطك تلك الديون؛

ت. **المرونة المالية:** يعتبر مفهوم المرونة المالية أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المرونة المالية قدرة المنشأة على تعديل حجم و توقيت التدفقات النقدية و الذي يمَّكنها من الاستجابة لاحتياجات و الغرض غير المتوقعة، و هناك علاقة عكسية بين المرونة المالية و مخاطر تعرض المنشأة للفشل المالي.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص 30-31.

ث. كما تقدم الميزانية تصورا عن حجم نشاط المنشأة من خلال مجموع الموجودات و تعني كذلك تصور عن حجم و نوعية مواردها الاقتصادية (الأصول) و هيكل الالتزامات (الخصوم) المترتبة عليها و حقوق أصحاب المنشأة في تلك المصادر الاقتصادية.

3. بنود قائمة المركز المالي:

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) أنه على المنشأة أن تقوم بعرض قائمة المركز المالي مبوبة، تفصل ما بين الأصول المتداولة و غير المتداولة و كذا الخصوم المتداولة و غير المتداولة و حقوق الملكية، مع أنه يمكن للمنشأة أن تعرض قائمة المركز المالي على أساس درجة السيولة المتزايدة للأصول و درجة الاستحقاق المتناقص للخصوم إذا رأت أنه ينتج عن ذلك معلومات موثوقة و أكثر ملائمة من العرض الأول (المتداول و غير المتداول)، لكن عليها أن تفصح على ملاحظة ضمن الإيضاحات "الملحق" تفصل القيم طويلة الأجل عن القيم التي تخص الاثني عشر شهرا "الدورة التشغيلية".

و بناء على معيار المحاسبي الدولي (IAS1) يمكن تقسيم البنود التي يتم عرضها في قائمة المركز المالي إلى ثلاثة أقسام رئيسية و هي:

أ. **الأصول:** قد تم تعريف الأصول بأنها موارد مسيطر عليها من قبل المنشأة و ينتج عنها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية محتملة إلى المنشأة، كنتيجة لأحداث سابقة أو نتيجة لمجموعة من الأحداث و الظروف الأخرى[1]، و المنافع الاقتصادية التي تضمنها الأصول هي قدرتها بشكل مباشر أو غير مباشرة على المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة للمنشأة، و يمكن أن تكون قدرة الأصول على هذه المساهمة متمثلة في النشاط الإنتاجي كجزء من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة، كما يمكن أن يأخذ شكل التحويل إلى نقدية أو نقدية معادلة، أو في القدرة على تخفيض تدفق النقدية إلى خارج المؤسسة كما هو الحال عند اللجوء إلى عمليات تصنيع بديلة تخفض من تكاليف الإنتاج.

ومن التعريف السابق يتضح أنه حق يدرج البند ضمن الأصول يجب:

- أن يكون هذا البند "الأصل" عنصر تسطير عليه المؤسسة عن طريق الملكية أو حقوق قانونية أخرى.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق ذكره، ص 236.

- أن يوفر البند منطقة اقتصادية مستقبلية محتملة تمكن من توفير تدفقات نقدية صافية بشكل مباشر أو غير مباشر للمنشأة.
- يمكن للمنشأة الحصول على منافعه و التحكم في إمكانية حصول الغير عليها.
- أن الأصول تنتج عن أحداث ماضية (وقعت فعلا في الماضي) فمثله النية في شراء بضاعة "مستقبلا" لا تجعل تلك البضاعة أصلا.
- لا تدرج البنود ضمن الأصول كغيرها من بنود قائمة المركز المالي إلا إذا أمكن قياس قيمتها بموثوقية، و على سبيل المثال لا الحصر قيمة الموارد البشرية، و التي تمثل في بعض الصناعات أهم الموارد الاقتصادية خاصة في الصناعات التكنولوجية و التي تعتمد أساس على مهارات العنصر البشري، كذلك الحال بالنسبة للشهرة المولود داخليا و التي يتم الاعتراف بها عند شراء المنشأة مثلا، لكن لا يتم الاعتراف بها قبل ذلك.

و تنقسم الأصول إلى قسمين هما:

❖ **الأصول المتداولة:** على المنشأة تصنيف الأصول على أنها متداولة عندما:[1]

- يتوقع أن يحقَق الأصل أو تنوي بيعه أو استهلاكه أثناء الدورة التشغيلية العادية؛
- عندما يُحتفظ بالأصل بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
- يُتوقع أن يتحقق الأصل خلال اثنا عشر شهرا بعد فترة إعداد التقارير، أو
- عندما يكون الأصل نقد أو أصلا معادلا للنقد، إلا إذا كان الأصل توجد قيود على استبداله أو استعماله لتسوية التزام معين لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بعد فترة إعداد التقارير المالية؛
- على المنشأة تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

□ والدورة التشغيلية هي الفترة التي تبدأ من تاريخ امتلاك المواد الخام إلى تاريخ بيعها و تحويلها إلى نقدية أو أي أصل آخر قابل للتحويل إلى نقدية بسهولة، و إذا كانت الدورة التشغيلية لا يمكن تحديدها فيتم اعتبار مدتها اثني عشر شهرا.

❖ **الأصول غير المتداولة*:** وهي باقي الأصول التي لم يتم تصنيفها ضمن الأصول المتداولة أو هي الأصول غير المعدة للاستهلاك أو الاستخدام أو البيع خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، و يتم الحيازة عليها للاستفادة من طاقتها الإنتاجية و عادة تتضمن الأصول غير المتداولة ما يلي:

[1] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Fondation)، مرجع سبق ذكره، ص أ555.

- الممتلكات والمصانع و المعدات.
- الأصول غير الملموسة.
- الاستثمارات المالية طويلة الأجل مثل الأسهم و السندات طويلة الأجل.
- الممتلكات الاستثمارية وهي الممتلكات التي يتم اقتناؤها لأغراض تأجيرها أو للاستفادة من ارتفاع أسعارها في المستقبل وليس لاستخدامها في الإنتاج أو في تسيير أعمال المنشأة.
- الأصول البيولوجية كالغابات و المواشي.
- الأصول الضريبية المؤجلة.

ب. الخصوم (الالتزامات أو المطلوبات): وهي التزامات حالية تمثل حقوقا للغير على المنشأة ناتجة عن أحداث سابقة تتطلب التضحية ببعض أصولها مستقبلا للتخلص من هذه المطلوبات[1]، و تقسم الخصوم إلى:

❖ **الخصوم المتداولة:** [2] يتطلب المعيار IAS1 تصنيف الالتزام على أنه التزام متداول عندما ينطبق عليه أحد الحالات التالية:

- يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، أو
- يستحق السداد خلال فترة 12 شهر من تاريخ الميزانية، أو
- يُحتفظ به لغايات المتاجرة، أو
- لا تستطيع المنشأة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهر؛

□ أما بالنسبة للقروض أو الالتزامات التي تنوي و تستطيع المنشأة تجديدها فتصنف التزامات طويلة الأجل حتى ولو كان تاريخ استحقاقها يقل عن 12 شهر؛

ويتم تصنيف الالتزامات الناشئة عن البنود التشغيلية على أنها التزامات متداولة و إن كانت تسويتها مستحقة بعد أكثر من 12 شهر من تاريخ الميزانية، و تطبق نفس الدورة التشغيلية العادية على تصنيف الأصول و الالتزامات لمنشأة ما.

---

* يستخدم المعيار IAS1 المصطلح (غير المتداول) ليشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة و المالية و التي هي بطبيعتها طويلة الأجل و هو لا يمنع استخدام أوصاف بديلة ما دام المعنى واضحا.

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص 238.

[2] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص 36-37.

وتتضمن الخصوم المتداولة ما يلي:

- الديون التجارية و غير التجارية التي تتوفر فيها الخصائص السابقة الذكر كالموردين و أوراق الدفع و أي ديون أخرى على المنشأة بما في ذلك الأعباء المستحقة و الإيرادات المقبوضة مسبقا.
- مخصصات المؤونات قصيرة الأجل.
- الجزء المستحق (الفائدة) من الأصول غير المتداولة.
- مطلوبات الضريبة المؤجلة (المستحقة).
- أي التزامات أخرى تنطبق عليها الشروط السابقة الذكر.

❖ **الخصوم غير المتداولة:** و تتضمن:

- الديون التي لا تستحق خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة أو خلال 12 شهرا القادمة بشرط أن لا تكون ديون تجارية.
- الديون التي يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهرا، و كذلك الالتزامات (الديون) التي يُتوقع أن يتم إعادة تمويلها بموجب تسهيلات قروض حالية حتى ولو استحقت خلال 12 شهرا.
- الديون التي وافقت الجهة المقرضة في تاريخ قائمة المركز المالي على منح مهلة تنتهي على الأقل بنهاية اثنتي عشر (12) شهر بعد تاريخ إعداد قائمة المركز المالي حيث أن المنشأة خلال تلك الفترة تكون غير ملزمة بالسداد و لا يستطيع المقرض طلب إعادة السداد الفوري.

ت. حقوق الملكية (الأموال الخاصة):[1] وتمثل القيمة المتبقية في صافي الأصول بعد طرح الخصوم منها و تعتبر البنود التالية هي الحد الأدنى من البنود الواجب عرضها على متن قائمة المركز المالي و المتعلقة بحقوق الملكية:

- الحقوق غير المسيطر عليها المعروضة ضمن حقوق الملكية بشكل منفصل عن حقوق ملكية المنشأة الأم؛
- رأس المال المصدر و الاحتياطات المرتبطة بأصحاب الملكية للشركة الأم؛
- الأرباح المحتجزة و هي الأرباح المتجمعة التي لم يتم توزيعها، وقد يكون جزء منها قابلا للتوزيع (غير مخصصة) و جزء آخر غير قابل للتوزيع (مخصصة)؛

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ج1، ص ص 240-241

- الزيادة في رأس المال و تتضمن علاوة الإصدار، و الزيادة بسبب عمليات أخرى مثل توزيعات الأسهم المسجلة بالقيمة السوقية؛
- رأس المال الذي تم استلامه كتبرع (إعانات)، سواء كانت الجهة المتبرعة هم الملاك، أو كانت الحكومة أو أي جهة أخرى؛
- البنود التي يتم تسويتها في حقوق الملكية كالمكاسب و الخسائر المتعلقة بأسهم الخزينة (وهي أسهم الشركة التي قامت بإعادة شرائها).

❖ **المعلومات التي يجب عرضها في قائمة المركز المالي:**

حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS1 فإنه يجب أن تعرض قائمة المركز المالي كحد أدنى من البنود ما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم (2): الحد الأدنى من البنود الواجب عرضها في قائمة المركز المالي حسب IAS1

بنود قائمة المركز المالي
أ. الممتلكات و المصانع و المعدات
ب. عقارات استثمارية
ج. الأصول غير الملموسة
د. الأصول المالية، باستثناء المبالغ المبينة (هـ) و (ج) و (ط)
هـ. الاستثمارات التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية
و. الأصول البيولوجية
ز. المخزون
ح. الذمم المدينة التجارية و الذمم المدينة الأخرى
ط. النقد و معادِلات النقد
ي. إجمالي الأصول المصنفة على أنها محتفظا بها برسم البيع، وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS5 "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع و العمليات المتوقفة"
ك. الذمم الدائنة التجارية و الذمم الدائنة الأخرى.
ل. المخصصات
م. الالتزامات المالية، باستثناء المبالغ المبينة في (ك) و(ل)
ن. التزامات و أصول الضريبة الحالية، حسبما يرد في معيار المحاسبة الدولية IAS12 "ضرائب الدخل"...

س. الالتزامات الضريبية المؤجلة و الأصول الضريبية المؤجلة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي IAS12

ع. الالتزامات المشمولة في مجموعات التصرف و المصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS5

ف. الحصص غير المسيطر عليها التي تم عرضها ضمن حقوق الملكية، و

ص. رأس المال الصادر و الاحتياطي المنسوب إلى مالكي الشركة الأم.

المصدر: مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (**IFRS foundation**)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2013، الترجمة العربية، إصدار المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، بإذن من (**IFRS foundation**)، الجزء أ، عمان، الأردن، 2013، ص أ553.

خلاصة الفصل:

تعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي تعرض بها المؤسسة وضعيتها المالية و أدائها المالي و تدفقاتها النقدية، كما تعد وسيلة هامة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية للكثير من مستخدميها، هذه المعلومات يجب أن تتوفر على خاصيتي الملائمة و الموثوقية حيث يتضمن استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية و المالية المناسبة، و يكون المستثمرون الحاليون و المحتملون و المقرضون و غيرهم على دراية بالمعلومات المفصح عنها حول الأوضاع المالية للمؤسسات، لهذا اهتمت العديد من الهيئات و المنظمات المهتمة بالجانب المحاسبي و على رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، بوضع الأسس اللازمة لإعداد وعرض القوائم المالية و تطويرها باستمرار للوصول إلى إفصاح أفضل، و تعد الميزانية أحد أهم مكونات هذا الإفصاح، و هذا راجع لحجم المعلومات التي يتم بلورتها عن طريق عملية القياس المحاسبي، ليستفيد منها كافة الأطراف الداخليين و الخارجيين عن المؤسسة، و من هذه المعلومات معلومات تتعلق بقرارات الاستثمار و الائتمان، معلومات عن موارد المؤسسة و الالتزامات المقابلة لها و التغيرات التي تطرأ عليها، معلومات عن السيولة و القدرة على السداد....الخ، و عليه فإن إصدار معايير محاسبية دولية و الاستمرار في تطويرها كما هو الحال الآن يكفل إطار فكري و مفاهيمي واضح سيؤدي إلى توحيد أساليب و نماذج قياس عناصر القوائم المالية بشكل عام و قائمة المركز المالي بشكل خاص، و هذا سيكون له أثر ودور كبير في زيادة الملائمة و الموثوقية في عناصر القوائم المالية.

الفصل الثاني

تمهيد:

إن قياس أي شيء يحدد أساسا بنقطة بدايته و نقطة نهايته فقياس طول ملعب كرة قدم على سبيل المثال نقطة بداية الملعب و نهايته و لذا فإن قياس طول الملعب بذاته يترجم برقم محدد و هذا الرقم دوما ثابت ما دمنا اتفقنا على نقطة بداية القياس و نقطة نهايته بوحدة قياس محددة.

و يتفق أغلب علماء المحاسبة على أن نقطة بداية القياس المحاسبي هي نقطة متفق عليها، فمثلا بالنسبة للأصل نقطة بداية القياس المحاسبي هي نقطة التكلفة حيث تتساوى عند هذه النقطة جميع القيم، و عندها فقط تتحدد قيمة الأصل من خلال اتفاق البائع و المشتري، و تصبح القيمة كلفة للمشتري و قيمة سوقية للبائع، لكن هل مستقبلا مثلا تتفق القيم مثلما اتفقت عند نقطة البداية (بنفس السعر) هنا مكمن خلاف علماء المحاسبة و ممتهنيها، حيث يختلف بعد نقطة البداية أساس القياس.

و الجدير بالذكر أنه قبل الانطلاق في عملية القياس المحاسبي لا بد من تحديد الشيء المراد قياسه تحديدا حياديا وفاصلا، فقياس عناصر الأصول أو الخصوم وحقوق الملكية يقتضي في بادئ الأمر تعريفا دقيقا لتحديد ما هو الأصل أو الخصم أو حقوق الملكية كما سبق التطرق إلى ذلك في الفصل الأول و سنحاول في هذا الفصل الإلمام بالجوانب النظرية و المفاهيمية للقياس المحاسبي و تحيزه و كذا عرض و تحليل لنموذج التكلفة التاريخية القاعدية.

المبحث الأول: القياس المحاسبي (مفهومه، أركانه، متطلباته و أساليبه)

تعبر القوائم المالية و على رأسها قائمة المركز المالي عن مرحلة متقدمة لإجراءات و قواعد محاسبية تبدأ بعد الاعتراف و التحليل بمنح القيم النقدية لهذه العناصر من خلال تقييم العمليات والأحداث المالية التي تتم أثناء قيام المؤسسة بنشاطها، ولا يمكن أن تؤدى هذه المهمة إلا بالإثبات الصحيح و الموثوق لكن عنصر من عناصرها دون استثناء، و الذي يعبر عنه بالقياس المحاسبي كمرحلة هامة في الدورة المحاسبية لها تأثير مباشر على المراحل الأخرى السابقة و اللاحقة لها كالتسجيل والعرض و الإفصاح، فدقة القياس المحاسبي ووسطيته و واقعيته تجعله المحور الرئيسي الذي يقوم عليه الجهد المحاسبي في النشاط الاقتصادي.

1. تعريف القياس المحاسبي:

إن كثير من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة و هو العمود الفقري للمعرفة المحاسبية ووظيفتها الأساسية، و عملية القياس ليست بسيطة كما يعتقد البعض و إنما هي عملية مركبة و متشابكة يؤدي فيها التقدير دورا هاما في قياس المعلومات المحاسبية، إذ أن مخرجات المعرفة المحاسبية تعتمد على إجراءات قياس غير مؤكدة و بالتالي تحديق الدقة المطلقة في القياس يعتبر أمرا صعبا.

و من أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية هو ما صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) عام 1966 الذي ورد فيه أن القياس المحاسبي هو قرن الإعداد بأحداث المنشأة الماضية و الجارية و المستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة[1]، و كان لجمعية المحاسبين الأمريكيين الدور الكبير في بلورة الجوانب الفكرية التي تحكم القياس المحاسبي من خلال مجموعة من الدراسات التي قامت بها.

و يعرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتميز بين بديل و آخر في حالة اتخاذ القرار".[2]

[1] محمد مطر و موسى السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس-العرض- الإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2012، ص 130.

[2] صديق مسعودي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول و الموجود، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010، ص 3.

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فعرفه ضمن الإطار المفاهيمي الخاص بإعدادات التقارير المالية بأنه "القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيتعرف بها في البيانات المالية و التي ستظهر بها في قائمة المركز المالي و قائمة الدخل و يتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس.[1]

وعموما من مسح لعدد من التعاريف يمكن الخروج بمفهوم مبسط و شامل لعملية القياس المحاسبي على النحو التالي: "عملية القياس المحاسبي بالمفهوم العلمي هي عملية مقابلة يتم من خلال قرن خاصة معينة هي خاصية التعدد النقدي بشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين في المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، في مجال آخر هو نظام الإعداد للقيمة، و ذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد احتساب".[2]

2. الأركان الأساسية لعملية القياس المحاسبي:

لعملية القياس مجموعة من العناصر يؤدي فيها مستوى الجودة النوعية و مستوى كفاءة الطاقة البشيرة لدى الوحدة المحاسبية دورا هاما في تحديد تلك العناصر، وبوجه عام تقوم عملية القياس المحاسبي بالارتكاز على الخاصية محل القياس، المقياس المناسب للخاصية محل القياس، وحدة القياس المميزات للخاصية محل القياس، الشخص القائم بعملية القياس، الأسلوب المناسب لعملية القياس.

1.2 الخاصية محل القياس:

بشكل عام تنصب عملية القياس وأيا كان مجاله على خاصية محددة لشيء معين، و في مجال القياس المحاسبي إذا اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون القيمة النقدية لشيء معين، و هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته أو أرباحه أو غيرها، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية القيمة النقدية كأن يكون محل القياس هو الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا، أو معدل دوران مخزونه السلعي.

2.2 مقياس مناسب للخاصية محل القياس:

يتوقف نوع القياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فإذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس بالنسبة للمشروع الاقتصادي، فالمقياس المستخدم هو

[1] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير (IFRS Foundation)، مرجع سبق ذكره، ص أ 43.
[2] محمد مطر و موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 131.

مقياس للقيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم هو مقياس الطاقة كعدد الوحدات المنتجة في المسألة مثلا.[1] و ما يهمنا في بحثنا هذا هو قياس الأحداث الاقتصادية و المالية للمشروع الاقتصادية بواسطة وحدة النقد المستعملة في ذلك البلد كالدينار أو الدولار و غيرها.

3.2 الشخص القائم بعملية القياس:

القائم بعملية القياس المحاسبي في المشروع الاقتصادي هو المحاسب و الذي يقوم بدور أساسي في تحديد أساليب عملية القياس المحاسبي ووسائلها و النتائج المترتبة على ذلك خاصة في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية ليترك الأمر للمحاسب الذي قد ينتج عنه التحيز في القياس المحاسبي.[2]

إن تحقق فعالية وجودة القياس المحاسبي تتحقق بتفاعل و ارتباط الأركان السابقة الذكر و عند حدوث أي خلل لأي ركن قد ينعكس على مخرجات القياس المحاسبي.

3. متطلبات القياس المحاسبي:[3]

يضع القياس الذي يمثل جوهر العملية المحاسبية للتطوير على مر الأزمان تزامنا مع تطور الأحداث المالية و حاجات المستفيدين، و تبعا لهذا التطور أهمية المقومات التي يرتكز عليها القياس المحاسبي حتى لا يفقد خصائصه في قياس الأحداث، و تشمل هذه المقومات متطلبات وظيفية، متطلبات افتراضية و متطلبات التقدير و التنبؤ في عملية القياس المحاسبي.

1.3 متطلبات وظيفية:

يرتبط نظام القياس المحاسبي بتكامل عدة وظائف مع بعضها لتحقيق هدف المحاسبة من خلال القيام بما يلي:

أ. **فرز الأحداث الاقتصادية:** تكون عملية الفرز بتحديث النشاطات و الأحداث بسماتها و خصائصها و التي يعتقد أنها ملائمة للمستخدمين قبل أن تجري عملية القياس، ثم إجراء القيود الضرورية على القياس المحاسبي و تقديم تفاصيل البيانات و المعلومات الضرورية عن النشاطات و الأحداث؛

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 132.

[2] فتيحة صافو، أبعاد القياس و الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير للإبلاغ المالي الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2016/2015، ص 100.

[3] نفس المرجع السابق، ص ص 101-102.

ب. **تشغيل البيانات المحاسبية:** لا يمكن التوصل إلى نتائج عملية للقياس المحاسبي، إلا بعد تشغيل البيانات المالية و معالجة القياسات المحاسبية من احتساب و تحميل و تجميع و تحليل و التي تعد مدخلات النظام المحاسبي، بحيث تعتبر هذه العملية من صلب عملية القياس المحاسبي، و هي تتضمن القيام بما يلي:

- تحديد القيم الرقمية للأشياء و الأحداث؛
- إدراج المعلومات غير الرقمية أي غير المالية في ملاحظات هامشية عندما يكون القياس غير دقيق؛
- توثيق البيانات و المعلومات الناجمة عن عملية القياس و تخزينها؛

ت. **توصيل المعلومات المالية:** يتم تقديم المعلومات المتولدة من عملية القياس إلى المستخدمين، و بسبب تعدد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية و تنوع رغباتهم، و كذا تنوع المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات و ما يصاحبها من صعوبات مادية و اقتصادية، فإنه لا يمكن للنظام المحاسبي توفير كافة المعلومات المطلوبة من طرف صناع القرار، و بالتالي يتم التركيز على تجهيز معلومات بخصائص محددة تكون فاعلة و ملائمة في تحقيق قرارات عقلانية؛

2.3 متطلبات افتراضية:

ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية لمؤسسة معينة و لغرض إجراء عملية القياس يتم الارتكاز على الفرضيات المحاسبية الأساسية المتمثلة في الوحدة المحاسبية، استمرارية الوحدة المحاسبية، وحدة للقياس، الفترة المحاسبية، و يرافق ذلك تحديد أساليب القياس وشروط استخدام البدائل في عملية القياس.

3.3 متطلبات التقدير و التنبؤ في عملية القياس:

يعتبر إدخال التقديرات و التنبؤات في إطار عملية القياس المحاسبي من المتطلبات الهامة في الممارسات المحاسبية التي تعتمد في كثير من مجالاتها على أحكام و تقديرات المحاسب التي يفترض أن تسهر على عدالة القياس المحاسبي لتوقع الأحداث المستقبلية و الاستعداد لها و ذلك باستخدام الأساليب و الطرق الموضوعية الرياضية و الإحصائية في التنبؤ مما يرفع من درجة عدالة القياس المحاسبي ويقلص من التحيز.

ويرى البعض (الرأي المتحفظ) أن عملية القياس تتطلب لصحتها حدوث عملية تبادلية فعلية، و ما دامت عملية التقدير تقوم على توقعات بخصوص أحداث مستقبلية غير مؤكدة فلا يجوز اعتبار عملية التقدير جزء من عملية القياس المحاسبي، و يرى البعض الآخر (الأقل تحفظا) أنه لا يكون القياس المحاسبي مستحيلا في غياب عملية التبادل، و ليس من الضروري دائما أن يكون القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة أقل دقة، فعملية التبادل لا تُكون القيم، و إنما ينحصر دورها في الكشف عن القيم [1]، و هناك وجهة نظر ثالثة تبنتها جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) أكثر مرونة من سابقاتها حيث تقر باعتبار عملية التقدير في المحاسبة جزء من القياس المحاسبي بشرط أخذ بعين الاعتبار إمكانية في التقدير و وضع شروط و مقاييس لتجنبه أو خفض تأثيره.

4. أساليب القياس المحاسبي:

بصفة عامة يمكن اتباع ثلاثة أساليب في تنفيذ عملية القياس المحاسبية و يتوقف اختيار أي منها على أهداف عملية القياس و هذه الأساليب هي:

1.4 أساليب القياس الأساسية أو المباشرة:[2]

باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة و ذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب و المبنية أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، و يتبع أسلوب القياس المباشر مثلا في قياس تكلفة آلة و ذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء، أما إذا تم تثمين أجزاء هذه الآلة كل على حدى تقاس تمهيد لتحديد التكلفة الاجمالية لها فحينئذ تقاس تكلفة هذه الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، لأنه في الحالة الأخيرة لا بد للوصول إلى تكلفة الآلة كوحدة من خلال عملية احتساب تضم فيها أثمان الأجزاء معا للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة؛

كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب كقياس بموجبه يبوب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية، كأن يبوب أصل في فئة الأصول الثابتة، أو عبء في فئة الأعباء المتغيرة و هكذا.

[1] محمد مطر وموسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 135.
[2] وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص ص 109-110.

2.4 أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة:

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لا بد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة و ذلك كما بينما سابقا بالنسبة للآلة.[1]

وحتى باعتماد على طرق القياس غير المباشرة، فإن القياسات المباشرة تعتبر ضرورية للقيام بذلك حيث تعد بمثابة المدخلات لأسبابهم القياس المشتقة أو غير المباشرة، أي أنه لا يمكن القيام بعملية قياس غير مباشرة إلا وسبقت بعملية قياس مباشرة، فإذا أراد المحاسب مثلا قياس النسبة بين قيمة بتدين من الأصول فلن بتمكين من ذلك إلا باتباع أسلوب القياس المباشر أو و ذلك بتحديد قيمة كل بند.

وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس المحاسبي، يعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية إذ أن عملية تشغيل هذه البيانات بمدخلاتها ومخرجاتها، تعتمد إلى حد كبير على عملية للتحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب، و التي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.[2]

3.4 أساليب القياس التحكمية:

قد يتعذر على المحاسب قياس خاصية ما وفقا للأسلوبين السابقين فيلجأ إلى تقديراته أو حكمه الشخصي من أجل القيام بعملية القياس، لهذا على هذا الأسلوب صفة "التحكمي" وعليه فإنه يفتقر إلى قواعد موضوعية مما يجعل نتائجه عرضة للتحيز نتيجة الأحكام الشخصية للقائم بعملية القياس[3]، وهناك من يطلق على هذا الأسلوب مصطلح القياسات المجازية و الفرق بين هو الأسلوب و الأسلوب غير المباشرة هو أن هذا الأخير يخضع لقواعد موضعية يفتقر إليها الأول.

ويمكن أن يندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس في حالة غياب معايير محاسبية تكون هي الحَّكَم في وضع هذه الأساليب وفق أسس محددة، فمثلا عند قياس قيمة بند معين من الموجودات فإنه إذا أتيح للمحاسب أن يختار بديلا من بين بدائل مختلفة، و يكون هذا الاختيار خاضعا لاجتهاداته الشخصية أو التحكمية لقياس قيمة هذا الأصل، فإن ذلك سوف يؤدي قطعا إلى اختلاف نتيجة القياس وفي أي من هذه البدائل عن النتائج المستخرجة بالبدائل الأخرى، كما سوف تختلف النتائج عن تلك التي يمكن أن يتوصل إليها محاسبون آخرون في منشآت أخرى

---

[1] نفس المرجع السابق، ص 110.

[2] محمد مطر وموسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 140.

[3] نعمان عوادي، القياس المحاسبي و أثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة عنابة، 2012/2011، ص 47.

تعمل في نفس المجال وفقا لاجتهاداتهم الشخصية أيضا و تبعا للبدائل التي يقومون باختيارها، فقد يختار محاسب معين تقييم هذا الأصل وفقا لتكلفته التاريخية، بينما يختار محاسب آخر تقييم نفس الأصل وفقا لتكلفة الاستبدالية، في حين يقيمه محاسب ثالث بناء على صافي قيمته الحالية باحتساب صافي التدفقات النقدية المترتبة عن اقتناء هذا الأصل و استخدامه في المنشأة، وبذلك فإن البيانات المالية المنشورة عن نتائج أعمال المنشآت المختلفة، في حالة تعدد البدائل على هذا النحو، تصبح مفتقرة إلى التماثل و الثبات و القابلية للمقارنة، بسبب اختلاف نتائج القياس، تحت كل بديل عن نتائجه بالبدائل الأخرى.[1]

[1] محمد مطر وموسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 141.

المبحث الثاني: التحيز في القياس المحاسبي

تعد ظاهرة تحيز القياس من الظواهر العامة المرافقة لأي عملية قياس، بينما يكون في العلوم الدقيقة تحيز القياس ضئيلا و يمكن تحديده بقدر كبير من الدقة، فإنه في غالب الأمر يكون كبير و يصعب قياسه في العلوم الاجتماعية عامة و في المحاسبة خاصة إذ يرتبط ذلك بطبيعة المحاسبة نفسها من ناحية و بطبيعة عملية القياس المحاسبي من ناحية أخرى.

1. مفهوم الخاصية محل القياس المحاسبي:

بالرغم الإجماع العام على أن الخاصية محل القياس في مجال المحاسبة هي القيمة المالية للحدث الاقتصادي، إلا أن مفهوم القيمة ليس مفهوما محددا لدى المحاسبين، مما يجعلهم مختلفين في قياس هذه القيمة، كما أن عملية القياس المحاسبية هي الأخرى محكومة بفروض وقواعد و مبادئ محاسبية عامة ينقصها التحديد و يعاني الكثير منها من عيوب أو محددات و أجوه قصور، ذلك ما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات و التقديرات الشخصية للمحاسب و الإدارة، و بالإضافة إلى ذلك فإن من العوامل الهامة المسببة لتحيز القياس المحاسبي هو عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبية "أي وحدة النقد"، إذ أن قيمة هذه الوحدة بخلاف قيم وحدات القياس الأخرى، تتسم بسمة التقلب و عدم الثبات مما يؤثر على مخرجات عملية القياس و يجعلها هي الأخرى عرضة للتقلب و عدم الثبات.[1]

2. مصادر تحيز القياس المحاسبي:

من المفيد أولا تحليل عملية القياس المحاسبي إلى عناصرها الرئيسية و ذلك للإحاطة بمصادر تحيز القياس المحاسبي و تقوم أساس عملية القياس هذه على أربع عناصر أول ركائز أساسية كما يوضحه الشكل التالي:

[1] نفس المرجع السابق، ص 147.

الشكل رقم (01): ركائز عملية القياس المحاسبية

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

1. الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبي و هو المحاسب.
2. النظام المحاسبي للقياس بصفته أداة للقياس.
3. الأحداث الاقتصادية التي تخضع للقياس ممثلة في العمليات المالية.
4. المعلومات أو البيانات المحاسبية في قياسات تمثل نتائج عملية القياس أو مخرجاتها.

بناء على ما سبق فإن أي خلل يصب ركيزة من الركيزتين الأوليتين لا بد أن تنعكس آثاره على الركيزة الرابعة (المخرجات أو القياسات المحاسبية) على اعتبار أنه ليس هناك تحيز في الركيزة الثالثة الأحداث الاقتصادية فهي تدون و تسجل كما حدثت.

و مما سبق فإن تحيز القياس المحاسبي ينقسم حسب مصادرها إلى ثلاثة أنواع كما يلي:

1. تحيز مصدره قواعد القياس.
2. تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس.

3. تحيز مصدره الشخص القائم بعملية القياس و قواعد القياس التي يستخدمها هذا الشخص أي تحيز مشترك.[1]

أ. **تحيز قواعد القياس المحاسبي:** وهو التحيز الذي يرتبط بقواعد القياس المحاسبي من خلال المفاهيم و المبادئ، و الفروض و الأعراف التي تحكم عملية القياس، و أهم مظاهره هو تحيز القياس الذي تحتويه القوائم المالية المعدة في فترات التضخم أو الانكماش طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية و يكون ذلك إذا لم يتم تعديل آثار التضخم أو الانكماش.

ب. **تحيز القائم بعملية القياس:** [2] ويقصد به جميع أنواع تحيز القياس المحاسبي المرتبطة أسبابه بالقائم بالقياس و ليس بالنظام المحاسبي، مما يعني من الناحية النظرية على الأقل، أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز يكون حياديا، هذا على أساس افتراض أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة يتمتع بدرجة كبيرة من الموضوعية، لكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس، و يحدث ذلك مثلا إذا تم تكليف مجموعة من المحاسبين بتحديد قيمة قسط الاهتلاك لأصل ثابت بموجب قاعدة قياس معينة و لتكن طريقة القسط الثابت مثلا، في هذه الحالة و إن اتفق جميع أفراد المجموعة في استخدام نفس قاعدة القياس لأنهم قد يختلفون في نتائج القياس المحققة بخصوص قيمة قسط الاهتلاك ولو حللنا أسباب تحيز القياس المحاسبي المتمثل في فروقات قيمة قسط الاهتلاك المحددة من قبل أفراد المجموعة لوجدتها مرتبطة بطريقة استخدام المحاسب لقاعدة القياس و ليس بقاعدة القياس نفسها، إذ أن تحيز القياس الناشئ عن تحديد قيمة قسط الاهتلاك يمكن رده إلى اختلاف أفراد المجموعة في تقدير العمر الانتاجي للأصل مثلا، أو في تقدير قيمته المتبقية في نهاية عمره الانتاجي وليس إلى قاعدة القياس المطبقة.

ت. **التحيز المشترك:** وهو التحيز الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معا، و يحدث ذلك عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة هي الأخرى لا تتصف بالموضوعية الكاملة، و هكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة

[1] Gearg J. Murphy, A numerical representation of some accounting convention, the accounting review, April, 1976, pp 288-281.

[2] وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص ص 140-141.

القياس المتحيزة تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي سببه المحاسب المتحيز.[1]

وكمثال على ذلك تحيز القياس المرافق لاستخدام سياسة أو مبدأ الحيطة و الحذر، و يعتمد المحاسبين على هذا المبدأ في قياساتهم التاريخية، هذا المبدأ يؤدي بوجه عام إل تخفيض قيمة الأصول و يؤدي إلى زيادة الخصوم في حالة مؤونات الأخطار والأعباء، أي أنه عموما يؤدي إلى تخفيض قيمة الربح، (النتيجة المحققة)، لكن استخدام المبدأ السابق من قبل محاسبين مختلفين في درجة تحفظهم و تحوطهم، يؤدي إلى ظهور تحيز في البيانات و القوائم المالية يكون مصدره مشترك بين المحاسب و النظام المحاسبي.

3. أشكال تحيز القياس المحاسبي:

تتعدد أشكال تحيز القياس المحاسبي مثلما تتعدد مصادر تحيزه و تحدد الصورة التي يتخذها القياس المحاسبي في ضوء عدة اعتبارات أهمها أو جهة نظر المحاسب، ووجهة نظر مستخدم القياسات المحاسبية، و كذلك أغراض استخدامها، و عموما يختلف شكل تحيز القياس المحاسبي عندما تكون الملائمة هي مركز اهتماماته أو أن الموثوقية هي مركز هذه الاهتمامات، ويمكن حصر التحيز المحتمل ظهوره في مراحل القياس المحاسبي في ثلاثة أشكال هي تحيز الموضوعية، و تحيز الملاءمة، و تحيز الموثوقية "المعولية".

أ. **تحيز الموضوعية:** يأخذ شكل تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس و عليه يكون القياس المحاسبي متحيزا بوجود فرق أو اختلاف بين نتيجة القياس و القيمة الفعلية للحدث الاقتصادي محل القياس، و ينشأ هذا التحيز عن نقص في موضوعية المحاسب أو عن نقص في موضوعية قاعدة القياس، أو عن نقص في موضوعية الركنين معا حيث يكون التحيز مشتركا.[2]

و واقعيا بما أنه لا يمكن أن يتمتع كل من المحاسب و قواعد القياس المحاسبي بالموضوعية الكاملة فإن تحيز الموضوعية يبقى موجودا بنسب متفاوتة و لا يمكن أن ينعدم، و عموما تعتبر مرحلة التحصيل (Allocation process) أكثر مراحل عملية القياس عرضة لنشوء تحيز الموضوعية لأنها

[1] عبد المالك زين ، القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013/2012، ص 58.

[2] محمد مطر و موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 155.

فيها يستخدم المحاسب أساليب تحكمية لا توفر مستوى الدقة التي يرغب فيها في مخرجات عملية القياس المحاسبي.

ب. **تحيز الملائمة (المواءمة):** يتخذ القياس المحاسبي شكل تحيز الملاءمة عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات مستخدميها عند استخدامها لغرض معين أي أن تحيز الملائمة على صلة باعتبار مناسبة مخرجات القياس المحاسبي للأغراض المستخدمة فيها.

ومن ناحية نظرية بحتة، ينتفي تحيز الملاءمة في حالة واحدة وهي عندما ينجح المحاسب في توفير مخرجات القياس التي يطلبها مستخدم البيانات بالضبط و بالشكل المناسب[1]، و مما تجدر الإشارة إليه أن تمتع قياسات محاسبية بموضوعية كاملة لا يعني بالضرورة تمتعها بالملائمة الكاملة لأغراض مستخدميها.

و عموما ينشأ تحيز الملاءمة في مرحلة أخرى من مراحل عملية القياس المحاسبي و هي مرحلة الدمج أو التجميع، حيث أنه في هذه المرحلة لا يتأثر القياس المحاسبي من ناحية الموضوعية إذ صحت عملية الحساب، لكن عملية الدمج قد تؤثر على القيمة الإعلامية للقوائم المالية مؤثرة على درجة استفادة القارئ منها وذلك بسبب خسارة المعلومات الناتج عن عملية التجميع أو الدمج.

ت. **تحيز الموثوقية أو المعولية على القياس:** يعتبر تحيز الموثوقية أو المعولية على القياس المحاسبي بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة و في مجاليها التاريخي و المستقبلي، و ينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية المعول عليها في علمية التنبؤ.[2]

ولو حاولنا تتبع تحيز الموثوقية في عملية القياس المحاسبي، لوجدنا أن أسبابه قد تنشأ إما عن خطأ في القياسات المحاسبية الأساسية، و في هذه الحالة ترتبط أسباب تحيز الموثوقية بتحيز الموضوعية، و إما عن خطأ في مرحلة المعالجة أو التشغيل وفي هذه الحالة ترتبط أسبابه أيضا بالمرحلتين معا بمعنى أن تحيزا في موضوعية القياس المحاسبي يحدث في المرحلة الأولى من مراحل عملية القياس، يضاف إليه تحيز الملائمة في مرحلة التشغيل أو المعالجة سينشأ عنهما بلا شك تحيزا في الموثوقية أو المعولية على القياس.[3]

---

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص 143.
[2] نفس المرجع لسابق، ص 144.
[3] محمد مطر وموسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 158.

4. مشاكل القياس المحاسبي:

يقوم القياس المحاسبي على عدة مبادئ تلعب دورا هاما في تحسينه و مصداقيته إلا أنه وبالرغم من أهمية هذه المبادئ إلا أنها لا تخلو من أوجه القصور و الانتقادات، خاصة مبدأ التكلفة التاريخية* الذي اعتبر أساسا لعملية القياس المحاسبي لتوافقه مع الكثير من المبادئ و الفروض المحاسبية، كما أنه اعتبر مصدر موثوقية وموضوعية في العمليات المحاسبية غير أن هذا المبدأ لا يخلو من الانتقادات نتيجة تعارضه مع بعض القروض و المبادئ المحاسبية الأخرى ، كغرض ثبات وحدة النقد مما أدى إلى تدهور مشاكل في القياس المحاسبي.

1.4 الافتراضات المحاسبية القائمة على أساس التكلفة التاريخية:

بنيت على أساس التكلفة التاريخية افتراضات أظهرت الكثير من المشاكل المحاسبية و خالفت الواقع الاقتصادي وهي:[1]

أ. **افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود:** يؤدي افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود إلى عدم تجانس أساس التقييم في المحاسبة المالية، ذلك أن قيمة وحدة النقود تتغير طبقا للتغيرات التي تحدث في المستوى العام للأسعار، ومنه تصبح القيم المحاسبية في القوائم المالية معبر عنها بوحدات نقدية مختلفة القيمة، نتيجة عدم القدرة على قياس ما ترتب عن تقلبات في القوة الشرائية للنقود من أرباح أو خسائر القوة الشرائية على صافي الأصول النقدية.

وكحل لهذا المشكل يمكن اسقاط افتراض ثبات القوة الشرائية و تعديل القيم المحاسبية في وحدة القياس باستخدام الأرقام القياسية المناسبة، و بهذا تصبح القيم المحاسبية متجانسة على مستوى قيمة وحدة القياس مما يسمح بتجميعها أو مقارنتها.

ب. **افتراض المحافظة على رأس المال المستثمر:** يؤدي عدم أخذ التكلفة التاريخية بالتقلبات في مستويات الأسعار عند حساب أقساط الاهتلاك إلى عدم الدقة في حساب تكلفة للإنتاج، و هذا راجع إلى أن كل عناصر تكلفة للإنتاج تقوم على أساس مستوى الأسعار السائدة في الفترة لاتي يتم فيها الإنتاج ماعدا الاهتلاك الذي يكون مقوما بالتكلفة التاريخية و عليه تصبح تكلفة للإنتاج غير صحيحة ومضللة في اتخاذ القرارات.

---

* التكلفة التاريخية هي التعبير النقدي عن وسائل النشاط المسجلة في الحسابات و المقدرة بالقيمة الجارية المعاصرة لتسجيل الحدث الاقتصادي في تاريخه، و للتكلفة التاريخية معنى أكيد الدلالة على قيمة عناصر ذمة المؤسسة عند تاريخ حدوثها و تسجيلها، إلا أن هذه الدلالة تفقد معناها مع بقاء هذه العناصر ملكا للمؤسسة في ظل التغيرات في المؤشرات الاقتصادية لمحيط هذه المؤسسة.

[1] محمد قوادري، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (ias/ifrs)، دراسة حالة SCF، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة، الجزائر، 2010، ص ص 29-30.

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

كما أن عملية الاهتلاك تهدف إلى استرداد القيمة الاسمية لرؤوس المال المستثمر في الأصل غير أن في نهاية حياة الأصل المهتلك، و في معظم الحالات لا تكفي أقساط الاهتلاك المجمعة لشراء أصل جديد بنفس المميزات.

2.4 أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية:

رغم أن التكلفة التاريخية تمثل التكلفة الفعلية للحدث المالي وقت وقوعه في عملية تبادل حقيقية، إلا أن قيمة هذا الحدث تختلف بعد ذلك بفعل عوامل مختلفة، أهمها تغير الظروف الاقتصادية السائدة من تضخم أو كساد أو انكماش اقتصادي و التي تتغير معها القيمة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح البيانات المالية أقل موثوقية[1]، و سنستعرض فيما يلي بعض أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية:

- رغم التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد خاصة خلال فترات التضخم الاقتصادي إلا أن مبدأ التكلفة التاريخية يتجاهل كل هذا، مما يجعل البيانات المالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة مما يؤثر على مصداقية هذه البيانات.
- يجعل هذا المبدأ من المستحيل القياس و الاعتراف بعدة أصول غير ملموسة في ميزانية المؤسسة، مثل الشهرة المولدة داخليا "ذاتيا" بسبب عدم حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي، الذي يشترطه المبدأ في إثبات الأحداث المالية.
- كذلك يصعب هذا المبدأ قياس الكثير الموارد التي تحقق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة و منها الموارد و الطاقات البشرية و هذا لتمسكه بنفس الشرط السابق و هو وجود طرف خارجي في عملية تبادل حقيقية.

[1] محمد مطر و موسى السويطي، مرجع سبق ذكهر، ص 166.

- عدم التجانس مقابلة إيرادات بالقيمة الجارية مع أعباء ممثلة بقيم تاريخية مختلفة من حيث أوقات حدوثها و هذا ما يؤدي إلى عدم دقة قياس نتائج الأعمال على أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وهذا يؤثر على بنود حقوق الملكية.

و نظرا لكل العيوب و النقائص السابقة وغيرها تضاءلت أهمية مبدأ التكلفة التاريخية و هو ما أفرز ظهور المعيار المحاسبي الدولي (IAS39) "الأدوات المالية الاعتراف و القياس" و اتجهت معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية بشكل عام نحو القياس بالقيمة العادلة.

المبحث الثالث: عرض وتحليل طريقة أو نموذج التكلفة التاريخية القاعدية

إن أقدم الطرق المستعملة في القياس المحاسبي هي طريقة التكلفة التاريخية حيث كانت الأكثر قبولا لدى كافة المستفيدين من مخرجات المحاسبة المالية حيث أن أغلب المبادئ المحاسبية المقبولة عموما تم بناءها على هذا الأساس و لا يزال الاعتماد عليها في كثير من الدول إلى يومنا هذا رغم الانتقادات التي طالتها حول خاصية عدم ملائمتها من خلال عدم معالجتها الإشكالية عدم ثبات وحدة النقد وكيفية مقابلة مصاريف تاريخية بإيرادات جارية و أثر ذلك على جودة و منفعة المعلومات المفصح عنها إذ حاول مؤيدوها معالجة هذه الانتقادات من خلال الطرق المختلفة المعدلة لها و التي تهدف إلى إزالة أثر التضخم مثل طريقة المستوى العام، و الخاص و النسبي للأسعار و سنتطرق فيما يأتي لهذه الطريقة.

1. مفهوم طريقة التكلفة التاريخية:

من أهم المبادئ التي اعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر في عملية قياس عناصر القوائم المالية طريقة التكلفة التاريخية، و يقصد بها أن تقاس كل الأصول و الخصوم على أساس السعر النقدي، أو السعر النقدي المعادل لتلك الموارد و الالتزامات في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام[1]، و على هذا المنوال جاءت أغلبية التعاريف المقدمة لهذه الطريقة و على سبيل المثال عرفت أيضا على أنها: "طريقة مرتبطة كلاسيكيا بالتصنيف النقدي و تتمثل في المبالغ المدفوعة من أجل الحصول على أصل معين أو أداء التزام معين ومن أهم مميزاتها موثوقيتها و موضعيتها و ثباتها على الأقل في المدى القصير".

2. مميزات طريقة التكلفة التاريخية:

من خلال أغلب المفاهيم التي تم مسحها حول طريقة التكلفة التاريخية لاحظنا أنها ترتبط بصفة عامة بثلاثة معايير وهي:

- المعيار الزمني و الذي يؤثر على ضرورة ربط هذا المفهوم بتاريخ محدد قد يكون تاريخ الاقتناء أو تاريخ الإنجاز.
- المعيار المكاني الذي يدعو لضرورة إضافة كل المصاريف المرتبطة بالأصل إلى غاية وصوله إلى المكان المخصص له من أجل استغلاله.

[1] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، الكويت، ط1، 1999، ص 11.

- المعيار الثالث و هو معيار الجاهزية و الذي يقصد به إضافة جميع النفقات حيث يبدأ هذا الأصل في استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة به.

هذا و بالإضافة إلى تركيزها على المعايير الثالثة السابقة فإنها تتميز بميزات أخرى نوجزها فيما يلي:

- الاجماع على موضعيتها و دقتها؛
- قياس عناصر القوائم المالية على أساس السعر النقدي المكافئ في تاريخ حدوث تلك الحداث؛
- تتجاهل كل ما يحدث بعد التسجيل الأولي و لا تعترف بالقيمة الناتجة عن ذلك إلا بعد تحققها.
- الدخل حسب هذه الطريقة يتحدد بالفرق بين القيمة و التكلفة.
- ارتفعت درجة الانتقاد ضد هذه الطريقة من حيث أنها بعيدة عن الواقع كلما كانت الفترة أطول بين التسجيل الأولي و الأحداث اللاحقة.
- يؤثر عامل التضخم و التغير المستمر في الأسعار على ملائمتها و دقتها.

3. مبررات طريقة التكلفة التاريخية:

أهم أساس تقوم عليه التكلفة التاريخية هو إثبات بنود الأصول أو الخصوم وفق سعرها التبادلي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل الذي يتمثل في تكلفة الحصول على الأصل في تاريخ امتلاكه أو مقدار الخصم الذي تتعهد المنشأة بتحمله في تاريخ نشوئه، و التكلفة هو أساس الإثبات المحاسبي الموثق بمستندات ثبوتية توفر الدليل المادي على إمكانية التأكد من صحة العملية أو الحدث الاقتصادي على العموم، و برر العديد من المؤيدين لهذه الطريقة على هذا الأساس و قدموا العديد من المبررات التي تدعم وجهة نظرهم القائمة على الابقاء على هذا النموذج كمرجع أساسي في القياس المحاسبي و من بين أهم المبررات:

- إنها الطريقة الوحيدة التي يجتمع أغلبية المستعملين و المتدخلين على أنها الأكثر موضوعية؛
- أن التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية أثناء الحصول على الأصل؛
- تسند إلى عمليات حدثت فعلا و ليست افتراضية.
- تتسم بالموثوقية الكبيرة.

- ملائمتها للإطار الفكري للمحاسبة بما يشتمل عليه من فروض و مبادئ محاسبية مقبولة عموما؛
- انسجامها مع مبدأ تحقق الإيراد.
- توافقها مع مبدأ مقابلة الإيرادات المصروفات.
- واقعية و حقيقة هذه الطريقة من خلال المستندات الكتابية التي تتوفر عليها و عدم اعتمادها على الحكم الشخصي.
- تساهم هذه الطريقة إلى حد ما بالتقليل من الوقت و الجهد و منه التقليص في النفقات من خلال الحصول المباشر على المعلومات و البيانات من الدفاتر المحاسبية.

4. الانتقادات الموجهة لنموذج التكلفة التاريخية:

رغم المبررات العديدة السابقة لبقاء طريقة التكلفة التاريخية إلا أن هذه الأخيرة و انطلاقا من الممارسات المحاسبية الواقعية أثبتت أنها لم تلتزم بالمفهوم النظرية للأسس التي قامت عليها خاصة عند قياس الكثير من بنود الأصول لا سيما المعنوية و المالية، بالإضافة إلى عدم رضا الكثير من المستفيدين عن هذه الطريقة لاسيما المستثمرون لأنها لا تمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية تتسم بالرشادة و عموما يمكن تلخيص أهم الانتقادات التي وجهت لهذه الطريقة فيما يلي:

- تجاهلها للتغيرات الحاصلة في القدرة الشرائية لوحدة النقد،
- استبعادها للكثير من ممتلكات الوحدة المحاسبية خاصة المعنوية منها.
- التزامها التام بمبدأ تحقق الإيرادات من أجل الاعتراف بها.
- افتقارها للعديد من الموارد التي قد يترتب عليها تدفقات اقتصادية مستقبلية مثل قوائم العملاء و الموارد البشرية.
- عدم دقتها في قياس تاريخ الأعمال بسبب مقابلة إيرادات تجارية مع نفقات تاريخية.
- تأجيل الاعتراف بالتغير في قيم الأصول و الخصوم حتى يتم تبادل حقيقي مع طرف خارجي، الأمر الذي سوف يؤدي إلى تداخل نتائج الفترات المحاسبية المختلفة وهو أمر يتعارض مع فرض الدورية.[1]

كل العيوب السابقة الذكر و غيرها دفعت الباحثين و الجهات المهنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية إلى المناداة بضرورة تعديل البيانات المحاسبية المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية خلال فترات

[1] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 312.

يسودها التضخم، بقصد الحد من آثار تحيز القياس المحاسبي الذي ينشأ بسبب تغير القوة الشرائية لوحدة النقد.

ضمن هذا السياق اقترحت لجنة المعايير المحاسبية ASC في بريطانيا عام 1974 استخدام أساس وحدة النقد الثابتة القيمة لإعداد التقارير المالية، كما أصدر المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبية FASB عام 1979 البيان رقم (39) بعنوان (إعداد التقارير المالية و تقلبات الأسعار) طالب فيه الشركات المساهمة العامة بإصدار ملاحق معدة طبقا لأساس وحدة النقد الثابتة و لأساس القيمة الجارية، تلحق بقوائمها المالية المنشورة المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، كما سلكت اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة IASC السبيل نفسه فخصصت ثلاثة من المعايير الصادرة عنها لمعالجة محاسبة التضخم هي على التوالي المعيار (IAS6) عام 1977 و الملغى بعد ذلك و المعيار (IAS15) عام 1981 الذي تم إلغاؤه أيضا و المعيار (IAS29) عام 1989 و الذي تم تعديله مرة أخرى عام 1994 ثم عام 2000.[1]

[1] محمد مطر، موسيى السيوطي، مرجع سبق ذكره، ص ص 167-168.

خلاصة الفصل:

ما يمكن استنتاجه من هذا الفصل أن القياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة المالية و بدون فهم ما يقاس و كيفية القياس يستحيل الفهم الكامل و الصحيح للمحاسبة عموما و لا يمكن حتى الاعتراف بالبند غير المقاس محاسبيا ضمن أي قائمة من القوائم المالية، والقياس المحاسبي هو القياس الكمي و النقدي للأحداث المالية الخاصة بنشاط المؤسسة، و يكون القياس موضوعيا عندما يكون قابل للتحقق أي استناده إلى عناصر مثبتة و أدلة صحيحة و خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس.

و رغم أن نموذج التكلفة التاريخية القاعدية ظل لعقود طويلة يعتبر النموذج الوحيد للقياس المحاسبي نظرا لتوافقه من كثير من المبادئ و الفروض المحاسبية إلا أنه مع الاتساع و التطور المؤسساتي و الاقتصادي الهائل أصبحت تطال هذا النموذج العديد من الانتقادات بسبب تجاهله للمتغيرات في مستوى الأسعار و تقلبات السوق، و اشتراطه لبعض الشروط غير المنطقية كمقابلة إيرادات ممثلة بالقيمة الجارية مع مصروفات مقيمة بالتكلفة التاريخية، مما ينتج عنه حالة عدم تجانس، و لهذا أصبح نموذج التكلفة التاريخية في القياس لا يقدم معلومات مفيدة لمستخدمي مخرجات المحاسبة المالية لاتخاذ قراراتهم لاسيما الاستثمارية منها أو التوسعية و حتى الإقراضية منها.

و لهذا كان أغلب اهتمام الهيئات المحاسبية الدولية و على رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على إصدار معايير تمكن من تحسين عملية القياس المحاسبي خاصة لبند قائمة المركز المالي و منه تحسين عملية الاعتراف بهذه البنود و الإفصاح المحاسبي عموما، و سنتطرق في الفصل الموالي لكيفية تطور عملية القياس المحاسبي انطلاقا من التكلفة التاريخية المعدلة و وصولا إلى القيمة العادلة التي تعتمدها حاليا لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).

الفصل الثالث

تمهيد:

من خلال دراسة المفاهيم المرتبطة بالقياس المحاسبي في الفصل الثاني و كذا التعرض لنموذج التكلفة التاريخية أحد أهم طرق القياس المحاسبي عبر التاريخ، وصلنا إلى نتيجة أساسية تتمثل في أن تحقق الهدف الأساسي للمحاسبة المالية و المتمثل في مدى إفادة القوائم المالية لمستعمليها خاصة في القرارات الاقتصادية الرشيدة، تمر حتما عبر قياس محاسبي موضوعي و دقيق يجمع بين الملائمة و الموثوقية لمختلف بنود قائمة المركز المالي خاصة وباقي القوائم المالية عامة، إذ أن مدى جودة القوائم المالية و إفادتها تعتبر نقطة التماس المباشرة بين المنشأة الاقتصادية و المستعملين على اختلافهم و اختلاف أهدافهم أو تطلعاتهم.

تبرز أهمية عملية القياس المحاسبي في كونها العصب الأساسي ضمن مختلف مراحل العمل المحاسبي بداية من تحديد شروط الاعتراف بالأحداث الاقتصادية إلى غاية الإفصاح عن مختلف المعلومات المالية من خلال مخرجات المحاسبة المالية و المتمثلة في القوائم المالية، و يعتبر قياس بنود قائمة المركز المالي جوهر عملية القياس لأنها بطبيعتها بنود (أغلبها) ترتبط بأكثر من دورة محاسبية، ومما يزيد من أهمية عملية القياس المحاسبي و صعوبتها هو عدم الوصول إلى اليوم و من قبل كل المتدخلين في الميدان المحاسبي إلى طريقة نموذجية في التقييم تتوافق من حيث التطبيق مع مختلف البيئات المالية و المحاسبية للدول على اختلاف تطورها و تلبي احتياجات مختلف المستفيدين من المحاسبة المالية على تعدد فئاتهم و اختلاف أهدافهم.

و بناء على ما سبق سنناقش في هذا الفصل الطرق الأشهر استعمالا في التقييم و التي حاولت أن تحل محل طريقة التكلفة التاريخية القاعدية محاولة تجاوز عيوبها، انطلاقا من نموذج التكلفة التاريخية المعدلة إلى نموذج القيمة الجارية و وصولا إلى طريقة أو منهج القيمة العادلة من خلال إبرازها مفهومها و خصائصها ومبرراتها وشروط و كيفيات تطبيقها وما يعيق هذا التطبيق في الواقع و أوجه قصورها.

المبحث الأول: طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

تهدف المحاسبة عن التغيرات في المستوى العام للأسعار إلى الانتقال من نموذج التكلفة التاريخية القاعدية إلى التكلفة التاريخية المعدلة، و ذلك من خلال الاعتراف بالمستوى العام للأسعار عن طريق استبعاد الفرض المحاسبي التقليدي الذي ينطلق من ثبات وحدة القوة الشرائية للنقود، فيما سنرى لاحقا طرق المحاسبة عن التغيرات في المستوى الخاص للأسعار و المستوى النسبي للأسعار.

1. طبيعة طريقة التكلفة التاريخية المعدلة:

يقوم هذا النموذج على تعديل وحدة القياس النقدي، فهنا القوائم المالية يتم إعدادها على أساس مبدأ التكلفة التاريخية ثم تعدل وحدة القياس باستخدام الأرقام القياسية للتغيرات في المستوى العام للأسعار للوصول إلى القوة الشرائية الجارية لوحدة النقد في تاريخ إعداد القوائم المالية و ذلك كمحاولة لإلغاء تحيز القياس الذي تتضمنه القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية القاعدية، و منه فطريقة التكلفة التاريخية المعدلة تعتمد على المقومات التالية:

- لا تستغني على أساس التكلفة التاريخية بل تهدف إلى تعديل القوائم المالية المعدة على هذا الأساس من خلال تعديل الأصول و الخصوم و الإيرادات و الأعباء باستخدام وحدات نقدية لها قوة شرائية متجانسة؛
- اعتماد المبادئ المحاسبية المعروفة، ثم تعديل القوائم المالية؛
- يتم تعديل القوائم المالية باستخدام الأرقام القياسية التي تعبر عن القوة الشرائية في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي؛
- التمييز بين البنود النقدية و غير النقدية في قائمة المركز المالي.

حيث تجدر الإشارة أن تطبيق هذا النموذج يتم من خلال تطبيق أحد الأرقام القياسية التالية: الرقم القياسي لأسعار الجملة، الرقم القياس المرتبط بالتغير في إجمال الناتج القومي، الرقم القياسي للسلع الاستهلاكية، هذا الأخير الذي فضلت أغلب الجهات استخدامه لأنه يعكس متوسط التغيرات في مجموعة واسعة من السلع و الخدمات الاستهلاكية خلال فترة زمنية معينة، حيث هو الرقم المفضل من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB).

مع ضرورة الاشارة أنه يتم تعديل قيمة البند غير النقدي من بنود قائمة المركز المالي وفق الصيغة التالية:

قيمة البند المعدلة= (القيمة التاريخية الأساسية × الرقم القياسي العام في تاريخ إعداد القوائم المالية)/ الرقم القياس في تاريخ نشأة البند

في حين أنه لا يتم تعديل البنود النقدية، فقط يتم احتساب المكاسب و الخسائر الناجمة عن الاحتفاظ بها.

و في الجانب العملي رغم أنه يمكن تعديل البنود غير النقدية خلال فترات من السنة إلا أن نموذج التكلفة التاريخية المعدلة يعتمد على التعديل في نهاية كل دورة (تاريخ إعداد القوائم المالية).

2. آليات تطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة:

إن تحويل القوائم المالية التاريخية إلى قوائم مقاسة بواسطة التكلفة التاريخية المعدلة يتطلب اتباع الخطوات التالية:[1]

- توفير مجموعة كاملة من القوائم المالية التاريخية؛
- توفير مجموعة من الأرقام القياسية العامة تغطي الفترة الزمنية من تاريخ نشوء أقدم بند حتى تاريخ أحدث بند في القوائم المالية؛
- تصنيف بنود القوائم المالية إلى بنود نقدية و بنود غير نقدية؛
- تعديل البنود غير النقدية بواسطة معامل التعديل؛
- حساب مكاسب أو خسائر المستوى العام للأسعار الناجم عن الاحتفاظ بالبنود النقدية.

وفيما يلي توضيح مختصر لتطبيق الخطوات السابقة:

أ. التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية:

البنود غير النقدية هي تلك البنود التي تكون لها فيمة سوقية تتغير بسبب التغير في مستويات الأسعار، لذلك وجب تعديلها باستخدام الأرقام القياسية، أما البنود النقدية فهي تلك الأصول و الخصوم الثابتة المبلغ و التي تكون لها قيمة اسمية و يتم التعبير عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية، و لا يتم

[1] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر (من المبادئ إلى المعايير)، ط2، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص ص 79،80.

تعديل هذه البنود إنما يتم احتساب لها مكاسب أو خسائر القوة الشرائية، و الجدول الموالي يوضح أهم البنود النقدية و غير النقدية في جانبي الأصول و الخصوم حسب نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

الجدول رقم (03): التمييز بين البنود النقدية و غير النقدية للأصول و الخصوم

الأصول	عناصر الأصول	نقدي	غير نقدي
الأصول غير الجارية	• الأصول الثابتة المعنوية (غير الملموسة)		+
	• الأصول الثابتة العينية (المادية)		+
	• الأصول المالية (ما عدا الأسهم)	+	
الأصول الجارية	• المخزونات		+
	• أصول مالية قصيرة الأجل	+	
	• الحقوق على الزبائن	+	
	• الأوراق التجارية للتحصيل	+	
	• النقديات في الحسابات المصرفية	+	
الخصوم	عناصر الخصوم	نقدي	غير نقدي
حقوق الملكية (رؤوس الأموال الخاصة)	• رؤوس الأموال الخاصة و الاحتياطات و النتائج غير الموزعة		+
الخصوم غير الجارية	• الالتزامات الاحتمالية (مثل الأعباء و الأخطار)		+
	• الديون طويلة الأجل (المالية و السندية و على التثبيتات)		+
الخصوم الجارية	• الديون قصيرة الأجل (اتجاه الموردين، الأجراء، الضرائب...)	+	

المصدر: إعداد الباحث.

ب. حساب مكاسب و خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية:

كما سبق الإشارة فإن العناصر النقدية لا يتم تعديلها بالتغيرات في المستوى العام للأسعار لأنها تعبر عن عدد محدد و ثابت من الوحدات النقدية، إلا أن الاحتفاظ بها خلال فترات التغير في الأسعار حسب الوضع الاقتصادي العام سوف ينتج عنه مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية يؤثر على المركز النقدي للمنشأة و ذلك ما يلخصه الجدول التالي:

الجدول رقم (04): المركز النقدي للمنشأة حسب حالة الوضع الاقتصادي العام

المركز النقدي للمنشأة	حالة التضخم	حالة الانكماش
الاحتفاظ بأصول نقدية أكبر من الخصوم النقدية	خسائر	مكاسب
الاحتفاظ بأصول نقدية أقل من الخصوم النقدية	مكاسب	خسائر

المصدر: علي عبدالله شاهين، النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي و تطبيقي)، ط1، مكتبة آفاق للطباعة و النشر و التوزيع، غزة، فلسطين، 2011، ص 227.

وانطلاقا من طريقة التكلفة التاريخية المعدلة فإنه يتم حساب مكاسب أو خسائر القوة الشرائية الناجمة عن الاحتفاظ بالأصول النقدية ويتم ذلك عبر أربع خطوات مثلما يوضحه الجدول التالي:

مع العلم أن "**صافي الأصول النقدية = الأصول النقدية – الخصوم النقدية**"

الجدول رقم (05): كيفية حساب المكسب أو الخسارة لصافي الأصول النقدية بموجب طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

الخطوة (1): تحديد صافي الأصول النقدية المعدلة لبداية الفترة	● تحديد صافي الأصول النقدية لبداية الفترة و تعديله بالرقم القياسي لبداية الفترة (هنا يتم أخذ الأصول و الخصوم النقدية من الميزانية الافتتاحية)
الخطوة (2): تعديل المقبوضات والمدفوعات النقدية التي تمت خلال الفترة	● تعديل قيمة المقبوضات النقدية خلال الفترة بمتوسط الرقم القياسي للفترة ● تعديل المدفوعات النقدية للفترة بمتوسط الرقم القياسي للفترة
الخطوة (3): تحديد صافي الأصول النقدية المعدلة لنهاية الفترة	حيث تحسب بالعلاقة التالية: = صافي الأصول النقدية المعدلة لبداية الفترة+ المقبوضات النقدية المعدلة –المدفوعات النقدية المعدلة
الخطوة (4): تحديد خسارة أو مكسب المستوى العام للأسعار	و يتم تحديدها بالعلاقة التالية: صافي الأصول النقدية المعدلة – صافي الأصول النقدية الفعلية (غير المعدلة) = الخسارة أو المكسب

المصدر: إعداد الباحث

ت. معالجة مكاسب و خسائر القوة الشرائية:

كانت المعالجة المحاسبية لمكسب أو خسارة المستوى العام للأسعار محل خلال كبير بين المحاسبين إلا أن الرأي الغالب هو أنه يجب ادخال المكسب أو الخسارة في المستوى العام للأسعار ضمن الدخل الحالي، حيث أن المواقف المعلنة المنشورة لمختلف الهيئات و المنظمات المحاسبية تحبذ بشكل كبي هذه المعاملة.[1]

3. مزايا وعيوب طريقة التكلفة التاريخية المعدلة:

لقد أحدثت محاسبة المستوى العام للأسعار أو ما يطلق عليها بالتكلفة التاريخية المعدلة و التي جاءت أصلا من أجل تحسين طريقة التكلفة التاريخية القاعدية جدلا واسعا آنذاك "حين ظهورها" بين مختلف المحاسبين من جهة و مختلف المستعملين من جهة أخرى، وفيما يلي أهم المزايا و العيوب المرتبطة بهذه الطريقة وفق وجهة نظر المحاسبين و المستعملين كذلك.

أ. مزايا الطريقة:

حسب وجهة نظر الطرفين (المحاسبين و المستعملين) تظهر مزايا طريقة التكلفة التاريخية المعدلة في الآتي:[2]

- يقدم نموذج التكلفة التاريخية المعدلة علاجا مناسبا لمشكلة التضخم حيث يتم إمداد الإدارة بتقدير كمي و موضوعي لآثار التضخم على أنشطة الوحدة الاقتصادية؛
- يعد نموذج التكلفة التاريخية المعدلة علاجا مناسب لتجنيب الوحدة الاقتصادية أخطاء القياس عن طريق تثبيت وحدة القياس، و تجعل القوائم المالية أكثر قدرة على المقارنة الزمانية و المكانية فيما بين الوحدات الاقتصادية بشكل عام؛
- يسمح استخدام نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بإجراء تعديلات على القوائم المالية بشكل مستقل إلى جنب القوائم المالية التقليدية، يعطي صورة صحيحة عن واقع التغيرات في الأسعار و آثارها على القوائم المالية.

[1] أحمد رياحي بلقاوي، نظرية المحاسبة، ج2، تعريب رياض العبد الله، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2000، ص 341.

[2] علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية – إطار فكري تحليلي و تطبيقي، مكتبة آفاق للطباعة و النشر و التوزيع، ط1، غزة، فلسطين، 2011 ، ص 243.

ب. عيوب الطريقة:

أيضا انطلاقا من مختلف وجهات النظر يمكن أن نوجز عيوب هذه الطريقة في الآتي:[1]

- حسب مجموعة من الدراسات الميدانية المتفرقة فإن معلومات محاسبة المستوى العام للأسعار إما أنها ضعيفة قليلة العائد أو أنها غير مقبولة من قبل المستخدمين؛
- تجاهل المستوى الخاص لأسعار بعض السلع و الخدمات التي تهم الإدارة في العملية الإنتاجية و في عملية الاستبدال و التي تهم المستثمرين في اتخاذ قرار الاستثمار؛
- إن استخدام رقم قياسي واحد لتعديل القوائم المالية التاريخية يؤدي إلى خلط و عدم دقة في البيانات و تشويش لقراء القوائم المالية؛
- يختلف تأثير التضخم على الوحدات المحاسبية المختلفة فالوحدات ذات الكثافة الرأسمالية **(**تحتوي على تجهيزات أو آلات بتكلفة مرتفعة**)** يمكن أن تتأثر بالتضخم بشكل أكبر من الوحدات التجارية أو الخدمية، وبالتالي فإن محاسبة المستوى العام للأسعار يمكن أن تشوب حساب الدخل الدوري؛
- قد تتمكن هذه الطريقة من تجنيب أخطاء القياس باعتمادها على وحدات قياس نقدي ذات قوة شرائية موحدة عامة، و لكن قد لا تتمكن من تجنب أخطاء التوقيت نظرا لاعتمادها كذلك على مبدأ تحقق الإيراد و الأرباح بالبيع.
- إثارتها لمشاكل تطبيقية كثيرة، مما يؤدي إلى زيادة تكاليف تطبيقها عن المنافع المتوقعة.

و من هنا بدأ التوجه لدى مختلف المتدخلين في الميدان المحاسبي من محاسبين و مستفيدين نحو البحث عن بدائل أخرى للقياس و التقييم المحاسبي تحقق القبول و الإفادة لدى جميع الأطراف التي لها مصالح من مخرجات المحاسبة المالية.

[1] لخضر سي محمد ، أسس وقواعد التقييم المحاسبي –دراسة تحليلية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة باتنة 1، الجزائر، (الحاج لخضر)، 2017/2016، ص 129.

المبحث الثاني: طريقة التكلفة (القيمة) الجارية و القيمة الجارية المعدلة

رغم الإيجابيات و التحسينات التي أحدثتها طريقة التكلفة التاريخية المعدلة لاسيما على قائمة المركز المالي، حيث أتاحت معلومات تتميز بالقابلية للمقارنة و التجميع لأنها اعتمدت على وحدات نقدية متجانسة في تعديل هذه القائمة، إلا أنها أهملت التغيرات السعرية الخاصة، فهي تفترض وكأن جميع السلع و الخدمات تتغير في نفس الاتجاه و بنفس المعدل، و هو افتراض غير واقعي لذى سنتطرق فيما يأتي إلى النموذج الذي جاء بعدها و الذي اعتمد في تعديل القوائم المالية على التغيرات الخاصة في الأسعار و هو نموذج أو طريقة التكلفة (القيمة) الجارية.

1. نموذج القيمة الجارية:

1.1 طبيعة نموذج القيمة الجارية:

في هذه الطريقة يستعمل الرقم القياس الخاص بأسعار البنود المتعلقة بالقوائم المالية للمؤسسة حيث يرتكز على هذا المدخل في قياس آثار التغيرات السعرية على هذه القوائم، ولا يتم الاكتفاء باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار كما هو الحال في مدخل التكلفة التاريخية المعدلة، و بالتالي يتمثل الفرق الأساسي بين هذا المدخل و سابقه في أنه بينما يتطلب المدخل السابق المحافظة على أساس القياس المحاسبي و المتمثل في التكلفة التاريخية، و ينصب التعديل على وحدة القياس، فإن المدخل الثاني هذا يتطلب تغير أساس القياس ليصبح القيمة الجارية بينما تبقى وحدة القياس على حالها[1]، ومنذ منتصف السبعينات تزايد الاهتمام بهذا المدخل حيث أوصت آنذاك جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بتطبيق هذه الطريقة، و تتمثل المعالم الأساسية لهذه الطريقة في:[2]

- يعد هذا المدخل خروجا عن أهم القواعد و المبادئ المحاسبية و على وجه الخصوص الخروج عن مبدأ التكلفة التاريخية، و كذلك مبدأ تحقق الإيراد بالبيع، فاتباع محاسبة القيمة الجارية يؤدي إلى تجنب أخطاء التوقيت الناتجة عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في قيم الأصول إلى أن يتم عقد الصفقات و المبادلات؛
- الأسعار الخاصة هي التي يعتمد عليها في تعديل الأصول و القوائم المالية للمؤسسة و ليس المستوى العام للأسعار؛

[1] محمد مطر وموسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 187.
[2] رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، ط1، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003، ص ص 112-113.

- تحسب مكاسب وخسائر للقوة الشرائية للبنود غير النقدية و ليست البنود النقدية؛
- يقتصر التعديل وفق هذا المدخل على البنود غير النقدية أما البنود النقدية فتبقى على حالها لأنها دائما تظهر بأسعارها الخاصة التي لا تتغير من وقت لآخر.
- يطبق هذا المدخل عن طريق ثلاث طرق هي: القيمة الحالية، صافي القيمة القابلة للتحقق(القيمة البيعية)، تكلفة الاستبدال، و التي سنتطرق في الآتي.

2.1 طرق التعبير عن القيمة الجارية:

انطلاقا من علاج آثار تغيرات الأسعار الخاصة لبنود القوائم المالية ظهرت ثلاث مداخل "طرق" محاسبية بديلة تعبر عن القيمة الجارية مثلما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم (06): الطرق الفرعية المختلفة للتعبير عن القيمة الجارية

الطريقة التي تعتمد على علاج آثار التغيرات الخاصة للأسعار على بنود القوائم المالية	طريقة التكلفة "القيمة" الجارية		
مداخل هذا النموذج أو الطرق الفرعية للتعبير عن القيمة الجارية	القيمة الحالية	صافي للقيمة البيعية "القيمة القابلة للتحقق"	تكلفة الاستبدال
زمن القيمة	قيمة مستقبلية	قيمة جارية	قيمة جارية
تسمية الطريقة الفرعية انطلاقا على ماذا ترتكز	قيمة اقتصادية	سوق (أسعار) الخروج	سوق (أسعار) الدخول

المصدر: إعداد الباحث

وفيما يلي سنحاول التطرق لكل طريقة من الطرق الفرعية لمعرفة مدى مساهمتها في معالجة إشكالية القياس المحاسبي، و مدى قدرتها على توحيد آراء مختلف المتدخلين و المستفيدين من القوائم المالية.

1.2.1 طريقة القيمة الحالية:

هذه الطريقة تقوم على إيجاد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالبند من بنود القوائم المالية الخاضع للقياس، حيث تعبر هذه الطريقة عن القيمة الاقتصادية لهذا الأصل في تاريخ القياس، و أثبت فعاليتها في تحديد القيمة الاقتصادية للأصل المعني بالقياس، رغم أنه يؤخذ عليها عدة صعوبات عند تطبيقها، و لتطبيق هذه الطريقة تطبيقا سليما يشترط ما يلي:[1]

- التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل؛
- حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة من حياة الأصل؛
- التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى في الأصل صالحا للاستخدام في العملية الإنتاجية؛
- توقع القيمة المتبقية عند التنازل عن الأصل في نهاية عمر الإنتاجي؛
- اختيار معدل فائدة "معدل تحيين" مناسب.

و الجدير بالذكر أن طريقة القيمة الحالية من بين أفضل بدائل القياس المحاسبي لتعبيرها الدقيق عن القيمة الجارية، حيث يمكن استخدامها بسهولة عند تقييم الحقوق و الالتزامات المالية لأنها لا تحتاج إلى تغيير أو تنبؤ فعناصرها تعاقدية و محددة الوقت و القيمة، إلا أنه يصعب تطبيق هذه الطريقة في عدد من البنود الأخرى للأصول مثل الأصول الثابتة المعنوية و العينية و المخزونات و ذلك لصعوبة التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة منها، فيشوب تطبيق هذه الطريقة عدة مشاكل أهمها:[2]

- يعتمد هذا المفهوم على تحديد مبالغ للتدفقات النقدية التي ستتولد في المستقبل و كذلك توقيت هذا المبالغ، و هذا ليس بالأمر البسيط، و يعتمد على التقديرات الشخصية وبالتالي تفقد القوائم المالية موثوقيتها؛
- إن عملية اختيار معدل القيم المناسب عملية صعبة جدا؛
- بما أن الإيرادات تتولد نتيجة الاستعمال الموحد للموارد، فإذا استطعنا تحديد التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة و معدل الخصم بشكل دقيق، فسيكون من الصعب تحديد بشكل دقيق كم كانت مساهمة كل أصل في توليد التدفقات النقدية، نظرا لأن أصول المؤسسة متداخلة مع بعضها البعض في توليد الإيرادات.

---

[1] حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، ط1، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2007، ص 402.

[2] حازم خطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة و الدخل الاقتصادي و أثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، العدد 2، جامعة الزيتونة، الأردن، 2004، ص ص 18-19.

2.2.1 طريقة صافي القيمة البيعية:

يطلق عليها أيضا طريقة صافي القيمة القابلة للتحقق، و قد يتم تعريفها على أنها المبلغ الذي يمكن الحصول عليه في الحين إذا تم بيع الأصل في السوق في إطار النشاط العادي، مخصوما منه مصاريف البيع، فهي نوع خاص من القيمة الجارية، انطلاقا من أسعار أسواق الخروج، و الميزة الأساسية لهذه الطريقة هي التخلي التام عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع، لأن محاسبة أسعار الخروج تقيم كافة الأصول بأسعار البيع القابلة للتحقيق (القيمة البيعية الصافية المتوقعة)، و في حالة عدم إمكانية تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال الأسعار فإنه يتم الاعتماد على مصادر أخرى منها استخدام الخبرة المهنية في التقدير أو استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار المحتسبة لكل بند من الأصول، و يشوب تطبيق هذه الطريقة عدة مشاكل أهمها:[1]

- عدم القدرة على تحديد بدقة سعر البيع للأصول التي لا توجد لها سوق جاهزة؛
- قد يناسب هذه الطريقة تقييم المخزون لكنه لا يتناسب تقييم الأصول الثابتة الملموسة و غير الملموسة فهي عناصر تحصل عليها المؤسسة بغرض استخدامها وليس بغرض إعادة بيعها و بالتالي فإن تقويمها بيع السوق يتفق من افتراض التصفية و يتنافى مع فرضية الاستمرار، لذلك فإن تكلفة الاستبدال هي الأكثر ملائمة لتقييم الأصول الثابتة.

3.2.1 طريقة تكلفة الاستبدال:

هذه الطريقة تسمى أيضا بالسعر الداخل أو تكلفة الإحلال، و قد عرفت بأنها ذلك القدر الكافي من النقد أو ما يعادله الذي يمكن أن تتحمله المؤسسة لو قامت بإعادة شراء ما تمتلكه من أصول في الوقت الحالي، أو فيما يمكن أن يتوفر للمؤسسة من نقد أو ما يعادله بتحملها بالتزام من الالتزامات في الوقت الحالي، و بعبارة أخرى هي ما يمكن أن تحمله المؤسسة من تكاليف في سبيل للحصول على أصول مشابهة لأصولها الحالية و في وضعها الراهن من حيث الطاقة الإنتاجية و أداء الخدمات، أي نظريا تكلفة الاستبدال تتساوى مع القيمة البيعية فقط الأولى تعتمد على سعر الدخول بينما الثانية فتعتمد على سعر الخروج للأصول المماثلة، و على الرغم من وضوح مفهوم تكلفة الاستبدال إلا أنه لم يحصل الاتفاق عليه بين مختلف المحاسبين نظرا لصعوبة القياس التي تواجه تحديد تكلفة الاستبدال خاصة عندما يتعلق الأمر بالأصول الثابتة التي من الصعب إيجاد شبيه لها وفي نفس حالتها في سوق الأصول الثابتة المستعملة.

[1] ريتشارد شرويدر و آخرون، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي و آخرون، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2006، ص 180.

وكخلاصة نجد أنه رغم صعوبة تطبيق طريقة صافي القيمة البيعية أو طريقة تكلفة الاستبدال خاصة في الدول النامية إلا أنه هذين الطريقتين هي الأقرب لقياس واقعي، لكن أغلب الدراسات تشير إلى أن الحل الأمثل هو الجمع بين الطريقتين من ذلك استخدام سعر الخروج في الأصول غير النقدية الجارية "كالمخزونات" و سعر الدخول الأصول غير النقدية غير الجارية "كالأصول الثابتة العينية".

3.1 تأثير القيمة الجارية على قائمة المركز المالي:

تطبيق نموذج القيمة الجارية على قائمة المركز المالي يتطلب تقسيمها إلى بنود نقدية و غير نقدية منها كانت الطريقة المستخدمة في تمثيل القيمة الجارية و ذلك كالتالي:[1]

- **البنود النقدية:** هي بنود لا تحتاج إلى تعديل لأنها تظهر دائما بأسعارها الخاصة التي لا تتغير من وقت لآخر، كما لا يتم احتساب لهذه البنود المكاسب و الخسائر الناتجة عن تغير الأسعار؛
- **البنود غير النقدية:** تعدل الأصول الثابتة و المخزون بناء على جدول الأرقام القياسية الخاصة، أو عن طريق التقديرات الشخصية أما رأس المال فلا يتم تعديله، كما يتم حساب رصيد الأرباح المحتجزة من خلال المتمم المحاسبي بين مجموع الأصول و الخصوم أو من خلال رصيد الأرباح المحتجزة أو الفترة مضاف إليها أرباح العام على أساس التكلفة الجارية و يخصم منه توزيعات الأرباح النقدية خلال العام على أساس التكلفة التاريخية.

أما فيما يخص إجمالي المكاسب أو الخسائر للبنود غير النقدية فتحسب كالتالي:

- مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة التي تنتج عن بيع العناصر غير النقدية تحسب بالفرق بين القيمة الجارية للأصل بتاريخ البيع و التكلفة التاريخية.
- مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة تحسب بالفرق بين مكاسب الحيازة غير المحققة في نهاية و بداية الفترة[2]، أي أن هذه المكاسب أو خسائر لا تنتج عن عملية البيع وإنما عن الارتفاع أو الانخفاض في قيمة البنود غير النقدية التي بحوزة المؤسسة، حيث أنها تحسب كذلك بالفرق بين التكلفة التاريخية و التكلفة الجارية و تصبح محققة بمجرد حدوث عملية البيع.

[1] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، ط1، دار إيتراك، مصر، 2005، ص 438.
[2] محمد مطر، و موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 187.

4.1 تقييم نموذج القيمة الجارية:

1.4.1 إيجابياتها:

يرتكز هذا النموذج في قياس آثار التضخم في البيانات المالية المنشورة على استخدام الرقم القياسي الخاص بأسعار السلع المتعلقة بالقوائم المالية للوحدة المحاسبية، و يأخذ في الاعتبار التغير الحادث في أسعار كل نوع من أنواع عناصر المركز المالي سواء بالزيادة أو النقص، و تكمن مميزات هذا النموذج خاصة في ملاءمته لقياس الكفاءة و ملاءمته للحفاظ على رأس المال المادي، ويمثل وسيلة تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية هذا إضافة إلى العديد من الإيجابيات نذكر منها:

- تأخذ جميع التغيرات الجارية التي تطرأ على كافة بنود قائمة المركز المالي و قائمة الدخل.
- تمثل مؤشر جيد لقياس الكفاءة .
- تمكن من قياس الدخل على مرحلتين، و هما مرحلة صافي دخل العمليات الجارية و الدخل الناجم عن حيازة البنود غير النقدية.

2.4.1 سلبياتها:

رغم القبول الكبير الذي حظيت به هذه الطريقة من قبل أغلبية المتدخلين في الميدان المحاسبي إلا أن ذلك لا يعني خلوها من العيوب أو السلبيات التي تشوب تطبيقها نذكر منها:

- أخطاء القياس الناجمة عن عدم توحيد قيمة وحدة القياس، أي يجب تحديد مكاسب أو خسائر الحيازة الحقيقية عن طريق استخدام الأسعار النسبية كأساس لتعديل عناصر القوائم المالية.
- صعوبة الحصول على القيمة الجارية لجميع أصول المؤسسة الاقتصادية و يعد هذا من أبرز الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة، و ذلك بسبب عدم توفر أسعار منشورة عن هذه الأصول في كثير من الأوقات.
- إن تطبيق نموذج القيمة الجارية في الواقع يستوجب استخدام عدة بدائل لتمثيل هذه القيمة، مثل: تكلفة الإحلال، القيمة البيعية القابلة للتحقق،....إلخ.

2. طريقة القيمة الجارية المعدلة:

رغم أن طريقة التكلفة الجارية تمكنت من تفادي أخطاء التوقيت في الاعتراف من خلال تخليها الكلي على مبدأ التحقق، إلا أنها لم تتمكن من تخطي أخطاء القياس الناجمة عن استعمال وحدة نقد

موحدة، و لهذا ظهرت طريقة التكلفة الجارية المعدلة أو ما يسمى بطريقة التغيرات في الأسعار النسبية حيث أنى هذا النموذج يمزج بين طريقة التكلفة التاريخية المعدلة و طريقة التكلفة الجارية.

1.2 متطلبات نموذج القيمة الجارية المعدلة:

تأخذ الأسعار النسبية بعين الاعتبار عند اعتماد نموذج القيمة الجارية المعدلة و يعبر عنها بالمعادلة التالية:

التغير في المستوى النسبي = التغير في المستوى العام – التغير في المستوى الخاص

وبما أن نموذج القيمة الجارية يعتمد إما على أسعار الخروج أو أسعار الدخول فإن النموذج المستخدم هو طريقة التكلفة الاستبدالية المعدلة أو طريقة صافي القيمة البيعية الجارية المعدلة بالتغير في المستوى العام للأسعار في الحالتين، كما أنه في ظل هذا النموذج يتم تعديل أساس القياس وحدة القياس.

1.1.2 نموذج التكلفة الاستبدالية المعدلة: كما سبق الإشارة فإن هذا النموذج يجمع بين طريقة التكلفة التاريخية المعدلة و نموذج التكلفة الاستبدالية و من بين أهم الخصائص التي يتميز بها هذا النموذج نذكر:[1]

- تعتبر التكلفة الاستبدالية أساس التقويم المستخدم؛
- وحدة القياس المستخدمة هي القوة الشرائية العامة لوحدة النقد؛
- عدم الاعتماد على مبدأ التحقيق كأساس لمقابلة الإيراد بالمصروفات؛
- فصل دخل النشاط الجاري عن مكاسب (أو خسائر) الحيازة للعناصر غير النقدية؛
- الفصل بين مكاسب و خسائر الحيازة الوهمية و الحقيقية.

2.1.2 نموذج صافي القيمة البيعية المعدلة: يعتبر المحاسبون أن هذا النموذج مكمل لتكلفة الاستبدال المعدلة و لكن بالاعتماد على أسعار الخروج (البيع) وليس أسعار الشراء و يعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية:[2]

- أسعار البيع هي الخاصية موضوع القياس؛
- استخدام القوة الشرائية العامة كأساس للقياس؛
- عدم الاعتماد على مبدأ التحقق في تحديد الدخل المحاسبي؛

[1] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 521.
[2] نفس المرجع السابق، ص 529.

- الفصل بين دخل النشاط الجاري و بين مكاسب أو خسائر الحيازة؛
- الفصل بين مكاسب و خسائر الحيازة الحقيقية و الوهمية.

3.2 تأثير القيمة الجارية المعدلة على قائمة المركز المالي:

تبعا لهذه الطريقة و التي يطلق عليها أيضا اسم الطريقة المختلطة فإنه يتم تعديل قائمة المركز المالي على أساس المزج بين طريقة التكلفة التاريخية المعدلة و طريقة القيمة الجارية و من أهم مقتضياتها:

- التمييز بين الأصول و الخصوم النقدية و غير النقدية كما رأينا سابقا، وعليه يتم إعادة تقييم الأصول و الخصوم النقدية بطريقة التكلفة التاريخية المعدلة، أما الأصول غير النقدية فيعاد تقييمها بالقيمة الجارية، و ذلك بنفس القواعد المبينة سابقا في كل طريقة.[1]
- تقسم مكاسب (أو خسائر) حيازة العناصر غير النقدية إلى مكاسب (أو خسائر) حيازة حقيقية، ومكاسب (أو خسائر) حيازة غير حقيقة (وهمية)، نتيجة التغيرات السعرية العامة، و بالتالي فإن هذا الأسلوب يهدف إلى المحافظة على رأي المال المادي للوحدة إضافة إلى تقرير تأثيرات التغيرات العامة للأسعار، و ذلك لتبنى القوة الشرائية العامة للنقد كوحدة قياس.
- تحسب مكاسب (أو خسائر) الحيازة الحقيقية بالفرق بين القيمة الجارية و التكلفة التاريخية كلاهما معدلين بوحدة نقدية ثابتة، بينما تحسب مكاسب (أو خسائر) الحيازة غير الحقيقية (الوهمية) بين التكلفة التاريخية المعلة و القيمة الجارية.
- مكاسب (أو خسائر) القوة الشرائية تحسب بالفرق بين صافي المركز النقدي الحقيقي و صافي المركز النقدي المعدل بالأرقام القياسية.

و في الجدول الموالي نلخص كيفية تأثر أو تعديل قائمة المركز المالي في ضوء بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم (طريقة التكلفة التاريخية المعدلة، طريقة التكلفة الجارية، طريقة التكلفة الجارية المعدلة):

[1] رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص 180.

الجدول رقم (07): تأثر قائمة المركز المالي على ضوء بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم

البنود	التكلفة التاريخية المعدلة	القيمة الجارية	القيمة الجارية المعدلة
العناصر النقدية	لا تعدل لكن تحسب لها مكاسب أو خسائر القوة الشرائية	لا يتم تعديلها	لا تعدل و لكن تحسب لها مكاسب أو خسائر القوة الشرائية
العناصر غير النقدية	تعدل بالأرقام القياسية العامة للأسعار	تعدل بالقيم الجارية	
المكاسب أو الخسائر الحقيقية	لا يتم الاعتراف بها	الفرق بين القيمة الجارية و التكلفة التاريخية	الفرق بين القيمة الجارية و التكلفة التاريخية كلاهما معدلين بالأرقام القياسية
المكاسب أو الخسائر غير الحقيقية (الوهمية)	لا يتم الاعتراف بها	لا يتم الاعتراف بها	الفرق بين القيمة الجارية و التكلفة التاريخية المعدلة
مكاسب المستوى العام للأسعار	الفرق بين صافي المركز النقدي الحقيقي و المعدل	لا يتم الاعتراف بها	الفرق بين صافي المركز النقدي الحقيقي و المعدل

المصدر: من إعداد الباحث

4.2 تقييم طريقة القيمة الجارية المعدلة:

1.4.2 إيجابياتها (مزاياها):

لهذا النموذج عدة مزايا أهمها:

- الجمع بين مزايا طريقتي القيمة الجارية و التكلفة التاريخية المعدلة فالأولى تحقق لنا قياس فعال و دقيق للأصول غير النقدية أما الثانية فتحسن من قياس الأصول و الخصوم النقدية و تظهر أرباح و خسائر القدرة الشرائية.
- يميز هذا النموذج بين تحقق الربح و استلامه كما أنه يفصل بين عمليات التشغيل و أرباح الحيازة وهما ميزتين تحسن من جودة القياس المحاسبي.
- يهدف هذا النموذج إلى المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال، كما يسمح بتفادي كل من أخطاء التوقيت و القياس.
- يبرز هذا النموذج جميع الأحداث التي أثرت على بنود القوائم المالية خلال الفترة و هذا ما يتوافق مع مبدأ الإفصاح الكامل.

- يسهل هذا النموذج في عمليات المقارنة بين القوائم المالية لفترات أو لمنشآت مختلفة.

2.4.2 سلبياتها (عيوبها):

رغم ما تميز به هذا النموذج من مزايا إلا أنه لم يحظ بتأييد من قبل الكثير من المحاسبين لعدة أسباب أهمها:

- يتم في هذا النموذج تحديد القيمة الجارية في كثير من الحالات اعتمادا على التقدير وبالتالي فهو يفتقد للموضوعية، إضافة إلى ذلك فإن اختيار الرقم القياسي المستخدم في التعديل هو الآخر كثيرا ما يتسم بالذاتية.
- تفقد عملية التسجيل و القياس المحاسبي جزء من موثوقيتها بسبب غياب مستندات الإثبات أحيانا في هذا النموذج ومن ثم اختلاف النتائج من محاسب إلى آخر، كما يصعب عملية الرقابة و التدقيق المحاسبي.
- هذا النموذج يتعارض مع كثير من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، كمبدأ الحيطة و الحذر، و مبدأ وحدة النقد، و مبدأ تحقق الإيرادات.
- واقعيا يصعب تطبيق هذا النموذج لما يتطلبه من جهد وتكلفة و وقت كما يتطلب الدقة العالية عند اعتماده.

3 مقارنة و تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل التغيرات في مستوى الأسعار:

سنقدم هنا بالمقارنة بين بدائل القياس المحاسبي في ظل التغيرات في مستوى الأسعار (في ظل التضخم)، باستخدام عدة معايير:

1.3 معايير التقييم و المقارنة:

عادة يعتمد على أخطاء التوقيت و القياس كمعايير مقارنة، و على الملاءمة و قابلية التفسير كمعايير للتقييم وهو ما سنتعمد عليه في هذه المفاضلة.

1.1.3 معايير المقارنة: نوجز فيما يلي شرح مختصر لمعايير المقارنة:

أ. **أخطاء التوقيت:** إن معايير تحديد أية خاصية أو خصائص بنود القوائم المالية و التي ينبغي قياسها و التقرير عنها في المحاسبة المالية سوف تكون لصالح بديل القياس المحاسبي الذي يتجنب أخطاء التوقيت، نستنتج أخطاء التوقيت عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة، و لكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات و التقرير عنها محاسبيا في

دورة أخرى، الأمر الذي يؤدي إلى تداخل نتائج الدورات، فبديل القياس المحاسبي الذي يعترف بتغيرات القيم في نفس الدورة التي تحدث خلالها يستمتع بخاصية أفضل من بدائل القياس الأخرى.[1]

ب. **أخطاء وحدة القياس:** تتولد أخطاء وحدة القياس عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود، فتكون الأفضلية لوحدة القياس التي تعترف بتغيرات المستوى العام للأسعار في القوائم المالية، و من هنا فمعيار تحديد وحدة القياس التي ينبغي تطبيقها على خواص بنود القوائم المالية تكون لصالح وحدة القياس التي تتجنب أخطاء وحدة القياس.

2.1.3 معايير التقييم:

القدرة التفسيرية و الملائمة هي معايير التقييم المعتمدة عادة لتقييم بدائل القياس المحاسبي و الآتي شرحهما:

- **قابلية التفسير:** أي أن مخرجات المحاسبة المالية و المتمثلة في القوائم المالية يجب أن تكون قابلة للفهم من حيث المعنى و من حيث الاستخدام، و تعد قابلية الفهم من القيود الأساسية المعتمدة في الإطار المفاهيمي لهيئة معايير المحاسبة الدولية (IASB).

وبما أننا أمام وحدتين للقياس فإن تفسير القوائم المالية سيكون واحدا مما يلي:[2]

- ✓ إذا اعتمد القياس المحاسبي أيا من خواص وحدات النقود، فسوف يتم التعبير عن النتائج بعدد من وحدات النقد الوطني المعتمد، الدينار مثلا؛
- ✓ إذا اعتمد القياس المحاسبي قياس التكلفة التاريخية وفق وحدات القوة الشرائية العامة للنقود، فإن نتائجه ما تزال مُعَبرا عنها بوحدات النقد الوطني المعتمد أي بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة؛
- ✓ إذا اعتمد القياس المحاسبي قياس القيم الجارية بوحدات القوة الشرائية العامة للنقود، فإن نتائجه سيكون معبرا عنها بوحدات "السيطرة و التحكم السلعي"؛

[1] رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سبق ذكره، ص ص 156-157.
[2] نفس المرجع السابق، ص 159.

- **الملاءمة:** ملاءمة المعلومات المحاسبية المنتجة لاتخاذ القرارات من قبل المستخدمين المستفيدين منها هي المعيار الثاني لتقييم بدائل القياس المحاسبي، و تعني الملاءمة أن تكون القوائم المالية المعدة مفيدة لمستخدميها لاتخاذ قراراتهم لا سيما الاقتصادية، أي مدى مساهمة القوائم المالية في اتخاذ قرارات المستفيدين منها أو مدى درجة إفادتها و اعتمادهم عليهم.

2.3 مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي في ظل التغيرات في مستوى الأسعار:

في التغيرات في مستوى الأسعار أو ما يعرف بالتضخم سنجري مقارنة بين النماذج المستحدثة للقياس في ظل هذا الوضع الاقتصادي أي بين نماذج كل من: التكلفة التاريخية المعدلة، القيمة الجارية، القيمة الجارية المعدلة.

الجدول رقم (08): المقارنة بين بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم

		التكلفة التاريخية المعدلة	التكلفة (القيمة) الجارية	التكلفة (القيمة) الجارية المعدلة
معايير المقارنة	أخطاء التوقيت	– يتعارض مع مبدأ استقلالية الدورات و يتضمن أخطاء التوقيت لأنه يدمج الدخل الجاري مع مكاسب الحيازة التي نتجت خلال الدورات السابقة لكنها تحققت فعليا خلال الدورة الحالية. – يستبعد مكاسب الدورة الجارية التي اكتسبت (نتجت) في الدورة الحالية و لم تتحقق بالبيع.	– في هذا النموذج صافي الدخل يساوي مجموع الدخل الجاري و مكاسب الحيازة المحققة و غير المحققة و بالتالي فهو لا يتضمن أخطاء التوقيت. – يتخلى هذا النموذج عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع.	– في هذه النقطة يتضمن هذا النموذج نفس خصائص نموذج القيمة الجارية و بالتالي فهو لا يتضمن أخطاء التوقيت.
	أخطاء القياس	– يأخذ بعين الاعتبار التغيرات السعرية العامة و بالتالي فهو يخلو من أخطاء القياس ويمتاز بالموضوعية. – رغم ذلك يتجاهل التغيرات السعرية الخاصة.	– هذا النموذج يعتمد على وحدة قياس اسمية و يتجاهل تغيرات الأسعار العامة و بالتالي فهو يتضمن أخطاء القياس. – يراعي التغيرات السعرية الخاصة.	– هذا النموذج يستخدم وحدة قياس ذات قيمة موحدة و تعبر عن القوة الشرائية العامة و بالتالي فهو يتجنب أخطاء القياس.

معايير التقييم	القابلية للتفسير	– هذا النموذج يعتمد على المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال، و المعلومات الناتجة عنه قابلة للتفسير.	– هذا النموذج يعتمد على المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، و المعلومات الناتجة عنه تعتبر قابلة للتفسير.	– هذا النموذج يعتمد في نفس الوقت على المحافظة على رأس المال و على المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، و المعلومات الناتجة عنه تعتبر قابلة للتفسير بوضوح.
	الملاءمة	– على خلاف البنود النقدية، تعتبر فقط البنود غير النقدية في هذا النموذج ملائمة لاتخاذ القرارات أي مفيدة لمستخدميها، لأن هذه البنود معبر عنها بوحدات السيطرة و التحكم السلعي.	– المعلومات الناتجة عن هذا النموذج تعتبر ملائمة لاتخاذ القرارات و على درجة مقبولة جدا من الإفادة.	– المعلومات الناتجة عن هذا النموذج تعكس التغير في المستوى العام والخاص للأسعار فهي معبر عنها بوحدات السيطرة و التحكم السلعي، فمعلومات هذا النموذج تتميز بالملاءمة لاتخاذ القرارات من قبل مستخدميها.

المصدر: من إعداد الباحث.

المبحث الثالث: أهم مفاهيم منهج القيمة العادلة و مزاياها و أوجه قصورها

يعد مفهوم القيمة العادلة أحد أهم المفاهيم التي جاءت بها "مدرسة القيمة الجارية" في القياس المحاسبي وهي امتداد لنموذج القيمة الجارية المعدلة أو المحاسبة عن التغيرات في الأسعار الخاصة و النسبية و التي ظهرت من أجل مواجهة القصور في التكلفة التاريخية و التي لم تستطع أن تعبر عن المركز المالي الحقيقي في الوحدات الاقتصادية، حيث أن نموذج القيمة العادلة جاء ليجمع بين خاصيتي الملاءمة و الموثوقية و كذا القابلية للمقارنة التي دائما تفتقد إحداها في النماذج الأخرى السابق تناولها.

1. مفهوم القيمة العادلة:

عرفت القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي سيتم الاتفاق عليه عند بيع أصل ما بين مشتري و بائع و ذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية، و كذلك عرفت القيمة العادلة للأصل بأنها ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية في سوق نشطة بين أطراف راغبة في التبادل، وفي المقابل تعرف القيمة العادلة للالتزامات بأنها تلك القيمة التي تستحق أو المبلغ الذي يتم سداده من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف معينة مع استبعاد أثر التصفية.[1]

والدارس للمعايير المحاسبية الدولية يرى أنها تعددت فيها تعريفات القيمة العادلة فمنها ما توافق مع طبيعة المعيار الخاص به، ومنها ما هو عام يتكلم عن القيمة العادلة بشكل مجمل يشمل جميع الملامح الأساسية في التعريفات المتخصصة بكل معيار على حدى.

وفيما يلي سنورد أهم التعريفات التي جاء بها مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** حول مفهوم القيمة العادلة و ذلك في أكثر من معيار و سنتطرق مرة واحدة للمفهوم الذي تكرر بنفس الصيغة في أكثر من معيار:

[1] وعد هادي عيد الحساني و آخرون، مدخل معاصر للنظرية المحاسبية، ط1، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2020، ص 405.

الجدول رقم (09): أهم تعاريف القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية

المعيار	تعريف المعيار للقيمة العادلة	سنة صدور المعيار
IAS16 (الممتلكات و المصانع و المعدات)	القيمة العادلة (**Fair Value**) هو السعر الذي يستلم لبيع الأصل أو الذي يدفع لنقل الالتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس	صدر سنة 1993 و تم تنقيحه سنة 1998
IAS17 (عقود الإيجار)	القيمة العادلة (**Fair Value**) هي المبلغ الذي يمكن مقابله استبدال أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة و راغبة في عملية على أساس تجاري بحت	1997
IAS20 (محاسبة المنح الحكومية والإفصاح في المساعدات الحكومية)	القيمة العادلة (**Fair Value**) هي السعر الذي يستلم لبيع الأصل أو الذي يدفع لنقل الالتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس	1982
IFRS13 (قياس القيمة العادلة)	يعرف **IFRS13** القيمة العادلة على أنها السعر الذي يتم استلامه جراء بيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس	2011

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سنة 2013.

و مما يؤكد عليه معيار الإبلاغ المالي رقم 13 أن القيمة العادلة هي قياس يستند إلى السوق وليس خاصا بالمنشأة عن قياس القيمة العادلة بالافتراضات التي سيطبقها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام بموجب ظروف السوق الحالية بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر، ونتيجة ذلك لا تعتبر نية المنشأة المتمثلة بالحفاظ على الأصل أو تسويته أو خلافا لذلك سداد الالتزام ذات صلة عندما يتعلق الأمر بقياس القيمة العادلة.[1]

ومما تجدر الإشارة إليه، فقد نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية **(IASB)**، و الجهة المعدة للمعايير الوطنية الأمريكية و هي مجلس معاير المحاسبة المالية **(FASB)**، مذكرة تفاهم عملت كأساس لجهود المجلسين المبذولة لوضع مجموعة مشتركة من معايير المحاسبة العالمية ذات الجودة العالية عام 2006، ويعد معيار الإبلاغ المالي **IFRS13** نتيجة جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية بغرض وضع متطلبات مشتركة لقياس القيمة العادلة والإفصاح عن

[1] مؤسسة المعايير المحاسبية الدولية (IFRS Foundation)، مرجع سبق ذكره، ص أ 489.

المعلومات المتعلقة بقياسات القيمة العادلة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما و ذلك بما يتفق مع مذكرة التفاهم و التزام المجلسين بتحقيق ذلك الهدف.[1]

2. مبررات و أهداف تطبيق القيمة العادلة:

إن نموذج القيمة العادلة كطريقة قياس جاء وشرع في استخدماه لمواجهة القصور في النماذج أو الطرق التي سبقتها كالتكلفة التاريخية القاعدية و التكلفة التاريخية المعدلة و التي لم تستطع التعبير عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية بشكل يمكن الوثوق فيه، و بالتالي فإن ما فرضته التوسعات الكبيرة في الاستثمارات حول ضرورة وقوف المستثمرين و حملة الأسهم عن حقيقة المركز المالي للمنشأة و ما يطرأ عليها من تغيرات، و بالتالي فقد أصبحت المحاسبة التقليدية المبنية على أساس التكلفة التاريخية غير قادرة على الوفاء بتلك المتطلبات الأمر الذي عزز التحول نحو القيمة العادلة، و بالتالي فإن أهم أهداف و مبررات استخدام القيمة العادلة هي:[2]

1. تعالج جزء من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية و ذلك من حيث مراعاة القدرة الشرائية لوحدة النقد مما يعكس المفهوم الاقتصادي للبيانات المحاسبية المعروضة في قائمة المركز المالي؛
2. تعد القيمة العادلة مقياس للواقع الاقتصادي وكذلك تعبير واضح لمفهوم الدخل الشامل، إذ توفر مقياس عالي الدقة لهذا المفهوم؛
3. توفر قاعدة ملائمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية لغرض اتخاذ القرارات و إجراء التحليلات المالية فضلا عن توفيرها أساس جيد للتنبؤ بالنتائج المستقبلية و التدفقات النقدية.

3. مميزات نموذج القيمة العادلة:

بما أنه يفترض في القوائم المالية أن تعبر بصدق عن الوضع المالي و نتائج الأعمال للمنشأة الاقتصادية بشكل يمكن المستفيدين منها من اتخاذ قراراتهم لا سيما الاقتصادية منها، و بشكل يمكن أيضا من محاسبة الإدارة عن تسييرها، و عند التعمق في مفهوم القيمة العادلة نجد أنها تقسم إلى قسمين رئيسيين:

أ. **<u>قيم تستند إلى السوق:</u>** وهي القيمة السوقية الجارية في سوق نشط، و هي المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات أو تأدية مطلوبات بين جهات مطلعة و راغبة وفي معاملة مباشرة.

[1] نفس المرجع السابق، ص أ 488.
[2] وعد عبد الهادي حساني و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 198.

ب. <u>قيم لا تستند إلى السوق:</u> وهي

- القيمة الاستبدالية.
- القيمة من الاستعمال.
- قيمة التصفية.
- القيمة القابلة للاسترداد.

و بالتالي فإن القيمة العادلة تهدف إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى واقع المؤسسة و محيطها في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي، و من هنا تكتسب محاسبة القيمة العادلة عدة مزايا أهمها:[1]

- ✓ توفر القيمة العادلة معلومات مساعدة وملائمة و قابلة للمقارنة أكثر بكثير مما يقدمه نموذج التكلفة التاريخية؛
- ✓ قياس القيمة العادلة أكثر ملائمة للمستثمرين و الدائنين لأنها تعكس القيمة السوقية الجارية للموجودات و المطلوبات؛
- ✓ إن القيمة العادلة تكون أكثر شفافية لمستخدمي المعلومات المحاسبية؛
- ✓ تمكن من اتخاذ قرارات استثمارية تجارية رشيدة متعلقة ببيع أو شراء الاستثمارات و قرارات الاندماج التي تتم بين الوحدات أو قرارات الشراء للمنشأة الاقتصادية.

4. مداخل قياس القيمة العادلة:

انطلاقا من مذكرة التفاهم الموقعة سنة 2006 بين مجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، فقد تبنى الأول نفس طرح الثاني ورؤيته لمداخل قياس القية العادلة، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في المعيار 157 إلى ثلاث مستويات لقياس القيمة العادلة وفقا لثلاث مداخل:[2]

أ. **مدخلات المستوى الأول:** وهي المدخلات القابلة للملاحظة (سعر معلن) و تعني مدخلات السوق التي تعكس أسعار معلنة للأصول و الالتزامات المماثلة في الأسواق النشطة (يستخدم مدخل السوق

[1] نفس المرجع السابق، ص 406-407.

[2] مخلوفي نعيمة، مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص مالية و محاسبة، جامعة الجزائر 3، 2016/2015، ص 88.

عند تقييم الأسعار الممكن مشاهدتها و غيرها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الأصول المتماثلة أو المقارنة)، وتتوفر السوق النشطة على الخصائص التالية:

- ✓ أن تكون الأسعار معلنة و دورية و متاحة للجمهور.
- ✓ تماثل جميع الأصناف التي يمكن التعامل فيها.
- ✓ تواجد البائعون و المشترون الراغبون بإرادة حرة في اتمام الصفقات.

ب. **مدخلات المستوى الثاني:** وهي القابلة للملاحظة بخلاف السعر المعلن، وتعني مدخلات السوق التي تعكس الأسعار المعلنة في أسواق غير نشطة للأصول و الالتزامات المشابهة في جميع الأسواق بعد تسويتها بالفروق الناتجة عن عدم تطابق الأصول و الالتزامات.

ت. **مدخلات المستوى الثالث:** وهي غير القابلة للملاحظة، وتعني عدم توافر مدخلات بالسوق قابلة للمقارنة مع الأصول و الالتزامات الحالية الخاصة بالمنشأة، حيث ترتكز طريقة التقييم هنا على التقديرات المحاسبية و الاجتهادات الشخصية لإدارة المؤسسة.

وقد حدد المعيار ذاته (رقم 157) ثلاث مداخل لقياس القيمة العادلة وهي:

- **مدخل السوق:** في حال توفر سوق نشط فإن السعر فيه يعتبر أفضل مقياس للقيمة العادلة يجب اتباعه و المقصود بالسعر في السوق النشط هو القيمة السوقية الجارية للبند أو العنصر محل التقييم في هذا السوق، و كما سبق و أشرنا فإن هذا المدخل يتم اعتماده عند تقييم الأسعار الممكن مشاهدتها و غيرها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق بما في ذلك الموجودات المتماثلة أو المقارنة.
- **مدخل التكلفة:** وهي عبارة عن المبلغ الضروري لتعويض قدرة الإنتاج أو الخدمة لأصل ما، حيث تؤخذ التكلفة لشراء أصل بديل لاستخدامه لتعويض الأصل الأول مع الأخذ بعين الاعتبار الاهتلاك و تدني القيمة و العمر الإنتاجي للأصل المعني بالقياس بواسطة مدخل التكلفة.
- **مدخل الدخل:** إذ يستخدم هذا المدخل في القياس بتحويل التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة إلى مبلغ موحد محين (بالقيمة الحالية)، اعتمادا على التوقعات الأكثر دقة كما توجد عدة طرق لتحيين هذه التدفقات المتوقعة حسب خصوصيات الأصل محل التقييم و الطريقة الأفضل.

و من هنا فإن قياس القيمة العادلة إذا أمكن ملاحظتها مباشرة من الأسعار السوقية فإنه لا شيء آخر يؤخذ به، و تعتمد الأسواق النشطة، و بعدها غير النشطة مع إجراء تحليلات ومقارنات و تعديلات إن لزم الأمر، و إذا تعذر ذلك فإنه يجب استخدام أفضل الأساليب المتاحة و التي تكون أفضل تقريب للقيمة العادلة، هذه الأساليب كثيرا ما تعتمد على الاجتهاد و الحكم الشخصي، وهي أهم الانتقادات الموجهة لنموذج القياس بالقيمة العادلة، ومن بين هذه الأساليب التي يدخل فيها الشخصي و الاجتهاد نسبيا نجد:

- ✓ أسلوب التدفقات النقدية المخصومة.
- ✓ تقدير إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة و خاصة للبنود المتمثلة في الذمم المدينة و الدائنة و الأدوات المالية ذات معدل فائدة متغير.
- ✓ مقارنة القيمة العادلة و التكلفة التاريخية من حيث الملاءمة و الموثوقية.
- ✓ خدمات التسعير من قبل جهة خارجية.
- ✓ نماذج التسعير الداخلية.

5. محددات استعمال منهج القيمة العادلة:

هذا المنهج ورغم ما يقدمه من حلول جذرية منها ميله لمعالجة مشكلة الملاءمة و القابلية للمقارنة التي تفتقدها المناهج أو النماذج الأخرى، و كذا القبول الكبير من أغلبية المستعملين له، إلا أن تطبيقه لا يخلو من مشاكل عديدة منها ما يتعلق بالبيئة و كذا مستوى الموارد البشرية و منها ما يتعلق بالنموذج في حد ذاته و يمكن تلخيص محدداته فيما يلي:[1]

1. عدم حيادية و دقة القياس المحاسبي وفق هذا المنهج بسبب التحيز و اختلاف الاجتهادات والآراء الشخصية لاعتماده جزئيا على أساليب قياس تحكمية؛
2. يتطلب الوقوف على الظروف المحيطة بالقيمة العادلة بذل جهود غير عادية و تكبد مصروفات إضافية، تتسبب في زيادة التكلفة عن المنفعة المحققة؛
3. يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من أصول المنشأة عندما لا تتوافر أسواق نشطة و منتظمة، أو لا تتوافر معلومات كافية عن خصائصها الفنية، ما يعيق إجراء المقارنات بينها و بين موجودات شبيهة يتم القياس عليها في احتساب أو تقدير قيمتها العادلة؛

[1] محمد مطر، وموسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص ص 199-200.

4. يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق منهج القيمة العادلة فترة أطول من الوقت قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية في الوقت المناسب، فتفقد هذه المعلومات خاصية التوقيت الملائم؛
5. يؤدي تعدد مداخل القياس بالقيمة العادلة إلى نتائج تختلف حسب مخرجات قياس كل منها، مما يفقد البيانات المالية مصداقيتها و موضوعيتها وقابليتها للمقارنة؛
6. تذبذب القيم المحتسبة وفق منهج القيمة العادلة عند كل إعادة تقييم، و معالجة فروق التقييم بطرق مختلفة، يجعل التعبير عن هذه القيم في الدفاتر أقل ثباتا و استقرارا بفعل العديد من التأثيرات الناتجة عن عناصر سوقية داخلية، و عوامل خارجية ليست لها ضوابط محدد؛
7. قد يفتح استخدام منهج القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية مجالا أكبر للتلاعب في نتائج الأعمال و تغطية بعض الثغرات وفق لرغبات و مصالح الإدارة، كما أن الاعتراف بالمكاسب و الخسائر غير المحققة (الوهمية) كبنود في قائمة الدخل أو قائمة التغير في حقوق الملكية دون أن تتم عملية تبادل فعلية بين المنشأة و أطراف خارجية عنها، قد يفتح بابا آخر للتلاعب في الإيرادات.

من خلال هذ الانتقادات الموجهة لهذا المنهج نلاحظ أنه يناسب بدرجة أكبر بيئة الدول المتقدمة ذات الأسواق المالية النشطة والانفتاح الاقتصادي و التي تعتمد بالدرجة الأولى على الجذب الاستثماري وليس خدمة المصالح الضريبية، كما تتمتع بمؤسسات قوية و موارد بشرية مؤهلة لتطبيق مفاهيم و معايير المحاسبة الدولية.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل طرق القياس المحاسبي التي جاءت بعد طريقة التكلفة التاريخية التي ضلت لعقود شائعة الاستعمال و التي انطلاقا من خصائصها المختلفة تم بناء أغلبية المبادئ المحاسبية، و التي تعرضت في العقود الأخيرة للعديد من الانتقادات خاصة بسبب تجاهلها لتغير القدرة الشرائية لوحدة النقد مما أفرز قياسات محاسبية غير قابلة للمقارنة دوليا، وغير موضوعية و تفتقد خاصة لخاصية الملائمة التي تهم أغلب المستفيدين من مخرجات المحاسبة المالية.

كنتيجة لذلك سعى الكثير من الباحثين و الهيئات و المنظمات المحاسبية المختلفة إلى الوصول إلى بدائل قياس محاسبي جديدة تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في مستوى الأسعار خاصة في ظل الموجات التضخمية و الأزمات الاقتصادية التي ضربت الاقتصادات العالمية، وذلك انطلاقا من طريقة التكلفة التاريخية المعدلة، ثم طريقة التكلفة الجارية و التكلفة الجارية المعدلة هذه الأخيرة التي يعتبر من أهم خصائصها قدرتها على المحافظة على رأس المال بجميع أنواعه النقدي والمالي و الحقيقي من خلال الطرق المختلفة المعبرة عن التكلفة الجارية، مثل القيمة الحالية و صافي القيمة البيعية و تكلفة الاستبدال، إلا أن هذه الأخيرة عرفت بعض الانتقادات من مختلف المستعملين خاصة صعوبة الحصول على القيمة الجارية لجميع أصول المنشأة الاقتصادية.

و كامتداد لطريقة القيمة أو التكلفة الجارية جاء منهج القيمة العادلة حيث توجهت معايير المحاسبة الدولية و الأمريكية نحو تبني هذا المنهج كأساس للقياس و الإفصاح المحاسبي في العديد من معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية مثل الأصول الملموسة و الاستثمارات العقارية و الأدوات المالية و غيرها.

إن استخدام منهج القيمة العادلة في القياس المحاسبي للقوائم المالية يعتبر أكثر ملاءمة لكل من المستثمرين و المقرضين مقارنة بالنماذج أو الطرق التي سبقتها حيث أن القياس بالقيمة العادلة يعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمنشآت الاقتصادية عن بياناتها المالية كما يسهل بشكل أفضل تقييم أدائها المالي الماضي وكذا التوقعات المستقبلية.

وقد تناولت هيئات معايير المحاسبة الدولية حالات لتقدير القيمة العادلة وفقا لحالة السوق نشط أو غير نشط، و الاستعانة ببعض النماذج في التسعير و عملية التقويم، تكون وفقا للأسلوب الذي يقدم التقديرات الموثوقة في عملية التقييم، وهذا كله من أجل أن تصبح تقديرات القيمة العادلة موثوق بها وقابلة للصحة و المقارنة و التحقق و يمكن تدقيقها، و بالرغم من كل هذا فإن مفهوم القيمة العادلة لا يزال يشهد خلافا حول مفهومه بين المنظمات المهنية و الباحثين، و كذا بعض العقبات و أوجه القصور.

الفصل الرابع

تمهيد:

بشكل عام تهدف المحاسبة المالية إلى قياس الأحداث المالية للمنشأة الاقتصادية بموثوقية، و إيصال نتائج هذا القياس إلى المستفيدين من القوائم المالية "مخرجات المحاسبة المالية"، ويتم قياس البند بعد الاعتراف به، و الاعتراف ذاته يشترط إمكانية القياس بموثوقية.

إذن تعتبر موثوقية القياس المحاسبي محور المحاسبة المالية، و تعد قائمة المركز المالي أهم القوائم المالية التي تشهد اختلاف و تعدد في بدائل قياس مختلف بنودها سواء بنود الأصول أو الخصوم و حقوق الملكية.

و نظرا لتعدد بنود قائمة المركز المالي و اختلافها من حيث زمن وقوعها و كيفية الاعتراف بها و معالجتها مما أدى إلى صعوبة قياسها بموثوقية الامر الذي أدى بالهيئات المحاسبية الدولية المختصة لا سيما لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلسها، لإصدار مجموعة هامة من معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (**IFRS/IAS**) لقياس و معالجة هذه العناصر وفق قواعد و أسس متفق عليها عالميا و ذلك بهدف الوصول إلى توافق محاسبي دولي على مستوى المنشأة الاقتصادية مهما كان حجم و نطاق نشاطها في العالم.

و بما أن المجال لا يسع إلى التفصيل بدقة عن كل بنود قائمة المركز المالي و متطلبات و كيفيات قياسها ضمن كل المعايير الصادرة سنحاول التركيز على أهم بنود قائمة المركز المالي، و التي لها الأثر الكبير على إعدادها و إفادتها لمستخدمي هذه القائمة، و انطلاقا مما سبق سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي:

- القياس المحاسبي للأصول الثابتة الملموسة و غير الملموسة.
- القياس المحاسبي للمخزونات و الأصول المالية المتداولة و غير المتداولة.
- القياس المحاسبي لبنود الخصوم (الالتزامات) وحقوق الملكية.

المبحث الأول: القياس المحاسبي للأصول الثابتة الملموسة و غير الملموسة

تعتبر محاسبة الممتلكات و المصانع و المعدات من الأمور التي ركزت عليها معايير التقارير المالية الدولية حيث أفردت لها معيارا مستقلا و هو المعيار المحاسبي الدولي **(IAS16)** "الممتلكات و المصانع و المعدات"، و الذي يتناول مختلف جوانب محاسبة الأصل الثابت الملموس و التي أهمها شروط الاعتراف به، وعملية قياسه محاسبيا.

و من جهتها تتميز الأصول غير الملموسة بأنه ليس لها وجود مادي أو مالي ملموس، و تمتد فترة الانتفاع بها في الغالب لأكثر من سنة، كما تمتاز بصعوبة التحقق من قيمتها و مدى الزيادة أو الانخفاض فيها في حالة عدم وجود سوق نشط لها ومن أمثلتها: الشهرة و براءات الاختراع، و العلامات التجارية و برامج المعلوماتية و غيرها من الأصول المعنوية الأخرى، وقد خصص المعيار المحاسبي الدولي **(IAS38)** "الأصول غير الملموسة" لمعالجة أغلب جوانب هذه الأصول.

و من أهم ما نص عليه المعيارين السابقين نجد:

- تحديد متى يمكن أو يجب أن يتم الاعتراف بالأصول الثابتة الملموسة أو غير الملموسة.
- تحديد الأسس الواجب استخدامها لقياس هذه الأصول.
- توضيح كيفية معالجة الإطفاء و الاهتلاك*، و خسائر التدني التي يمكن أن تطرأ على هذه الأصول.

1. الاعتراف المبدئي بالأصول الثابتة الملموسة والأصول غير الملموسة:

عندما تتوفر الشروط أدناه يتم الاعتراف ببند ما كأصل ملموس أو غير ملموس:[1]

- احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المؤسسة؛
- أن يكون تحت رقابة المؤسسة؛
- أن يكون من الممكن قياس تكلفته بموثوقية.

* الإثبات المحاسبي لنقص في قيمة الأصل غير الملموس بسبب الاستغلال أو مرور الزمن يسمى إطفاء، بينما للأصل الملموس فيسمى اهتلاك.

[1] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية - أسس الإعداد و العرض و التحليل، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 136.

حيث أن هذه الأصول يمكن اقتناؤها أو امتلاكها بعدة طرق، فيتم ذلك من خلال الشراء المنفصل، أو الاقتناء كجزء من اندماج الأعمال، أو التطوير الذاتي من قبل المؤسسة نفسها، أو من خلال عملية مبادلة أصول ببعضها البعض أو من خلال منحة حكومية.

على أنه لا يمكن الاعتراف بالأصل غير الملموس بشكل مستقل في حالة شراءه مع مجموعة من الأصول و عدم قدرة المؤسسة على تحديده أو عزله عن الأصول الأخرى، حيث يعالج في مثل هذه الحالة كجزء من الشهرة.

و من الضروري أن تؤخذ في الحسابات بعض المبادئ أثناء الاعتراف بالأصول الملموسة في حالة التجميع أو الفصل حيث:[1]

- يمكن تجميع بعض العناصر ضمن الأصول الملموسة تحت بند واحد إذا كانت الأهمية النسبية (القيمة) ليست عالية لتجنب ارتفاع تكلفة الحفاظ على السجلات المتعلقة بتلك الأصول و احتساب اهتلاها السنوي و غيرها من التكاليف؛
- يمكن تسجيل قطع الغيار الرئيسية ضمن بنود الممتلكات و المصانع و المعدات؛
- يتم اعتبار مصاريف الإصلاح و الصيانة للأصول الملموسة، و التي تحافظ على الحالة العادية التشغيلية للأصل ولا تؤدي إلى زيادة العمر الإنتاجي له، كمصروف يقفل في جدول النتائج، مثل أجور عمال الصيانة و تكلفة قطع الغيار الصغيرة المتعلقة بالأصل؛
- إذا كانت بعض أجزاء أصل ملموس ذات أهمية نسبية (قيمة) عالية مقارنة مع إجمالي تكلفته، وكان العمر الإنتاجي للأجزاء المضافة يختلف عن العمر الإنتاجي للأصل، فيجب تسجيل واهتلاك تلك الأجزاء بشكل منفصل عن الأصل؛
- عند القيام بإجراء عمليات صيانة دورية و شاملة مثل الصيانة التي تتم للسفن و الطائرات كل ثلاث أو أربع سنوات، فإنه يتم رسملة هذه التكاليف و إطفاؤها على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها فترة الصيانة؛

[1] Jean- Francois des robert, François Mechin, Hervé Puteaux, Normes IFRS et PME, Dunod, Paris, 2004, p 37.

2. تقييم الأصول الثابتة الملموسة و الأصول غير الملموسة:

قد تختلف طريقة قياس هذه الأصول حسب طريقة امتلاكها من جهة و حسب وضعيتها الزمنية في تاريخ الشراء أو قياسها في تاريخ لاحق و عموما يتم قياسها كما يلي:

1.2 القياس الأولي:

تقاس تكلفة الأصول الثابتة الملموسة و الأصول غير الملموسة حسب طريقة امتلاكها من طرف المؤسسة حيث يتم ذلك كما يلي:

أ. **حالة شراء أصل بشكل منفصل:** يقاس بالتكلفة و المتمثلة في جميع التكاليف الضرورية التي تتحملها المؤسسة حتى يصبح الأصل جاهزا للاستخدام و بالشكل الذي أشتري من أجله.

ب. **حالة تملك أصل من خلال اندماج الأعمال:** في هذه الحالة تقاس تكلفة الأصل وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS3) "اندماج الأعمال" بالقيمة العادلة له في تاريخ الاندماج، و يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة إذا كان بالإمكان تحديدها.

ت. **حالة مبادلة أصل بأصل مشابه أو غير مشابه:** في هذه الحالة يقاس الأصل المستلم بقيمة العادلة، بشرط أن يكون هذا التبادل عمل تجاري وليس لوجود مجاملة أو علاقات بين الطرفين، و أن تقاس القيمة العادلة للأصل بموثوقية، أما في حالة عدم إمكانية القياس بالقيمة العادلة، فيجب قياس الأصل المستلم بالقيمة المسجلة للأصل المتنازل عنه و التي تساوي تكلفة للأصل مطروحا منها متراكم الإطفاء أو متراكم الاهتلاك، و رصيد خسائر انخفاض القيمة.

ث. **حالة تصنيع الأصل داخليا (التطوير الذاتي):** هناك أصول غير ملموسة يتم تطويرها داخليا من قبل المؤسسة، حيث يتم الاعتراف بها إذا أمكن قياس تكاليفها بموثوقية، و كانت قابلة للتحديد و التمييز عن الأصول الأخرى، و يتوقع أن يتحقق منها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية، لكن هناك بعض الأصول غير الملموسة و المولدة داخليا يمنع المعيار **(IAS38)** الاعتراف بها كأصول غير ملموسة مثل الشهرة (المولدة داخليا)، قوائم الزبائن...الخ، لأن قياس تكاليف إنشاء هذه العناصر لا يمكن قياسه بموثوقية، و بالتالي يتوجب عدم الاعتراف بها رغم وجودها.

أما عن الأصول غير الملموسة التي تم تطويرها داخليا فلا يتم الاعتراف كذلك بها في مرحلة البحث حيث لا يمكن حينها إظهار المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة، و يعترف بإنفاق تلك المرحلة كمصاريف في قائمة الدخل (حساب النتائج).

بينما يتم الاعتراف بها كأصول ملموسة عندما تصل مرحلة التطوير حيث يتم رسملتها و ذلك بعد ملائمة للأصل التقنية و التجارية للبيع أو الاستخدام.

أما الأصول الملموسة المصنعة داخليا فتحدد تكلفتها بنفس الأسس المستخدمة لتحديد تكلفة المخزون بموجب المعيار المحاسبي الدولي **(IAS2)** "المخزون" و الذي سنتناوله لاحقا، و هذا لأنها ناتجة عن العمليات العادية للمؤسسة.

ج. **حالة حصول المؤسسة على منحة حكومية:** في هذه الحالة يتم تخفيض قيمة الأصل الملموس بمقدار تلك المنحة و يستهلك الرصيد الباقي على مدار العمر الانتاجي للأصل.

2.2 القياس اللاحق:

فيما يخص الأصول الثابتة الملموسة و غير الملموسة و بعد الاعتراف و القياس الأولي يسمح كل من المعيار (IAS16) و المعيار (IAS38) استخدام أحد النموذجين في القياس اللاحق للأصل و هما:[1]

أ. **نموذج التكلفة:** بموجب هذا الأسلوب يتم التسجيل للأصل عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها الإطفاء المتراكم أو مجمع الاهتلاك المتراكم ورصيد خسائر انخفاض قيمة الأصل؛

ب. **نموذج إعادة التقييم:** أما بموجب هذا الأسلوب فيتم التسجيل بالقيمة العادلة مطروحا منها الاهتلاك (الإطفاء) المتراكم و خسائر انخفاض القيمة و يتم إعادة التقييم بانتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في ذلك التاريخ بشكل كبير عن قيمة العادلة.

ويتم التطبيق السليم لنموذج إعادة التقييم وفق المتطلبات التالية:[2]

- إذا تم تطبيق أسلوب إعادة التقييم على فئة من فئات الأصول فيجب إعادة تقييم كامل الفئة التي ينتمي لها الأصل المعاد تقييمه؛
- عند إعادة تقييم أصل يتم الاعتراف بالزيادة في قيمة ذلك الأصل عن تكلفته ضمن حقوق الملكية في حساب "فائض إعادة التقييم"، و إذا حدث انخفاض لاحق في قيمة الأصل المعاد تقييمه يتم قيد الانخفاض في القيمة بجعل حساب فائض إعادة التقييم مدينا، وبحيث لا يتجاوز المبلغ رصيد فائض إعادة التقييم؛

[1] Robert Obert, pratique des normes IFRS, 3ème édition, Dunod, Paris, 2006, p 258.
[2] Bernard Raffournies, les normes comptables internationales, IFRS/IAS, 2ème édition economica, Paris, 2005, p 140.

- إذا انخفض المبلغ المسجل للأصل نتيجة إعادة التقييم يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في قائمة الدخل (بعد استنفاذ رصيد فائض إعادة التقييم)، و عند ارتفاع القيمة في فترة لاحقة يتم زيادة قيمة الأصل و الاعتراف بأرباح استعادة خسارة التدني التي حصلت في الفترات السابقة.

◊ و تتم المعالجة المحاسبية للزيادة في القيمة العادلة عن القيمة المسجلة في الدفاتر للأصل كما يلي:

- ✓ إلغاء الاهتلاك (الإطفاء) المتراكم و خسائر انخفاض القيمة من ثم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل؛
- ✓ إعادة احتساب مبلغ تكلفة الأصل و رصيد مجمع الإطفاء أو (مجمع الاهتلاك) ورصيد متراكم خسائر انخفاض القيمة بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساويا للقيمة العادلة.

3.2 تقييم تكاليف البحث و التطوير و مصاريف التأسيس و ما قبل التشغيل:

يمكن أن نلخص متى يتم الاعتراف بهذه التكاليف كأصل غير ملموس وكيف يتم قياسها في الآتي:

أ. **تكاليف البحث:** تكاليف البحث المتكبدة خلال الفترة يتم معالجتها كمصروف ضمن قائمة الدخل (حساب النتائج)، نظرا لعدم قدرة المؤسسة على إظهار وجود أصل غير ملموس لم يصل بعد لمرحلة التطوير، و من الأمثلة على أنشطة البحث: الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة و عملية تطبيق لنتائج جديدة و البحث عن بدائل للعمليات و المواد و الأنظمة.

ب. **تكاليف التطوير:** الأصل غير الملموس المولد داخليا يتم الاعتراف به (ماعدا الشهرة) و ذلك عندما يكون قابلا للتمييز و للتحديد عن الأصول الأخرى مثل الاعتراف بتطوير تقنية جديدة للإنتاج.

وبصفة عامة يجب الاعتراف بتكاليف عملية التطوير كأصل غير ملموس إذا توفرت الشروط التالية:[1]

- توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة و غيرها من الموارد لإكمال تطوير و استخدام أو بيع الأصل؛
- قدرة المؤسسة على استخدام أو بيع الأصل غير الملموس، و القدرة على قياس النفقات المتعلقة به خلال تطويره بشكل موثوق.

[1] حسين القاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، ط1، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008، ص 162.

أما في الحالة التي تسبق توفر البنود السابقة الذكر، فيتوجب الاعتراف بالتكاليف المنفقة لغايات التطوير كمصروف و عدم رسملتها، في حين تبدأ عملية رسملة تكاليف التطوير اعتبارا من تاريخ تحقق المؤسسة من توفر هذه البنود.

ت. **مصاريف التأسيس:** و تشمل التكاليف التي تدفع قبل بدء المؤسسة أعمالها و تستفيد منها المؤسسة على مدار حياتها، و من أمثلتها تكاليف دراسة الجدوى الاقتصادية، المصاريف القانونية لترخيص المؤسسة و الرسوم المقطوعة التي تدفع مرة واحدة.

ث. **مصاريف ما قبل التشغيل:** و تتمثل في المصاريف الإدارية و العمومية المدفوعة قبل بدئ العمل و بالتالي فهي المصاريف التي تستفيد منها فترة ما قبل بدء المؤسسة لنشاطها، مثل مصروف إصدار منتج جديد.

3. حساب الاهتلاك، الإطفاء و انخفاض القيمة:

يتم قياس و معالجة الاهتلاك (الإطفاء) و انخفاض القيمة من منظور معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية حسب الآتي:

1.3 الاهتلاك و الإطفاء:

يتم اهتلاك الأصل الثابت الملموس (أو إطفاء الأصل غير الملموس) ذو العمر الإنتاجي المحدد بتوزيع مبلغ الاهتلاك أو الإطفاء (تكلفة الأصل أو القيمة البديلة للتكلفة مطروحا منها القيمة المتبقية المتوقعة في نهاية العمر الانتاجي) و على أساس منتظم خلال العمر الإنتاجي للأصل (ينبغي تطبيق طريقة اهتلاك تتماشى مع نمط الاستفادة من المنافع الاقتصادية)، و يبدأ الاهتلاك أو الإطفاء عندما يكون الأصل جاهزا للاستخدام و يتوقف عندما يتم إلغاء الاعتراف به (أي بيعه أو التخلي عنه كخردة) أو يتم إعادة تصنيفه كأصل محتفظ به برسم البيع، حيث تنوي المؤسسة التخلص منه ببيعه، وقد نص معيار الإبلاغ المالي الدولي (**IFRS5**) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع و العمليات المتوقفة" على كيفية قياسها و عرضها، حيث يتم قياسها بالقيمة المرحلة أو القيمة العادلة مطروحا منها المصاريف اللازمة للبيع أيهما أقل، و تعرف كبند مستقل في الميزانية، و يتم التوقف عن اهتلاكها.[1]

و إذا كانت بعض أجزاء الأصل تختلف في العمر الإنتاجي ففي هذه الحالة يتم تحديد المبلغ القابل للاهتلاك لتلك الأجزاء بشكل مستقل عن الأجزاء الأخرى (مثال ذلك أجزاء الطائرة)، و يجب مراجعة

[1] محمد أبو نصار، وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص 247-248 .

العمر الإنتاجي و القيمة المتبقية للأصل و طريقة الاهتلاك أو الإطفاء بشكل دوري، و في حالة اكتشاف تغيير في نمط الاستفادة من المنافع الاقتصادية للأصل يجب تغيير أو معالجة ذلك للفترة الحالية و المستقبلية، و ذلك حسب المعيار المحاسبي الدولي **(IAS8)** "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء"، حيث يجب حينها تغيير طريقة أو نمط الاهتلاك أو الإطفاء بما يتناسب و نمط الاستفادة من المنافع الاقتصادية.

2.3 انخفاض قيمة الأصل:

فيما يخص انخفاض قيمة الأصول فقد خصص لها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) معيار خاص بها و هو المعيار المحاسبي الدولي (IAS36) "الانخفاض في قيمة الأصول" حيث بين هذا المعيار الإجراءات التي يجب أن تطبقها المؤسسة لضمان أن لا تسجل الأصول بما يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، و يطبق هذا المعيار على جميع الأصول ما لم تكن معالجة بشكل خاص وفق معيار آخر.

وفق هذا المعيار يجب على المنشأة تقدير في تاريخ إعداد القوائم المالية ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل أن الأصل قد تنخفض قيمته، و عندها يقدر المبلغ القابل للاسترداد و الذي يمثل أعلى قيمة بين سعر البيع الصافي، و قيمة الاستخدام (قيمة المنفعة)، فصافي سعر البيع هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في ظروف منافسة طبيعية بين أطراف مطلعة وراغبة بعد خصم التكاليف الإضافية المباشرة لعملية البيع، أما قيمة استخدام الأصل فتمثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة و المتوقعة من استمرار استعمال الأصل و التخلص منه بعد انتهاء عمره الانتاجي، و في كل الأحوال سواء ظهرت هذه المؤشرات التي تدل على انخفاض في قيمة الأصل أم لم تظهر تقوم المؤسسة بما يلي:

- إجراء اختبار انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة التي لها عمر إنتاجي غير محدد، و تلك التي ليست متاحة للاستخدام من خلال مقارنة قيمتها الدفترية بمبلغها القابل للاسترداد؛
- إجراء الاختبار السنوي لانخفاض قيمة الشهرة (Good will)، و التي تم الاعتراف بها سابقا.

وحسب المعيار **(IAS36)** يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة للأصل كعبء في حساب النتائج (قائمة الدخل) إلا إذا تعلقت بأصل مسجل بمبلغ معاد تقييمه بموجب معيار محاسبي آخر فتعالج على أنها خسائر إعادة التقييم وفقا لذلك المعيار، و إذا اتضح أن خسارة القيمة التي تم الاعتراف بها

في سنوات سابقة أصبحت غير مبررة فتدرج في قائمة الدخل كنواتج، إلا إذا تعلقت بأصل معاد تقييمه بموجب معيار محاسبي آخر فتعتبر ارتفاع إعادة التقييم و تعالج وفق ذلك المعيار، و يتطلب المعيار (**IAS36**) تحديد خسارة انخفاض قيمة الأصل بشكل منفرد من خلال تحديد المبلغ القابل للاسترداد لذلك الأصل، أما إذا تعذر ذلك يتوجب على المنشأة تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة تولد النقد و مقارنتها مع القيمة الدفترية لكافة الأصول المنتمية لوحدة توليد النقد (مثل آلة إنتاج ضمن خط إنتاجي)، و يجب أن تشمل القوائم المالية معلومات حول خسائر انخفاض القيمة و المبالغ المستردة لكل فئة من الموجودات ضمن حساب النتائج (قائمة الدخل) و ضمن قائمة التغيرات في الأموال الخاصة (قائمة التغيرات في حقوق الملكية).

المبحث الثاني: القياس المحاسبي للمخزونات و الأصول المالية المتداولة و غير المتداولة

سنتعرض في هذا المبحث أولا للاستثمارات المالية طويلة الأجل باعتبارها تدرج ضمن الأصول غير المتداولة (غير الجارية) إذ يخضع تصنيفها إلى جارية و غير جارية إلى نسبة تملك الشركة المستثمرة من أسهم في الشركة المستثمر بها كما سنعود لاحقا.

ثم سنتناول كيفية قياس المخزونات سواء فيما تعلق القياس الأولي أو أساسيات تقييمها أو قياسها لاحقا عند إعداد قائمة المركز المالي ثم سنتطرق إلى كيفية قياس الأصول المالية قصيرة الأجل بمختلف تصنيفاتها و جوانب قياسها، إذ تعتبر المخزونات و الأصول المالية قصيرة الأجل من أهم الأصول الجارية التي تطرح حالات و إشكالات في كيفية قياسها، لهذا خصصت لها معيار محاسبية خاصة بها، أما باقي عناصر الأصول المتداولة كنقد و النقد المكافئ و الذمم المدينة الأخرى فإنها لا تطرح عموما مشكلات في قياسها نظرا لأنها لا تخضع لتغيرات هامة في قيمتها.

1. **تقييم الأصول المالية غير المتداولة:**

وتمثل في الاستثمارات المالية طويلة الأجل أي ما تملكه الشركة المستثمرة من أسهم في شركة أو شركات مستثمر بها و يتم تصنيف هذه الاستثمارات بحسب نسبة تملك أسهم الشركة المستثمر بها وذلك كالتالي:

- إذا كانت تملك الشركة المستثمرة أكثر من 50% من أسهم الشركة المستثمر بها (يسمى استثمار في الشركات التابعة)، و هنا يكون المستثمر سيطرة على القرارات المالية و التشغيلية للشركة المستثمر بها، و بالتالي تنشأ علاقة قابضة و تابعة بين الشركتين.
- إذا كانت تملك الشركة المستثمرة (ما بين 20% و 50%) من أسهم الشركة المستثمر بها (يسمى استثمار في الشركات الزميلة) و بالتالي يكون للمستثمر نفوذ هام يمكنه من المشاركة في القرارات المالية و التشغيلية للشركة الزميلة.
- أما إذا كانت الشركة المستثمرة تملك أقل من 20% من أسهم الشركة المستثمر بها أي لها تأثير محدود على هذه الأخيرة، هنا تصنف هذه الاستثمارات على أنها أصول مالية غير متداولة سيتم التطرق لها لاحقا.

1.1 الاستثمار في الشركات التابعة:

كما سبق و أشرنا فإنه هنا تنشأ علاقة قابضة و تابعة بين الشركتين، مما يتطلب إعداد قوائم مالية موحدة، و تعالج عموما هذه الاستثمارات ضمن المعيار المحاسبي الدولي (**IAS27**) "القوائم المالية المنفصلة"، و معيار الإبلاغ المالي (**IFRS10**) "القوائم المالية الموحدة"، وكذا (**IFRS3**) "اندماج الأعمال"، وبالتالي يتم قياس هذه الاستثمارات كما يلي:

1.1.1 القياس عند التملك:

الطريقة المعتدة حاليا هي طريقة الشراء و التي تستخدمها الشركة القابضة عند تملك أسهم الشركة التابعة، حيث تعتمد على تقييم أصول و التزامات الشركة التابعة بالقيمة العادلة عند التملك، قد تنتج عنها شهرة محل موجبة أو سالبة.

2.1.1 القياس اللاحق:

أما عن كيفية معالجة التغير على حسب الاستثمار في دفاتر الشركة القابضة خلال الفترات الموالية للتملك فأوجب معيار الإبلاغ المالي (**IFRS10**) استعمال إحدى الطرق الثلاثة التالية:[1]

أ. **طريقة الملكية:** يتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة في نهاية كل عام حسب هذه الطريقة بالأمور التالية:

1 يتم زيادته (أو تخفيضه) بمقدار حصة الشركة القابضة في أرباح (أو خسارة) الشركة التابعة؛

2 يتم تخفيضه (أو زيادة) بمقدار الجزء الواجب إطفاءه سنويا من الفرق بين القيمة العادلة و القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة؛

3 يتم تخفيضه بمقدار حصة الشركة القابضة من توزيعات الشركة التابعة؛

ب. **طريقة الملكية غير المكتملة:** حسب هذه الطريقة يتأثر حساب الاستثمار في الشركة التابعة سنويا بحصة الشركة القابضة من أرباح الشركة التابعة، و بحصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة أي العنصرين (1) و(3) المشار إليهما أعلاه (ضمن طريقة الملكية).

[1] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص 772-773.

ت. طريقة التكلفة: وحسب هذه الطريقة فيتم إثبات قيد حصة الشركة القابضة من توزيعات أرباح الشركة التابعة (العنصر 3) في نهاية كل عام، و تعتبر توزيعات الأرباح بموجب طريقة التكلفة إيراد، و حسب هذه الطريقة يبقى رصيد الاستثمار في الشركة التابعة دون تغيير خلال الفترات الموالية للتملك أو يبقى مثبتا بالتكلفة المدفوعة عند التملك.

2.1 الاستثمار في الشركات الزميلة:

وكما سبق الإشارة فإنه هنا يمتلك المستثمر ما بين 20% و 50% من أسهم الشركة المستثمر بها (الشركة الزميلة) و عموما يعالج الاستثمار في الشركات الزميلة ضمن المعيار **(IAS28)** الذي ينص على أن تسجيل المساهمات في الشركات الزميلة في القوائم الموحدة وفق طريقة العادلة التي تقضي بتسجيل المساهمات في البداية بسعر التكلفة ثم يعمد إلى تعديل القيمة المحاسبية لتعكس حصة المستثمر في نتائج الشركات الزميلة، بعد تاريخ الحيازة.[1]

3.1 الضرائب المؤجلة كأصل:

وهي مبالغ ضرائب الدخل (ضرائب على النتائج) المدفوعة مقدما للسلطات الضريبية و المتوقع خصمها من ضرائب الدخل لفترات لاحقة و تتعلق بما يلي:[2]

- الزيادة في الضريبة الواجبة السداد بموجب قانون الضريبة عن ضريبة الدخل المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية، بحيث يمكن خصم تلك الزيادة من الضرائب المستحقة على المؤسسة في المستقبل؛
- الخسائر القابلة للتدوير و الاستفادة منها ضريبيا خلال الفترات القادمة، أي يمكن خصم هذه الخسائر من الدخل الخاضع للضريبة للفترة الموالية، و بالتالي تخفيض العبء الضريبي على المؤسسة في المستقبل؛
- الخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها و استنفاذها خلال الفترات اللاحقة، بحيث يحق للمؤسسة الاستفادة منها.

و عموما يظهر الأصل الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة الدفترية المسجلة للأصل أقل من أساسه الضريبي (وفق قانون الضريبة المطبق في ذلك البلد).

[1] Catherine Maillet Baudrier, Anne le Manh, les normes comptable internationales IAS/IFRS, 4 éditions, Foucher, Paris, France, 2006, p 26.
[2] Jean- François des Robert, Fronçois Mechin, Hervé Puteaux, op.cit, 2004, pp 69-70.

و يتم قياس الضرائب المؤجل وفق المعيار المحاسبي الأولي (**IAS12**) "ضرائب الدخل" كما يلي:

- ✓ تقاس الأصول الضريبية المتعلقة بالفترات الحالية و السابقة بالمبلغ القابل للاسترداد (القابل للخصم) من الجهات الضريبية أو المتوقع دفعه لها، إذ تطبق معدلات الضريبة السائدة في تاريخ الميزانية (تاريخ قائمة المركز المالي).
- ✓ إذا كان من المتوقع تغير معدلات الضريبة على النتائج خلال الفترات القادمة على ما هو سائد في الفترة الحالية أو الفترات الماضية، فيجب قياس الأصول الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي تتحقق فيها هذه الأصول أو يسدد فيها الالتزام الضريبي المؤجل.

2. تقييم المخزون:

تعبر المخزونات عن مجموع العناصر الملموسة و المتكونة للمنشأة و التي يتم حيازتها لغرض إعادة بيعها خلال نشاطها العادي، أو التي في مرحلة الانتاج لإتمام تصنيعها تمهيدا لبيعها، أو التي تستهلك في أجل قصير لإنتاج السلع و الخدمات التي ستصبح جاهزة للبيع.

1.2 القياس الأولي:

يقيم المخزون في البداية بكل التكاليف المستحقة من أجل إيصاله إلى أماكن التخزين (يصبح جاهز للبيع) وهي:

أ. **تكلفة الاقتناء:** و تشمل ثمن الشراء و الرسوم المتعلقة به بالإضافة إلى كل التكاليف الضرورية لإيصال المخزون إلى أماكن التخزين.

ب. **تكلفة الإنجاز:** و تشمل كل التكاليف المرتبطة بعملية تحويل المواد الأولية إلى منتجات بالإضافة إلى كل المصاريف الضرورية لإيصال المخزون إلى أماكن التخزين.

2.2 أساسيات تقييم المخزون:

عملية تقييم المخزون تتم بثلاثة أساليب:

أ. **أسلوب التكاليف الحقيقية:** حيث تقيم المخزونات بالتكاليف المنفقة أولا لشرائها، و خلال النشاط أو في نهاية فترة معينة يمكن أن تقيم مفردات المخزونات باستعمال أسلوب الداخل أولا الصادر

أولا (FIFO)، أو أسلوب التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP)، في حين تم إلغاء أسلوب الداخل أخيرا الصادر أولا (LIFO) منذ تعديل المعيار المحاسبي (IAS02) "المخزون"، سنة 2003.

ب. **أسلوب التكاليف المعيارية:** ويعتمد على تحديد مسبق للتكاليف بناء على تقديرات لمستلزمات الإنتاج و الظروف الخاصة بالمنشأة و يجب إعادة فحصها بانتظام.

ت. **أسلوب سعر التجزئة:** و يستخدم في مؤسسات البيع بالتجزئة التي يوجد لديها عدد كبيرا من الأصناف، حيث يجري تقدير نسبة هامش الربح و طرحه من القيمة البيعية للمخزون لتحدد تكلفة هذا الأخير.

3.2 تقييم المخزون في نهاية الدورة (عند الجرد):

في نهاية الدورة المحاسبية و التي تكون غالبا نهاية السنة المدنية يتطلب المعيار المحاسبي الدولي **(IAS2)** تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيضا أقل، حيث أن:

صافي القيمة القابلة للتحقق = سعر البيع المقدر للمخزون – التكاليف المقدرة لإتمام المخزون و اتمام عملية بيعه

وفي حالة انخفاض أسعار بيع المخزون، و وجود تقادم أو تلف فيه يتوجب تخفيض تكلفة المخزون بالفرق بين التكلفة و صافي القيمة القابلة للتحقق، و الاعتراف بالفرق كمصروف ضمن قائمة الدخل (خسائر انخفاض القيمة)، و يتم تحميله للفترة التي تم فيها حدوث هذا الانخفاض.

◊ و هناك حالات أخرى يقيم فيها المخزون كما يلي:[1]

أ. **حالة وجود بصناعة متعاقد على بيعها:** هنا يتم الاعتماد على أسعار التعاقد لتطبيق مبدأ التكلفة أو صافي القيمة القبالة للتحقق و ذلك بالقدر الذي يتعلق بالقيمة المتعاقد على بيعها، و باقي المخزون يتم معالجته كمخزون عادي، أما في حالة كون القيمة المتعاقد على بيعها تزيد عن كمية المخزون لدى المؤسسة فيتم معالجة ذلك وفق المعيار المحاسبي الدولي **(IAS37)** "المخصصات و الالتزامات و الأصول المحتملة"؛

ب. **المواد الخام أو المهملات التي تدخل في التصنيع:** حيث لا يتم تخفيض قيمة هذه العناصر إذا كان من المتوقع أن سعر بيع السلعة الجاهزة سيكون بالتكلفة أو أعلى من التكلفة، أما في حالة

[1] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 72.

كون تكلفة البضاعة سيتجاوز صافي القيمة القابلة للتحقق فيتم تخفيض قيمة مخزون المواد الخام بالفرق؛

ت. **المنتجات المشتركة و المنتجات الثانوية:** يقصد بالمنتجات المشتركة المنتجات التي تشترك مع بعضها البعض في تكاليف موحدة يطلق عليها بالتكاليف المشتركة مثل المشتقات البترولية المصنعة من الزيت الخام، ومشتقات الحليب المصنعة منه، و يتم توزيع التكاليف المشتركة بين المنتجات وفق المعيار (IAS2) بموجب القيمة البيعية النسبية، أما المنتجات الثانوية* فهي منتجات فرعية لا تعتبر قيمتها البيعية مهمة نسبيا، يتم قياسها بالقيمة القابلة للتحقق و تطرح هذه القيمة من التكاليف المشتركة.[1]

4.2 الاعتراف بالمخزون كمصروف لاحق:

عندما يباع المخزون يتم الاعتراف بالقيمة الدفترية المسجلة لهذا المخزون كمصروف وبالمقابل يتم الاعتراف بإيرادات بيع المخزون، و يجب الاعتراف بمبلغ تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق و جميع خسائر المخزون كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة، و يتم الاعتراف بزيادة قيمة المخزون القابلة للتحقق في فترة لاحقة كمكاسب عن طريق تخفيض تكلفة البضاعة المباعة.[2]

3. تقييم الأصول المالية المتداولة:

و تشمل الاستثمارات المالية قصيرة الأجل (أسهم و سندات)، بالإضافة إلى أصول مالية أخرى مثل السيولة في الصندوق و الحسابات الجارية و الودائع لدى البنوك و تصنف إلى عدة أصناف و ذلك لأغراض القياس اللاحق لهذه الأصول عند إعداد القوائم المالية و فيما يلي عرض لذلك:

1.3 الاستثمارات المالية قصيرة الأجل:

وتتمثل في الأصول المالية التي يتم اقتناؤها بهدف تحقيق أرباح، من التذبذبات قصيرة الأجل في أسعارها أو هوامش الاتجار بها، و تشمل الاستثمارات في حقوق الملكية (الأسهم)، و الاستثمارات في أدوات الدين (السندات و القروض)، و فيما يخص الأسهم في هذا النوع من الاستثمارات المالية فإنه يجب أن تكون نسبة ملكية المنشأة المستثمرة أقل من 20% من أسهم المنشأة المستثمر بها أو من حقوق

* المنتجات الثانوية: هي المنتجات التي لا تعتبر هدفا للعملية الإنتاجية (منتجات جانبية).

[1] خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ج2، مرجع سبق ذكره، ص ص 592-593.

[2] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 74

التصويت فيها، و حتى تضاف الاستثمارات المالية على أنها أصول متداولة لا بد من توفر شرطان أساسيان هما:

- أن تكون قبالة للتسويق.
- أن يكون لدى المنشأة النية في تحويلها إلى نقد (سيولة) في الفترة المالية التالية أو خلال الفترة التشغيلية أيهما أقل.

و عموما تقسم الاستثمارات في الأوراق المالية قصيرة الأجل إلى ثلاث أنواع هي:

- ✓ **الأوراق المالية لأغراض المتاجرة:** وتشمل أدوات الملكية (الأسهم)، و أدوات الدين مثل السندات قصيرة الأجل، و أذونات الخزينة و غيرها و التي تقتنى عادة بهدف المضاربة و بيعها في الأجل القصير من خلال الاستفادة من التقلبات التي تحدث في أسعارها.
- ✓ **الأوراق المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق:** و تشمل في الأصول المالية ذات المدفوعات الثابتة أو القابلة للتحديد (أدوات الملكية و أدوات الدين) و التي تستطيع المؤسسة بيعها قبل موعد استحقاقها بغض النظر عن التغيرات في أسعار السوق حيث أنها تاريخ استحقاقها قصير الأجل، مع قدرة المؤسسة على الاحتفاظ بها.
- ✓ **الأوراق المالية المتاحة للبيع:** و تشمل أدوات الملكية و أدوات الدين التي لا يمكن تصنيفها إما كأوراق مالية للمتاجرة أو أوراق مالية لحين الاستحقاق، أي أن هذا النوع يشمل الأسهم و السندات التي لا أجل محدد لها مع نية المنشأة عدم الاحتفاظ بها.

1.1.3 الاعتراف الأولي:

بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS39) "الأدوات المالية: الاعتراف و القياس"، فإنه يجب الاعتراف بالأصل المالي* في قائمة المركز المالي فقط عندما تصبح المنشأة طرفا في الأحكام التعاقدية لأداة مالية (في الغالب أسهم و سندات) أو مشتقة مالية**، و ذلك بالطريقة المعتادة في شراء أو بيع الأصول المالية التي يتم إثباتها باستخدام تاريخ التعامل أو تاريخ التسوية كأساس للاعتراف.

* كما سبق الإشارة فإنه إذا فاقت نسبة ملكية المنشأة المستثمرة 20% من أسهم المنشأة المستثمر بها فإنه يتم تصنيف الاستثمار المالي على أنه طويل الأجل.

**المشتقة المالية: هي أداة مالية تنتج عن عقد يتم مع الغير و تتميز بتغير قيمتها بتغير البنود المتفق عليها و من أمثلتها (سعر البترول، الذهب.....)

2.1.3 التصنيف:

صنفت الأصول المالية ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي **(IFRS9)** إلى فئتين و هما:[1]

أ. **الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة:** و التي تصنف أيضا إلى:
- ✓ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الربح و الخسارة؛
- ✓ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل؛

ب. **الأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة (لاحقا عند إعداد القوائم المالية):** و يعتمد هذا التصنيف على شرطين أساسيين هما:

- **نموذج أعمال المنشأة لإدارة أصول المالية:** أو الطريقة التي تمارس بها المنشأة نشاطها المتعلق بإدارة أصولها و المتعلقة بالعمليات الفعلية التي تتم على محفظة الأصول المالية، و عليه قد تحتفظ المنشأة بمحفظة استثمارات تقوم بإدارتها بهدف جمع التدفقات النقدية التعاقدية، و محفظة استثمارات أخرى بهدف المتاجرة لتحقيق تغيرات في القيمة العادلة؛
- **خصائص التدفق النقدي التعاقدي للأصل المالي:** يقصد بذلك أن يولد الأصل المالي تدفقات نقدية بتواريخ محددة أو قابلة للتحديد مثل السندات.

3.1.3 القياس اللاحق:

بعد الاعتراف الأولي بالأصول المالية فإنه و بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي **(IFRS9)** "الأدوات المالية" يتم قياسها إما بالتكلفة المطفأة أو القيمة العادلة وفق تصنيفها المبدئي كما يلي:[2]

أ. **الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة:** يتم قياسها بالتكلفة مع إطفاء العلاوة أو الخصم بطريقة الفائدة الفعالة و الاعتراف بأرباح أو خسائر الأصل المالي المقاس بالتكلفة المطفأة في حساب النتائج عند إلغاء الاعتراف به أو تدني قيمته أو إعادة تصنيفه.

ب. **الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة:** يجب قياسها عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة مع إظهار فروقات التقييم ضمن حساب النتائج (قائمة الدخل) باستثناء الأصول المالية المخصصة للتحوط فتعالج بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS39) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".

[1] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 749.
[2] نفس المرجع السابق، ص 751.

□ و يتم حساب التكلفة المطفأة حسب المعيار المحاسبي (IAS39) كالتالي:

التكلفة المطفأة الأصل المالي = المبلغ الذي قيس به الأصل عند الاعتراف الأولي – دفعات تسديد المبلغ الأصلي ± الإطفاء التراكمي بالفائدة الفعالية – خسائر انخفاض تدني القيمة أو عدم إمكانية التحصيل

حيث أن: الاطفاء التراكمي باستخدام القيمة الفعالة يحسب لأي فرق بين المبلغ الأولي للأصل المالي و مبلغ الاستحقاق عند إعداد القوائم المالية.

□ و طريقة الفائدة الفعالة هي طريقة لحساب التكلفة المطفأة الخاصة بالأصل المالي يتم من خلالها تحميل دخل الفائدة و مصاريف الفائدة للفترة الخاصة بها و تحسب وفق ما نص عليه (IAS 39) كالتالي:

التكلفة المطفأة لأصل مالي للسنة (ن)= مبلغ القياس الأولي + دخل الفائدة الفعالة – الفائدة المقبوضة

حيث أن:

● دخل الفائدة الفعالة = المبلغ الأولي للأصل المالي × معدل الفائدة السوقي له
● الفائدة المقبوضة = القيمة الاسمية للأصل × معدل الفائدة الثابتة له

المبحث الثالث: القياس المحاسبي لبنود الخصوم (الالتزامات)، و حقوق الملكية

إن مصادر التمويل الأساسية لأصول المؤسسة هي ما يعبر عنها بالالتزامات و حقوق الملكية، و تتعدد مصادرها و لا يجب إهمال ضرورة قياس بنودها بموثوقية مثلها مثل بنود الأصول، حيث تناولت عدة معايير محاسبية دولية تقسيم هذه البنود و سنركز اهتمامنا في هذا المبحث عن قياس البنود التالية:

- ✓ حقوق الملكية (رؤوس الأموال الخاصة).
- ✓ الالتزامات المحتملة (المخصصات أو المؤونات).
- ✓ الضرائب المؤجلة كالتزام.
- ✓ القروض و الالتزامات المالية الأخرى.

1. تقييم حقوق الملكية "رؤوس الأموال الخاصة":

في حقيقة الأمر لا توجد مشاكل خاصة بقياس حقوق الملكية في كونها نتاج لقياس الأصول و الالتزامات حيث أنها تتمثل في الفرق بينهما، فالتغيرات التي تحدث على الأصول و الالتزامات تنعكس بالضرورة على حقوق الملكية متمثلة خاصة في الأرباح الصافية، و سنتطرق في الآتي إلى قياس حقوق الملكية و كذا إظهار حقوق الأقلية.

1.1 حقوق الملكية:

فيما يخص المعالجة المحاسبية لحقوق الملكية لم يخصص معيار دولي مستقل لذلك، لكن تناولتها الكثير من الفقرات في عدة معايير، و يعتبر من الأهمية بمكان قياس حقوق الملكية لا سيما رأس المال باعتباره الحد الأدنى الواجب على المؤسسة الاحتفاظ ضمانا لحقوق الدائنين، و كثير ما يعتمد في قياس حقوق الملكية على قياس الأصول و الالتزامات الظاهرة في نفس قائمة المركز المالي (طبعا)، و عليه فإن تغير أو إعادة تقييم الأصول و الالتزامات يؤدي إلى زيادة أو نقص في حق الملكية، كما نجد مفهومين لرأس المال لتقييمه يعتمدان على تحديد مفهوم المحافظة عليه وكذا تحديد الربح الناتج عنه هذا أن المفهومات هما:[1]

أ. **المفهوم المالي لرأس المال:** ويقصد به الأموال المستثمرة و هو مرادف لحقوق الملكية أو صافي الأصول في المنشأة و انطلاقا من هذا المفهوم فإن الربح هو مقدار التغير (الزيادة) في مبلغ

[1] حسين القاضي، و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، مرجع سبق ذكره، ص ص 204-205.

صافي الأصول بين بداية الفترة و نهاية الفترة المحاسبية (في المبلغ المالي أو النقدي) و هذا باستبعاد التوزيعات للمالكين و مساهمتهم الإضافية خلال الفترة.

ب. **المفهوم المادي لرأس المال:** و هنا ينظر لرأس المال باعتباره الطاقة الإنتاجية أو التشغيلية للمنشأة و وفقا لهذا المفهوم فإن الربح هو المبلغ الناتج كزيادة على الطاقة الإنتاجية المادية للمنشأة أو الموارد المطلوبة لتحقيقه في نهاية الفترة المحاسبية مقارنة ببداية الفترة، و هذا بعد استبعاد مساهمات المالكين خلال الفترة وكذا توزيعات الأرباح التي استفادوا منها.

و أخذا بالمفهومين تختلف طريقة القياس المحاسبي، حيث نجد أن مفهوم المحافظة على رأس المال المادي يتطلب اتباع طريقة القيمة الجارية في القياس و معالجة التغير في أسعار الأصول و الالتزامات، بينما يتطلب اتباع طريقة التكلفة التاريخية في القياس انطلاقا من مفهوم المحافظة على رأس المال المالي، و الجدير بالذكر أن اختيار المفهوم المناسب لرأس المال (ومنه طريقة القياس) يخضع لحاجة مستخدمي قائمة المركز المالي.

2.1 حقوق الأقلية (الحقوق غير المسيطر عليها):

وهو ذلك الجزء من صافي نتائج أعمال وصافي أصول المؤسسة التابعة و الذي لا تملكه المؤسسة القابضة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال مشاريعها التابعة، يحث أن الفقرة (22) من معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS10) "البيانات المالية الموحدة" أوجبت إظهار حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة ضمن حقوق الملكية و بشكل منفصل في حقوق الملكية للمؤسسة القابضة، و اعتبرت أن حقوق الأقلية هي مصدر تمويل من المالكين و ليس التزام،[1] و لإظهار قيمة حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة هناك طريقتان (مفهومان) هما:

أ. **مفهوم المؤسسة القباضة (الأم):** يقوم هذا المفهوم على أن إعداد القوائم المالية الموحدة يتم لغاية خدمة مساهمي المؤسسة القابضة، و منه فإن ما تملكه الأقلية في المؤسسة التابعة يحسب بناء على صافي القيمة الدفترية لأصول المؤسسة التابعة، أي أن حقوق الأقلية تحسب بناء على نسبة تملكهم مضروبة في القيمة المحاسبية الصافية لأصول المؤسسة التابعة.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 768.

وفي حالة اختلاف صافي القيمة الدفترية عن القيمة العادلة لأصول و التزامات المؤسسة التابعة، يتم تعديل قيمة الفرق في الميزانية الموحدة بنسبة تملك المؤسسة القابضة فقط، أي لا يتم إظهار كامل الفرق بين القيمتين.

ب. **مفهوم الوحدة الاقتصادية:** حسب مفهوم الوحدة الاقتصادية و نظرا لأن المنشأة و بصفتها مسيطرة على قرارات المؤسسة التابعة، و تملك إدارة أصول و التزامات المؤسسة التابعة، فإن إعداد القوائم المالية الموحدة يتم من خلال النظر إلى المؤسستين باعتبارهما وحدة اقتصادية واحدة.

ونتيجة لذلك فإن قيمة حقوق الأقلية تظهر في الميزانية الموحدة محسوبة بناء على القيمة العادلة لصافي أصول المؤسسة التابعة، حيث يتم إظهارها ضمن حقوق المساهمين وكبند مستقل.

الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية) = نسبة تملكهم × صافي القيمة العادلة لأصول المؤسسة التابعة (المساهمين فيها).

و للأخذ بمفهوم الوحدة الاقتصادية يوجب ضرورة كامل الفروقات بين القيمة الدفترية و القيمة العادلة لأصول المؤسسة التابعة عند إعداد القوائم المالية و إظهار حقوق الأقلية بناء على صافي القيمة العادلة لأصول المؤسسة التابعة.

2. تقييم الالتزامات المحتملة و المخصصات أو المؤونات:

بناء على أحداث معينة ستقع في المستقبل قد تكبد المؤسسة خسائر أو مصاريف يتم دفعها مستقبلا أيضا، لكن هذه المبالغ المحتمل تكبدها ناتجة عن أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية، مما يستدعي أحيانا اقتطاع مخصص لها من أرباح الفترة الحالية، و لمعالجة هذه المخصصات تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي (IAS37) "المخصصات، الأصول و الالتزامات المحتملة" لتوضيح الاعتراف و القياس و للإفصاح الخاص بها.

1.2 الاعتراف بالمخصصات:

المؤونة أو المخصص هو خصم ذو مبلغ و توقيت غير مؤكدين و يتم الاعتراف به عن توفر الشروط التالية:[1]

- عندما يكون لدى المؤسسة التزام حالي نتيجة لحدث سابق؛
- من المحتمل أن يتطلب تدفق خارج من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الالتزام؛

[1] Robert Obert, op.cit, p 37.

- إمكانية تقدير مبلغ الالتزام بموثوقية.

و تجدر الإشارة إلى أن مبلغ المخصص أو المؤونة يجب أن تستعمل فقط في النفقات التي خصصت من أجلها، و أن تقيم عن إقفال كل سنة مالية، كما أن الالتزام الحالي ينتج عن حدث سابق ناتج عن التزام قانوني (مثل وجود عقد خدمات ما بعد البيع)، و قد ينتج عن التزام شرطي ناتج عن ممارسات سابقة للمؤسسة كتعهداتها المعلنة للزبائن دون الحاجة لوجود عقد.

2.2 قياس المخصصات:

عموما هناك عدة أمور وقضائيا يجب مراعاتها عند قياس المخصصات وهي:[1]

- قياس أن تكون القيامة التي يتم الاعتراف بها كمخصص أفضل تقدير للمبلغ اللازم لإطفاء الالتزام الحالي في تاريخ إعداد الميزانية؛
- للوصول إلى أفضل تقدير، يجب على المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار المخاطر و حالات عدم التأكد التي تحيط بالأحداث ذات العلاقة، و يجب أن لا تتم المغالاة في التقدير لتؤدي إلى الاعتراف بمخصصات أو التزامات لا مبرر لها؛
- يجب خصم التدفقات النقدية للوصول إلى قيمتها الزمنية، عندما يكون أثر القيمة الزمنية للنقود هاما.

□ و عند إعادة قياس المخصصات يجب:

- ✓ أن تتم مراجعة و تعديل المخصصات في تاريخ كل ميزانية؛
- ✓ و إذا لم يعد محتملا وجود تدفق خارج يتم عكس المخصص (استرجاعه) في الدخل (في قائمة الدخل).

3. تقييم الضريبة المؤجلة كالتزام (خصوم):

هي عبارة عن ضريبة الدخل (على الأرباح)، المستحقة بموجب المحاسبة المالية عن الفترة الحالية إلا أنها واجبة السداد بموجب قانون الضرائب خلال الفترات المستقبلية، و بحيث تتعلق تلك

[1] خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ج2، مرجع سبق ذكره، ص ص535-536

الفروقات بالفروق المؤقتة*، تنشأ هذه الفروقات عندما تكون القيمة المسجلة للأصل بالدفاتر المحاسبية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أقل من أساسه الضريبي.[1]

و يتم قياس الالتزامات الضريبية المؤجلة المتعلقة بالفترات الحالية و السابقة بالمبلغ القابل للاسترداد (الخصم) لصالح الجهات الضريبية، و بحيث تستخدم معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السائدة بتاريخ إعداد قائمة المركز المالي.

بينما في حالة توقع تغير معدلات الضريبة على الدخل خلال الفترات القادمة عن الفترات الحالية أو الماضية، فيجب في هذه الحالة قياس الالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي يسدد فيها الالتزام الضريبي المؤجل، و تجدر الإشارة إلى أنه يتوجب الاعتراف بالضريبة المؤجلة كنواتج أو أعباء يتعين تضمينها بالربح أو الخسارة الظاهرة بقائمة الدخل و يستثنى من ذلك ما يلي:[2]

1) الدخول أو الأرباح التي لا تظهر محاسبيا بقائمة الدخل بل يتم الاعتراف بها بحقوق الملكية مباشرة و من الأمثلة على هذه البنود ما يلي:
   - ✓ تصحيح أخطاء السنوات السابقة؛
   - ✓ فروقات إعادة تقييم الممتلكات و المصانع و المعدات بموجب المعيار **(IAS16)**؛
   - ✓ فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة (المعيار **IAS21**)"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"؛
2) اندماج الأعمال بطريقة التملك.

* الفروقات المؤقتة: هي عبارة عن فروق بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل أو الالتزام الوارد في قائمة المركز المالي و الأساس الضريبي المستخدم لحسابها.

[1] محمد أبو نصار، وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 205.

[2] نفس المرجع السابق، ص 217.

4. تقييم القروض و الالتزامات المالية الأخرى:

هناك عدة مصادر تمويل خارجية للمؤسسة لعل أبرزها القروض بمختلف أنواعها و الالتزامات المالية الأخرى و التي يعالج قياسها كالتالي:

1.4 معالجة القروض:

عند الحصول على قرض أو حدوث الدين المالي يسجل محاسبيا بالتكلفة التي تمثل القيمة الحالية للمبلغ الصافي المتحصل عليه بعد تخفيض التكاليف الثانوية المستحقة أثناء الحصول عليه، أما بالنسبة للديون المالية الأخرى باستثناء المحتفظ بها لأغراض المتاجرة (تسجل بالقيمة الحقيقية).

فتقيم بالتكلفة المهتلكة و المتمثلة في القيمة التي قدرت بها بالتسجيل الأولي منخفضا منها التسجيلات الثانوية ومضافا إليها (أو مخفضا) مجمع الاهتلاكات الناتجة عن الفرق بين المبلغ الأصلي و المبلغ عند استحقاقه.[1]

وتحتوي التكاليف الثانوية للقرض ما يلي:

- فوائد السحب على المكشوف و القروض؛
- استهلاك علاوات الإصدار، أو التسديد المرتبطة بالقروض؛
- الأعباء المالية الناتجة الناتجة للإيجار التمويلي؛
- فروق الصرف الناجمة عن الاقتراض بالعملة الصعبة.

و فيما يخص ما نص عليه المعيار الدولي **(IAS23)** تكاليف الاقتراض فإنه:[2]

يعتبر المعيار رسملة تكاليف الاقتراض المرتبطة بعملية الحصول على الأصل المؤهل و تشييده و انتاجه و اعتبار تكلفة الاقتراض جزء من تكلفة الأصل؛

و يتم رسملة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى شراء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كجزء من تكلفة للأصل فقط في حال تحقق الشرطيين التاليين:

[1] Le Bouc'h et le Bris, société française et normes IAS/IFRS, présentation d'un outil de simulation, cerefia Rennes, Octobre, 2006, p 69.

[2] محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 372.

- ✓ من المحتمل أن تعود تكاليف الاقتراض (من خلال الأصل) بمنافع اقتصادية مستقبلية على المنشأة؛
- ✓ من الممكن قياس التكلفة بشكل موثوق.

و إذا لم تلبي تكاليف الاقتراض هذه الشروط يتم معالجتها كمصروف.

2.4 الالتزامات المالية:

تشمل الالتزامات المالية كل الالتزامات، الودائع، الذمم الدائنة و قروض و سندات من مؤسسات أخرى.

أ. **الاعتراف بالالتزامات المالية:** يتم الاعتراف بالالتزامات المالية في قائمة المركز المالي عندما تكون المنشأة طرفا في اشتراطات تعاقدية لأداة مالية معينة، و يتم إلغاء الالتزامات النقدية عندما يتم سدادها أو إلغاءها أو التنازل عنها.

ب. **القياس الأولي لها:** يتم قياس الالتزامات المالية عن الاعتراف الأولي بالقيمة الحالية لها مضافا إليها التكاليف المرتبطة بها.

ت. **القياس اللاحق لها:** بعد الاعتراف و القياس الأولي بالالتزامات المالية يتم قياسها لاحقا بقيمتها المطفأة، ما عدا الالتزامات المحتفظ بها للمتاجرة و المشتقات المطلوبة فتقيم بقيمة العادلة.

خلاصة الفصل:

عموما ما يمكن استنتاجه من هذا الفصل أن قياس بنود قائمة المركز المالي وفق معايير التقارير المالية الدولية يتطلب استخدام عدة بدائل للقياس حسب كل مرحلة من مراحل تملك الأصل أو السيطرة عليه، و حسب مرحلة نشوء الالتزام.

حيث نجد استخدام التكلفة أثناء القياس الأولي للأصول غير الملموسة و كذلك الملموسة في حين يتم الاختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج القيمة العادلة أثناء القياس اللاحق، و هنا غالبا ما تكون تكلفة الأصل أقل من قيمته مع مرور الزمن، و هنا يظهر مبدأ الحيطة، بحيث أن التغير السلبي في القيمة العادلة يتم الاعتراف به كمصروف بينما التغير الإيجابي فيتم الاعتراف كفارق إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية و هذا بهدف الوصول إلى ربح حقيقي و واقعي.

كما نجد استخدام صافي القيمة القابلة للتحقق أو التكلفة أيهما أقل عند القياس اللاحق للمخزون حيث أن المخزون لا يمكن أن يظهر بمبلغ أعلى من التكلفة، و كثيرا ما نجد في الواقع صافي القيمة القابلة للتحقق أكبر من تكلفة المخزون، و هذا تمسك واضح بمبدأ الحيطة وكذا تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، كذلك فحينما ينخفض المخزون عن مبلغ التكلفة يتم الاعتراف بالفرق كمصروف ضمن قائمة الدخل، مما يجعل نتائج المنشأة أكثر واقعية و حقيقية سواء كانت ربح أو خسارة.

و مما تجدر الإشارة إليه أن معظم الأصول و الالتزامات المالية للمؤسسة يتم قياسها بالقيمة العادلة، و هذا ما يتطلب وجود سوق نشط في ظل منافسة حقيقية، الشيء الذي تفتقر إليه غالبية الدول النامية و هو ما يشكل أحد أهم العوائق لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

كما ننوه أنه بغية الوصول إلى نتائج حقيقية تعكس الواقع الاقتصادي و تجعل من قائمة المركز المالي أكثر إفادة خاصة للمستثمرين الحاليين أو المحتملين فق تام مثلا وضع معيار خاص لمعالجة في قيمة الأصول و الاعتراف بالانخفاض كخسارة تظهر في قائمة الدخل و يتم تخفيضه من قيمة الأصل، و في المقابل تم تخصيص معيار خاص لمخصصات الخصوم، مما يجعل مبالغ أصول و خصوم المنشأة تخضع خضوعا تاما لمبدأ الحيطة و الحذر و تكون واقعية قدر المستطاع.

الفصل الخامس

تمهيد:

تم في الدراسة النظرية التطرق إلى نظرة معايير المحاسبة الدولية لهيكل قائمة المركز المالي و متطلبات إعدادها و الحد الأدنى من الإفصاح المرتبط بها، ثم تطرقنا إلى مفاهيم عن القياس المحاسبي، فمرورا ببدائل القياس المحاسبي المختلفة عبر عدة مراحل و وصولا إلى القياس بنموذج القيمة العادلة وآلياته و مزياه و أوجه قصوره و بعدها قياس مختلف بنود قائمة المركز المالي وفق معايير التقارير المالية الدولية **(IAS/IFRS)**.

أما في هذا الفصل فسنقدم دراسة استبيانيه لمعرفة آراء أهم الفاعلين في المحيط المحاسبي الجزائري حول جملة من القضايا تتعلق بدرجة التطبيق الفعلي و السليم لنموذج القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، وصولا إلى الإجابة عن فرضيات هذه الدراسة و استخلاص أهم النتائج حولها.

المبحث الأول: عرض الاستبيان

اعتمدنا في دراستنا التطبيقية على آداة الاستبيان من أجل التقرب من الفاعلين في ميدان المحاسبة و المالية (في البيئة المحاسبية الجزائرية) لتقصى وجهة نظرهم حول موضوع الدراسة، حيث تضمن كل محور من محاور استمارة الاستبيان أسئلة تتعلق بفرضية من فرضيات الدراسة المراد اختبارها على التوالي، و التالي تدعم ما تم التطرق إليه في الجانب النظري و الذي يركز على درجة التطبيق الفعلي و السليم لطرق القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي و لا سيما نموذج القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية.

و يتضمن هذا المبحث الإجراءات والطريقة المتبعة في الدراسة الإستبيانيه حيث قمنا بتحديد مجتمع و عينة الدراسة و صعوبات الدراسة و إيجاز لهيكل الاستبيان، و الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة، وكذا توزيع و اختبار صدق و ثبات أداة الدراسة.

1. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مختلف الفاعلين في ميدان المحاسبة المالية، من مهنيين و أساتذة باحثين في الجزائر، حيث استخدمنا في اختبار عينة الدراسة طريقتين، الطريقة القصدية والتي يتم من خلالها اختيار عناصر العينة (عن قصد) من طرف الباحث وفق ما يراه مناسبا، حيث ركزنا على أكاديميين تخصصهم أو مجال اهتمامهم الرئيسي معايير المحاسبة الدولية، و كذا اخترنا محاسبين رئيسيين في شركات أكثر نشاطا و ذلك في ولاية المسيلة و الولاية المجاورة لها (برج بوعريريج، البويرة، سطيف،.....إلخ)، أما الطريق الثانية فهي الطريق العشوائية حيث قمنا بإرسال الاستبانات إلى عدد معتبر من الخبراء و محافظي الحسابات المسجلين في المصف الوطني الجزائري.

حيث تم توزيع أكثر من 170 استبيان وتم استرجاع 123 استبيان و بعد تفحص الاستبانات تم استبعاد 05 منها نظرا لعدم جدية المجيبين عليها، و بذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 118 استبيان.

و نوضح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (10): بيان عدد المختصين المشكلين لعينة الدراسة

عدد الاستبانات	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المسترجعة	الاستبانات المستبعدة	الاستبانات الخاضعة للدراسة
عدد الاستبانات الورقية	110	68	05	63
عدد الاستبانات الموزعة عن طريق البريد الإلكتروني	60	24	00	24
عدد الاستبانات الموزعة على الرابط: https://docs.google.com/forms/d/1uFWOSLZfLrRkuCEu0YrT47IhWLZFxepEsyVukjV_hKE/edit	/	31	00	31
المجموع	**170**	**123**	**05**	**118**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على استمارات الاستبيان

2. صعوبات الدراسة:

واجهتنا عدة صعوبات عند إجراءنا للدراسة الإستبيانيه، و لعل أهمها هي مدى استجابة أفراد عينة الدراسة لطلبات الإجابة على الاستبيان، حيث مقارنة بالعدد الهائل للطلبات التي أرسلنها مستعملين الرابط الإلكتروني لتسهيل الإجابة لأفراد العينة خاصة فئة الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات إلا أن التجاوب كان ضعيفا جدا، و كانت أغلب الاستمارات المسترجعة من العينة القصدية التي غالبا كان الاتصال بأفرادها مباشرة أو عن طريق بعض الزملاء، و في الأخير تحصلنا على 118 استمارة صالحة للتحليل من طرف أفراد العينة بمختلف انتماءاتهم المهنية و مستوياتهم الأكاديمية و التي اعتبرنها كافية للاعتماد عليها في التحليل.

3. هيكل الاستبيان:

يحتوي الاستبيان على ما مجموعه 42 سؤالا، ارتأينا تقسيمها إلى 05 أجزاء كالآتي:

- **الجزء الأول:** حيث خصص لمعلومات عامة عن الفرد المستجوب، و تتعلق بمؤهله وتخصصه العلمي و وظيفته التي يشغلها حاليا، وكذا سؤال حول مدى اطلاعه أو تكوينه حول طرق القياس المحاسبي المعتمدة في النظام المحاسبي المالي، و يظم هذ الجزء 04 أسئلة (مرقمة من 01 إلى 04).
- **الجزء الثاني:** وهو متعلق بالفرضية الأولى سعيا لمعرفة أراء أفراد العينة حول مدى ملائمة الطرق التقليدية كالتكلفة التاريخية و التكلفة التاريخية المعدلة لقياس بنود قائمة المركز المالي في ظل متغيرات البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية، و يتكون هذا الجزء من 10 أسئلة (مرقمة من 05 إلى 14).
- **الجزء الثالث:** وهو متعلق بالفرضية الثانية، سعيا لمعرفة آراء أفراد العينة حول مدى توفر البيئة المحاسبية الجزائرية على المتطلبات و الشروط الكافية لتطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس بنود قائمة المركز المالي، و يتكون هذا الجزء من 10 أسئلة (مرقمة من 15 إلى 24).
- **الجزء الرابع:** وهو متعلق بالفرضية الثالثة، سعيا لمعرفة آراء أفراد العينة حول مدى إمكانية تطبيق نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز في ظل المحيط المالي الجزائري الحالي، و يتكون هذا الجزء من 09 أسئلة (مرقمة من 25 إلى 33).
- **الجزء الخامس:** و هو متعلق بالفرضية الرابعة، سعيا لمعرفة آراء أفراد العينة حول مدى التطبيق السليم حاليا لنموذج القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند إلى السوق في قياس بنود قائمة المركز المالي في المؤسسات الاقتصادية، و يتكون هذا الجزء من 09 أسئلة (مرقمة من 34 إلى 42).

تم الاعتماد في اعداد الاستبيان على السلم ليكرت Likert Scale الخماسي لاجابات أفراد العينة على عبارات محاور الاستبيان، حيث يحدد أفراد العينة الإجابة على كل عبارة من عبارات الاستبيان وفق تدرج خماسي والذي يتضمن خمس إجابات، والتي أعطيت لها الاوزان التالية:

الجدول رقم (11): الاوزان المعطاة للبدائل وفق مقياس ليكرت الخماسي.

بدائل القياس	موافق بشدة	موافق	دون رأي	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الوزن(الدرجة)	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المرجع :عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام (SPSS)، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2008، ص540(بتصرف)

حيث سيتم تقييم درجات موافقة المستجوبين على عبارات ومحاور الاستبيان وتقييمهم اجاباتهم اتجاه كل عبارة، أي تحديد اتجاه موافقتهم أو عدم موافقتهم أو حيادهم كما يلي[1]: لتحديد طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الاستبيان الدراسة تم حساب المدى:(أعلى درجة في مقياس–أدني درجة في مقياس) =(5–1) =4 وللحصول على طول الخلية الصحيح نقوم بقسمة المدى العام على عدد دراجات الموافقة وذلك على نحو التالي:5/4=0.8 وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى وهكذا مع كل درجات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على موقف مشترك لإجمالي أفراد العينة حيث:

- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين **[1– 1.80]** فان هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة منخفضة جدا؛
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين **[1.81– 2.60]** فان هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة منخفضة؛
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين **[2.61– 3.40]** فان هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة متوسطة؛
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين **[3.41– 4.20]** فان هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة عالية؛
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين **[4.21– 5]** فان هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة عالية جدا.

4. كشف نوع توزيع بيانات المستجوبين وتحديد أساليب المعالجة الإحصائية:

1.4 اختبار كشف نوع توزيع البيانات (اختبار الاعتدالية Normality Test):

ومن أجل اختيار الأساليب الإحصائية المناسبة لمعالجة صحيحة لبيانات المستجوبين، فانه يجب تحديد ما إذا كان بيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي أم لا تتبع التوزيع الطبيعي.

وبالنظر إلى ما تبينه نظرية النهاية المركزية، فإن التقيد بشرط التوزيع الطبيعي مرتبط بحجم العينة، إذ يعد شرطا ضروريا في حالة العينات الصغيرة، أما في حالة العينات الكبيرة فيمكن التخلي عنه، وذلك أن

[1]– طويطي مصطفى ،.وعيل ميلود ، مطبوعة جامعية موسومة بـ " أساليب تصميم و إعداد الدراسات الميدانية –منظور إحصائي " –، معتمد من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير – جامعة البويرة ، الجزائر، بتاريخ 30 جوان 2014، ص ص 110–111(بتصرف)

حسب هذه النظرية فان التوزيعات الاحتمالية تؤول إلى التوزيع الطبيعي في حالة العينات التي يزيد حجمها عن 30 مشاهدة[1].إلا أننا ومن أجل دقة معالجة البيانات واختيار الأساليب الاحصائية الملائمة لنوع توزيع البيانات فإننا سنكشف عن توزيع بيانات المستجوبين لاختيار أساليب احصائية معلمية والتي تشترط التوزيع الطبيعي للبيانات أو نختار أساليب لامعلمية التي لا تشترط التوزيع الطبيعي.

وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع لبيانات الاستبيان وهي (طريقة اختبار Kolmogorov–Smirnov، طريقة حساب معاملي الالتواء والتفلطح وطريقة اختبار Shapiro–Wilk).

علما أن اختبار Kolmogorov–Smirnov يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي من 50، في حين نستدل بنتائج اختبار Shapiro-WilK إذا كان عدد العينة أقل من 50.[2]

القاعدة العامة [3]: في حالة كشف عن اعتدالية التوزيع الطبيعي للبيانات هي: إذا كانت قيمة الاحتمالية (sig) أقل من 0.05، فإن بيانات المستجوبين لا تتبع التوزيع الطبيعي أما إذا كانت قيمة (sig) أكبر من 0.05، فإن بيانات المستجوبين مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي، والجدول التالي يبين نتائج كشف نوع توزيع البيانات:

جدول رقم(12): يبين نتائج كشف نوع توزيع بيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان

	Kolmogorov–Smirnov[a]			Shapiro–Wilk		
	Statistic القيمة الإحصائية للاختبار	درجة df الحرية	Sig القيمة الاحتمالية.	Statistic القيمة الإحصائية للاختبار	درجة df الحرية	Sig القيمة الاحتمالية.
المحور الاول	0.106	118	0.200*	0.962	118	0.199
المحور الثاني	0.132	118	0.078	0.962	118	0.200
المحور الثالث	0.117	118	0.180	0.901	118	0.002
المحور الرابع	0.127	118	0.100	0.972	118	0.403

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 26

ومن خلال الجدول أعلاه نجد وبما أن عدد المستجوبين أكبر من 50 فرد فإننا نستدل ب نتائج اختبار (Kolmogorov–Smirnov[a]) وتظهر أن القيمة الاحتمالية sig لبيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان

[1] – أسامة ربيع أمين، التحليل الأحصائي للمتغيرات المتعددة باستخدام برنامج SPSS، الجزء الثاني، الدار العالمية، القاهرة، مصر ، 2008، ص ص 106–107 رابط (https://www.noor-book.com/)

[2] أبو زيد، محمد خير سليم ، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية spss ، الرياض ، دار جرير للنشر والتوزيع ، 2005 ، ص 156

[3] أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS –مهارات أساسية اختبارات الفروض الاحصائية(المعلمية– اللامعلمية)، الجزء الأول الدار العالمية، القاهرة، مصر ، 2008، ص 121، رابط (https://www.noor-book.com/)

هي أكبر من (0.05)، ومنه بيانات المستجوبين مسحوبة من مجتمع تقترب بياناته من التوزيع الطبيعي .ومنه في دراستنا سنستخدم الأدوات الإحصائية المعلمية الوصفية والاستدلالية وفيما يلي شرح للأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

2.4 تحديد الأساليب المعالجة الإحصائية لبيانات المستجوبين:

يستخدم الباحثون في دراساتهم العديد من الأساليب الإحصائية لأغراض التحليل ومعالجة البيانات إحصائيا، ولقد استخدمنا منها ما يتناسب مع دراستنا بهدف التمكن من المعالجة الإحصائية لبيانات واراء المستجوبين نحو عبارات ومحاور الاستبيان وكذا اختبار الفرضيات حيث تم استخدام اختبارات الإحصاء الوصفي مثل مقاييس النزعة المركزية كالوسط الحسابي لمجموعة من البيانات، وحساب مقاييس التشتت وحساب معاملات الارتباط واختبار الإحصاء الاستدلالي.

وإن القيام بمثل هذه التحليلات الإحصائية بالطرائق اليدوية ليس سهلاً وخاصةً إذا كان حجم البيانات كبيراً. وعلى كل حال لم تعد هناك مشكلة مع تطور أجهزة الحاسوب وتصميم أنظمة (البرامج) مثل برنامج الاحصائي " spss" للقيام بالتحليلات الإحصائية البسيطة والمعقدة.[1]

برنامج (**Statistical Package for the Social Sciences)** الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروف اختصارا ب SPSS، هو: عبارة عن حزمة حاسوبية متكاملة لتسجيل البيانات وتحليلها. ويستخدم عادة في جميع البحوث العلمية، ولا يقتصر على البحوث الاجتماعية فقط بالرغم من أنه أنشأ أصلاً لهذا الغرض، ولكن اشتماله على معظم الاختبارات الإحصائية وقدرته الفائقة في معالجة البيانات، وتوافقه مع معظم البرمجيات المشهورة جعل منه نظاما فعالا لتحليل شتى أنواع بيانات البحوث العلمية.[2]

وتوجد عدة إصدارات تختلف فيما بينها باختلاف أنظمة - **الويندوز- WIN** وفي دراستنا تم الاعتماد على الإصدار رقم(**SPSS: V26)** .

[1] – محمد بلال الزعبي، عباس الطلافحة، النظام الإحصائي spss فهم وتحليل البيانات الإحصائية، دار وائل للنشر الطبعة الثانية، 2012، ص 30

[2]– بلقيدوم بلقاسم ، مطبوعة دروس في التحليل الاحصائي المعلوماتي باستخدام برنامج SPSS لطلبة السنة أولى ماستر تخصص أرطوفونيا، جامعة محمد لمين دباغين – سطيف 2– ، الجزائر، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، قسم علم النفس ، السنة الجامعية 2016/2015،ص ص 1–2

وفيما يلي شرح أساليب المعالجة الإحصائية للبيانات:

- **التكرارات والنسب المئوية:** وصف البيانات الشخصية وكذا عبارات الاستبيان.

- **مقاييس النزعة المركزية** ومنها المتوسط الحسابي: ويقصد به القيمة التي تخضع لها مجموعة قيم المتغير المدروس(مركزها)، والذي ينتج عن قسمة مجموع القيم على عددها.[1]

- **مقاييس التشتت:** قد نجد أن مقاييس النزعة المركزية غير كافية من اجل الحصول على نظرة متكاملة عن طريقة توزيع البيانات، إذ أنها تعطينا بعض المعلومات عن مكان تمركز البيانات لكن لا تخبرنا عن مدى كثافة هذا التمركز، لهذه الأسباب نستعمل معايير التشتت لمعرفة تباعد البيانات فيما بينها.[2]

ومن بين مقاييس التشتت أكثر استخداماً في البحوث العلمية، هي الانحراف المعياري والخطأ المعياري في قيمة المتوسط الحسابي.

- **معامل الثبات ألفا كرو نباخ (Cronbach's Alpha):** أكثر مقاييس الثبات استخداما من طرف الباحثين وهو يأخذ قيمة محصورة بين (0) و(1) وكلما كانت قيمة معامل الثبات مرتفعة وتقترب من الواحد فإن هذا يعتبر مؤشرا جيدا على ثبات الاستبانة وبالتالي الحصول على نفس النتائج أو الاستنتاجات فيما لو أعيد تطبيق نفس الأداة وفق ظروف مماثلة.

- **اختبار ت (one Sample t-test):** وذلك بهدف معرفة الدلالة الإحصائية (دال أو غير دال) في اختبار الفرضيات (الإحصاء الاستدلالي) ويفيد هذا الاختبار (one Sample t-test) في الكشف عما إذا كان هناك فرق جوهري (دال إحصائيا) بين المتوسط الحسابي $\overline{X}$ لإجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي (x=03).

- **اختبار(T_Test) للفرق بين متوسطي مجموعتين (Independent Samples Test):** ويسمح هذا الاختبار بتقدير الفرق بين المتوسط مجموعتين مستقلتين.

- اختبار تحليل التباين الأحادي (One-way ANOVA) للفرق بين متوسطات أكثر من مجموعتين مثل متغير العمر فهو مقسم الى اكثر من فئتين فئات او مجموعتين.

[1] - مصطفى طويطي . التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان –تطبيقات عملية على برنامج excel– الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2018، ص 207

[2]- مصطفى طويطي . مرجع سابق ص 215

المبحث الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة:

قبل تطرق الى تحليل بيانات المستجوبين نحو عبارات الاستبيان فإنه يجب حساب الصدق والثبات لعبارات ومحاور الاستبيان حيث تعد من أهم الموضوعات التي يهتم بها الباحثين خاصة من حيث تأثيرها البالغ في أهمية نتائج البحث .

مفهوم الصدق والثبات: "يمكن القول إن **الصدق** يشير إلى درجة استقلالية الإجابات عن الظروف العرضية للبحث، ومن ثمة إلى مدى صلاحية أداة جمع البيانات لقياس ما وضعت لقياسه. **أما الثبات** فيشير إلى الانتظام أو إلى الحد الذي يتم فيه فهم نتائج المقياس فهما صحيحا، أي بمدى دقة النتائج وعلو درجة التوافق في حالة تكرارها، في وقت أخر من طرف باحث أخر ومن ثم قابلية تعميمها". [1]

وفيما يلي عرض لنتائج اختبار أداة الدراسة (الاستبيان) من الصدق والثبات:

1. الصدق الظاهري للاستبيان:

تم عرض الاستبيان على عدة محكمين من ذوي الخبرة و الاختصاص خاصة في مجالات المحاسبة و التدقيق و الإحصاء و المنهجية، و ذلك للأخذ بآرائهم و توجيهاتهم في تعديل و التحقق من مدى ملائمة كل عبارة من عبارات الاستبيان للمحور الذي تنتمي إليه، و مدى سلامة و دقة الصياغة اللفظية لعبارات الاستبيان، و فيما إذا كان كل محور من محاور الاستبيان (بعباراته) يغطي و يعكس بصورة صحيحة فرضية الدراسة المرتبطة به.

بعد ذلك تم توزيع الاستبيان على عينة أولية مقدرة بـ 12 مستجوب ، من أجل معرفة مدى تجاوب أفراد العينة مع الاستبيان و اكتشاف النقائص التي تشوبه، و بعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي أفادنا بها الأساتذة المحكمين، و ما تم اكتشافه من نقائص خلال التوزيع على العينة الأولية المشار إليه، تم ضبط و صياغة الاستبيان بشكله النهائي، أنظر الملحق رقم (1) و الملحق رقم (2).

2. صدق الاتساق الداخلي لعبارات ومحاور الاستبيان:

قمنا بالتأكد من صدق عبارات ومحاور الاستبيان من خلال صدق الاتساق الداخلي أي مدى إرتباط كل عبارة مع الدرجة الكلية لمحورها الذي تنتمي إليه، أي مدى ملائمة كل عبارة لما يقيسه محورها، وأيضا استخدمنا الصدق البنائي حيث نهدف من خلاله لقياس الدلالة الاحصائية للعلاقة الارتباطية بين الدرجة الكلية لكل محور مع الدرجة الكلية لعبارات الاستبيان وإحصائيا نعبر عن الصدق الاتساق الداخلي

[1]– فضيل دليو، معايير الصدق والثبات في البحوث الكمية والكيفية، مجلة العلوم الاجتماعية، العدد 19 ديسمبر 2010– ص ص82–91

والبنـــائي مـــن خـــلال حســـاب معامـــل الارتبـــاط بيرســـون Pearson وهـــذا الأخيـــر محصـــور بين(-1) و(+1)، لكن هذا المعامل لا يكتسب دلالته الاحصائية من قيمته المطلقة.

ملاحظة : **دلالة معامل الارتباط**[1]: أن قوة العلاقة بين المتغيرين لا يعني بأنها دالة إحصائياً فلتحديد الدلالة الإحصائية لمعامل الارتباط عند مستوى معين، يجب مقارنة النتيجة المحصل عليها بدرجة حرجة تستخرج من الجدول النظري على أساس عدد المتغيرات التي يحسب الارتباط بينها والدرجات الحرية، وحيث درجات الحرية في معاملات الارتباط تساوي حجم العينة مطروح منها اثنان أي df=n−2 ، فإذا كانت قيمة معامل الارتباط المحسوبة أكبر أو تساوي القيمة الجدولية (الدرجة الحرجة)، فان الارتباط دال احصائيا، بالرجوع إلى الجدول النظري، نقرأ الدرجة الحرجة (المجدولية) تساوي r=0.237 عند درجات الحرية df=118−2=116 والمستوى الدلالة* 0.01 وعند مستوى الدلالة 0.05 نجد الدرجة الحرجة (الجدولية) تساوي r= 0.177 وبما أن معامل الارتباط المحسوب ب spss أكبر من الدرجة الحرجة(المجدولة) فانه نحصل على نتيجة قرار أن الارتباط بين العبارة والدرجة الكلية لمحورها دالة احصائيا. كما يمكن أيضا استخدام مقارنة أخرى بين قيمة الاحتمالية (sig)* لكل معامل ارتباط محسوب مع مستوى الدلالة 0.05، أو 0.01 ، فإذا كانت قيمة(sig) أقل أو تساوي مستوى الدلالة: 0.05 أو 0.01 فان معامل الارتباط بيرسون ذا دلالة إحصائية أي توجد علاقة بين العبارة والدرجة الكلية **لمحورها** ككل، أي بعبارة أخرى أن **العبارات** صادق ومتسق لما وضع لقياسه. والجداول التالية تبين نتائج حساب الصدق الاتساق الداخلي والبنائي لعبارات ومحاور والاستبيان كما يلي:

---

[1] عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 18−19 (بتصرف)

* – مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) وهي قيمة يختارها الباحث في بحثه وعادةفي دراسات العلوم الإنسانية والاجتماعية يتم اختبار مستوى الدلالة شائع الاستخدام وهو 0.05 ويعني ذلك ان الباحث يشك في النتائج الميدانية بنسبة 5% ويعني ذلك أن الاحتمال المقبول بالخطأ في المعاينة، يجب ألا يزيد عن 0.05 أو بمعنى آخر يُقبل مقدار خطأ في صحة النتائج اذا كانت قيمة sig لا تزيد عن 0.05 ، نقلا عن عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 24.

* – مستوى المعنوية (Sig):أو ما يسمى ب (احتمال الخطأ) (P−value): تظهر في مخرجات البرامج الإحصائية مثل برنامج Spss، وعلى أساسها يتم اختبار دلالة الاحصائية لنتائج الدراسة الميدانية نقلا عن عبد الكريم بوحفص: الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013، ص: 24.

أ- الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول: المتعلق بقياس عدم ملائمة الطرق التقليدية كالتكلفة التاريخية و التكلفة التاريخية المعدلة لقياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية) في ظل متغيرات البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية.

الجدول رقم (13): الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول

العبارات	تقييم الدلالة الإحصائية لكل عبارة			العبارات	تقييم الدلالة الإحصائية لكل عبارة		
	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية SIG	النتيجة		معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية SIG	النتيجة
العبارة (5)	0.358**	0.000	دال	العبارة (10)	0.201*	0.029	دال
العبارة (6)	0.422**	0.000	دال	العبارة (11)	0.412**	0.000	دال
العبارة (7)	0.512**	0.000	دال	العبارة (12)	0.377**	0.000	دال
العبارة (8)	0.345**	0.000	دال	العبارة (13)	0.208*	0.024	دال
العبارة (9)	0.491**	0.000	دال	العبارة (14)	0.379**	0.000	دال

ملاحظة: معامل الارتباط يجب أن يكون اكبر او يساوي (المجدولية) **r=0.237** عند 0.01 أو أكبر أو يساوي (المجدولية) **r= 0.177** عند 0.05 لكي يكون دالا احصائياً أو قيمة sig اكبر من 0.05 أو 0.01 و برنامج SPSS تبسط لنا اكثر حول اتخاذ قرار نحو الدلالة الإحصائية لمعامل الارتباط حيث في مخرجات spss نجد أنه تدل النجمتان (**) على وجود الدلالة الإحصائية عند 0.01 وغيابها على عدم وجود دلالة الإحصائية و(*) على وجود الدلالة الإحصائية عند 0.05

دال: أي يوجد ارتباط معنوي بين العبارة والدرجة الكلية لمحورها

*. Correlation is significant at the 0.05

**. Correlation is significant at the 0.01

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS .V 26

من نتائج الارتباطات الثنائية بين كل عبارة ومحورها والممثلة في قيم معاملات الارتباط بيرسون (r) المبينة في الجدول أعلاه نجد أنها محصورة بين (أعلي قيمة 0.512 لدى الفقرة رقم 07 وأقل قيمة 0.201 لدى الفقرة رقم 10) وهي قيم موجبة الإشارة، أي هناك علاقة طردية بين كل عبارة ومحورها، كما نلاحظ أيضاً أن **كل العبارات دالة إحصائيًا**، حيث أن معاملات الارتباط المحسوبة هي أكبر من القيمة الجدولية (r= 0.237 عند df=116 ومستوى دلالة 0.01) أو من منها أكبر من (r=0.177 عند df=116 ومستوى دلالة 0.05) كما يظهر لنا عند العبارة رقم 13. أيضا ومن خلال المقارنة بين مستوى الدلالة (0.05 أو 0.01) وقيمة (sig) نجد أن قيمة SIG (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط (Pearson) في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة فمثلا نجد قيمة sig=0.024 لدى العبارة رقم 13 هي أقل من 0.05، أي هناك علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين هذه العبارة ومحورها، أي أن مضمون هذه العبارة يقيس فعلاً ما وضعت لقياسه ونفس

المقارنة مع باقي العبارات المحور. وعليه يمكننا القول بأن عبارات المحور الأول: المتعلق بقياس عدم ملائمة الطرق التقليدية كالتكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة لقياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية) في ظل متغيرات البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية.تمتاز كلها بالاتساق الداخلي مع محورها وصادقة لما وضعت لقياسه وبذلك لا نستثني أي عبارة منها في التحليل، كما يمكننا الاعتماد عليها في تحليل بيانات المستجوبين واختبار فرضيات الدراسة.

ب- الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني: المتعلق بقياس عدم توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية على المتطلبات والشروط الكافية لتطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية).

الجدول رقم (14): الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني

العبارات	تقييم الدلالة الإحصائية لكل عبارة			العبارات	تقييم الدلالة الإحصائية لكل عبارة		
	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية SIG	النتيجة		معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية SIG	النتيجة
العبارة (15)	0.461**	0.000	دال	العبارة (20)	0.249**	0.006	دال
العبارة (16)	0.335**	0.000	دال	العبارة (21)	0.339**	0.000	دال
العبارة (17)	0.362**	0.000	دال	العبارة (22)	0.271**	0.003	دال
العبارة (18)	0.447**	0.000	دال	العبارة (23)	0.195*	0.035	دال
العبارة (19)	0.292**	0.001	دال	العبارة (24)	0.123	0.184	غير دال

ملاحظة: معامل الارتباط يجب أن يكون اكبر او يساوي (المجدولية) **r=0.237** عند 0.01 أو أكبر أو يساوي (المجدولية) **r= 0.177** عند 0.05 لكي يكون دالا احصائياً أو قيمة sig اكبر من 0.05 أو 0.01 و برنامج SPSS تبسط لنا اكثر حول اتخاذ قرار نحو الدلالة الإحصائية لمعامل الارتباط حيث في مخرجات spss نجد أنه تدل النجمتان (**) على وجود الدلالة الإحصائية عند 0.01 وغيابها على عدم وجود دلالة الإحصائية و(*) على وجود الدلالة الإحصائية عند 0.05

دال: أي يوجد ارتباط معنوي بين العبارة والدرجة الكلية لمحورها

*. Correlation is significant at the 0.05

**. Correlation is significant at the 0.01

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS .V 26

من النتائج الارتباطات الثنائية بين كل عبارة ومحورها والممثلة في قيم معاملات الارتباط بيرسون (r) المبينة في الجدول أعلاه نجد أنها محصورة بين (أعلي قيمة 0.461 لدى الفقرة رقم 15 وأقل قيمة 0.123 لدى الفقرة رقم 24) وهي قيم موجبة الإشارة، أي هناك علاقة طردية بين كل عبارة ومحورها، كما نلاحظ أيضاً أن **معظم العبارات دالة إحصائيًا**، حيث أن معاملات الارتباط المحسوبة هي أكبر من القيمة الجدولية (0.237 =r عند df=116 ومستوى دلالة 0.01) أو من منها أكبر من

(r=0.177 عند df=116 ومستوى دلالة 0.05) كما يظهر لنا عند العبارة رقم 23. أيضا ومن خلال المقارنة بين مستوى الدلالة (0.05 أو 0.01) وقيمة (sig) نجد أن قيمة SIG (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط (Pearson) في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة فمثلا نجد قيمة sig=0.035 لدى العبارة رقم 23 هي أقل من 0.05، أي هناك علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين هذه العبارة ومحورها، أي أن مضمون هذه العبارة يقيس فعلاً ما وضعت لقياسه ونفس المقارنة مع باقي العبارات المحور.

وما نلاحظه أيضا نحو تقييم دلالة الإحصائية لعبارات المحور هو أن العبارة* رقم 24 ظهرت أنها غير دالة إحصائياً لأن قيمة معامل ارتباطها مع محورها بلغت (r=0.123) وهي اقل من قيم الجدولية سواء (r= 0.237 عند df=116 ومستوى دلالة 0.01) أو(r=0.177 عند df=116 ومستوى دلالة 0.05) وأيضا قيمة sig=0.184 لدى العبارة رقم 24 هي أكبر من 0.01 أي غير دالة إحصائيا لذا يتوجب حذفها من المحور الثاني (و فضلنا عدم المعالجة الإحصائية لها أي أنها مهملة في التحليلات القادمة)، كما أنه تأكدنا أيضا من ضرورة حذف هاته العبارة غير الدالة، حيث بحساب ثبات الاستبيان تبين أن قيمة ألفا كرونباخ ترتفع (انظر الجدول المتعلق بحساب ثبات الاستبيان). ومنه عدد عبارات هذا المجال التي يعتمد عليها في التحليل أصبح 09 عبارات.

* – مضمون عبارة رقم 24 (لا تتطابق مناهج تدريس المحاسبة المالية المعتمدة في الجامعات الجزائرية مع متطلبات سوق العمل في ميدان الاعتراف و القياس المحاسبي) والتي تم حذفها من المحور الثالث (عدم الاعتماد عليها في التحليل – إهمالها).

ت- الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث: المتعلق بقياس إمكانية تطبيق نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي في ظل المحيط المالي الجزائري الحالي.

الجدول رقم (15): الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثالث

العبارات	تقييم الدلالة الإحصائية لكل عبارة			العبارات	تقييم الدلالة الإحصائية لكل عبارة		
	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية SIG	النتيجة		معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية SIG	النتيجة
العبارة (25)	**0.319****	**0.000**	دال	العبارة (30)	**0.453****	**0.000**	دال
العبارة (26)	**0.349****	**0.000**	دال	العبارة (31)	**0.429****	**0.000**	دال
العبارة (27)	**0.363****	**0.000**	دال	العبارة (32)	**0.473****	**0.000**	دال
العبارة (28)	**0.475****	**0.000**	دال	العبارة (33)	**0.496****	**0.000**	دال
العبارة (29)	**0.235***	**0.010**	دال				

ملاحظة: معامل الارتباط يجب أن يكون اكبر او يساوي (المجدولية) **r=0.237** عند 0.01 أو أكبر أو يساوي (المجدولية) **r= 0.177** عند 0.05 لكي يكون دالا احصائياً أو قيمة sig اكبر من 0.05 أو 0.01 و برنامج SPSS تبسط لنا اكثر حول اتخاذ قرار نحو الدلالة الإحصائية لمعامل الارتباط حيث في مخرجات spss نجد أنه تدل النجمتان (**) على وجود الدلالة الإحصائية عند 0.01 وغيابها على عدم وجود دلالة الإحصائية و(*) على وجود الدلالة الإحصائية عند 0.05

دال: أي يوجد ارتباط معنوي بين العبارة والدرجة الكلية لمحورها

*. Correlation is significant at the 0.05

**. Correlation is significant at the 0.01

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS .V 26

من النتائج الارتباطات الثنائية بين كل عبارة ومحورها والممثلة في قيم معاملات الارتباط بيرسون (r) المبينة في الجدول أعلاه نجد أنها محصورة بين (أعلي قيمة 0.475 لدى الفقرة رقم 28 وأقل قيمة 0.235 لدى الفقرة رقم 29) وهي قيم موجبة الإشارة، أي هناك علاقة طردية بين كل عبارة ومحورها، كما نلاحظ أيضاً أن كل العبارات دالة إحصائيًا، حيث أن معاملات الارتباط المحسوبة هي كلها أكبر من القيمة الجدولية (0.237 =r عند df=116 ومستوى دلالة 0.01) كما يظهر لنا عند العبارة رقم 29. أيضا ومن خلال المقارنة بين مستوى الدلالة (0.05 أو 0.01) وقيمة (sig) نجد أن قيمة SIG (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط (Pearson) في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة فمثلا نجد قيمة sig=0.010 لدى العبارة رقم 29 هي أقل من 0.01، أي هناك علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين هذه العبارة ومحورها، أي أن مضمون

هذه العبارة يقيس فعلاً ما وضعت لقياسه ونفس المقارنة مع باقي العبارات المحور. وعليه يمكننا القول بأن عبارات المحور الثالث: المتعلق بقياس إمكانية تطبيق نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي في ظل المحيط المالي الجزائري الحالي، تمتاز كلها بالاتساق الداخلي مع محورها وصادقة لما وضعت لقياسه وبذلك لا نستثني أي عبارة منها في التحليل، كما يمكننا الاعتماد عليها في تحليل بيانات المستجوبين واختبار الفرضيات الدراسة.

ث- الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع: يتم حاليا التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند إلى السوق في قياس بنود قائمة المركز المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الجدول رقم (16): الاتساق الداخلي لعبارات المحور الرابع

العبارات	تقييم الدلالة الإحصائية لكل عبارة			العبارات	تقييم الدلالة الإحصائية لكل عبارة		
	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية SIG	النتيجة		معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية SIG	النتيجة
العبارة (34)	**0.318**	**0.000**	دال	العبارة (39)	**0.259**	**0.005**	دال
العبارة (35)	**0.521**	**0.000**	دال	العبارة (40)	**0.368**	**0.000**	دال
العبارة (36)	**0.305**	**0.001**	دال	العبارة (41)	**0.350**	**0.000**	دال
العبارة (37)	**0.386**	**0.000**	دال	العبارة (42)	**0.363**	**0.000**	دال
العبارة (38)	**0.349**	**0.000**	دال				

ملاحظة: معامل الارتباط يجب أن يكون اكبر او يساوي (المجدولية) **r=0.237** عند 0.01 أو أكبر أو يساوي (المجدولية) **r= 0.177** عند 0.05 لكي يكون دالا احصائياً أو قيمة sig اكبر من 0.05 أو 0.01 و برنامج SPSS تبسط لنا اكثر حول اتخاذ قرار نحو الدلالة الإحصائية لمعامل الارتباط حيث في مخرجات spss نجد أنه تدل النجمتان (**) على وجود الدلالة الإحصائية عند 0.01 وغيابها على عدم وجود دلالة الإحصائية و(*) على وجود الدلالة الإحصائية عند 0.05

دال: أي يوجد ارتباط معنوي بين العبارة والدرجة الكلية لمحورها

*. Correlation is significant at the 0.05

**. Correlation is significant at the 0.01

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS .V 26

من النتائج الارتباطات الثنائية بين كل عبارة ومحورها والممثلة في قيم معاملات الارتباط بيرسون (r) المبينة في الجدول أعلاه نجد أنها محصورة بين (أعلي قيمة 0.386 لدى الفقرة رقم 37 وأقل قيمة 0.235 لدى الفقرة رقم 29) وهي قيم موجبة الإشارة، أي هناك علاقة طردية بين كل عبارة ومحورها، كما نلاحظ أيضاً أن معظم العبارات دالة إحصائيًا، حيث أن معاملات الارتباط المحسوبة هي كلها أكبر من القيمة الجدولية (r= 0.237 عند df=116 ومستوى دلالة 0.01) كما يظهر لنا عند

العبارة رقم 29. أيضا ومن خلال المقارنة بين مستوى الدلالة (0.05 أو 0.01) وقيمة (sig) نجد أن قيمة SIG (القيمة الاحتمالية) للقيم الإحصائية لمعاملات الارتباط (Pearson) في كل عبارة من عبارات المحور هي أقل من مستوى دلالة فمثلا نجد قيمة sig=0.010 لدى العبارة رقم 29 هي أقل من 0.01، أي هناك علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين هذه العبارة ومحورها، أي أن مضمون هذه العبارة يقيس فعلاً ما وضعت لقياسه ونفس المقارنة مع باقي العبارات المحور. وعليه يمكننا القول بأن عبارات المحور الرابع: يتم حاليا التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند إلى السوق في قياس بنود قائمة المركز المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، تمتاز كلها بالاتساق الداخلي مع محورها وصادقة لما وضعت لقياسه وبذلك لا نستثني أي عبارة منها في التحليل، كما يمكننا الاعتماد عليها في تحليل بيانات المستجوبين واختبار الفرضيات الدراسة.

3. صدق الاتساق البنائي لمحاور أداة الاستبيان:

قمنا باستخدام **معامل الارتباط بيرسون** للتحقق من ذلك والجدول التالي يبين نتائج حساب الصدق البنائي لمحاور والاستبيان كما يلي:

الجدول رقم (17): صدق الاتساق البنائي لأداة الدراسة.

محاور الاستبيان		تقييم الدلالة الإحصائية لدرجة الارتباط كل محور مع اجمالي عبارات الاستبيان		
		معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (sig)	النتيجة
01	المحور الأول	0.568**	0.000	دال
02	المحور الثاني	0.452**	0.000	دال
03	المحور الثالث	0.615**	0.000	دال
04	المحور الرابع	0.536**	0.000	دال

ملاحظة: معامل الارتباط يجب أن يكون اكبر او يساوي (المجدولية) **r=0.237** عند 0.01 أو أكبر أو يساوي (المجدولية) **r= 0.177** عند 0.05 لكي يكون دالا احصائياً أو قيمة sig اكبر من 0.05 أو 0.01 و برنامج SPSS تبسط لنا اكثر حول اتخاذ قرار نحو الدلالة الإحصائية لمعامل الارتباط حيث في مخرجات spss نجد أنه تدل النجمتان (**) على وجود الدلالة الإحصائية عند 0.01 وغيابها على عدم وجود دلالة الإحصائية و(*) على وجود الدلالة الإحصائية عند 0.05

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS .V 26

من خلال الجدول أعلاه يظهر بأن معاملات الارتباط (Pearson Correlation) بين كل المحور والدرجة الكلية لعبارات الاستبيان دالة إحصائيا، حيث أن قيمة SIG **(القيمة الاحتمالية)** أقل من مستوى الدلالة (0.05)، ومنه تعتبر محاور أداة الدراسة صادقة ومتسقة، لما وضعت لقياسه.

خلاصة: أن الهدف من حساب الصدق الاتساق الداخلي والبنائي لعبارات ومحاور الاستبيان كان هو الإجابة عن سؤال، – هل العبارة مفيدة أم عبء على المحور(من ناحية الإحصائية)؟ أي –هل العبارة لها قدرة على قياس الشيء المراد قياسه في المحور؟ وقد تبين لنا من نتائج حساب صدق الاتساق الداخلي والبنائي لعبارات ومحاور الاستبيان المستخدم في الدراسة الحالية أنها متسقة ولها قدرة على قياس ما وضعت لقياسه وبالتالي لم يطرأ عليها أي تعديل جوهري أو أي عملية حذف كبيرة على عبارات الاستبيان ماعدا العبارة رقم 24 من المحور الثاني. الأمر الذي من شأنه أن يُعطي ثقة كبيرة للدراسة للشروع في إجراء تحليل بياناتها واختبار صحة فرضياتها. ولكن هذا الاجراء لا يكفي وعليه ننتقل للخطوة الموالية وهي الإجابة على السؤال التالي: – ما مدى قدرة عبارات الاستبيان على استقرار نتائجه فيما لو طبق مرات عدة؟ وللإجابة عن هذا التساؤل سندرس درجة ثبات عبارات وأبعاد الاستبيان.

4. درجة ثبات أداة الدراسة (الاستبيان)

ولتوضيح معنى الثبات أكثر: نفترض أنه تم إجراء استطلاع معين على مجموعة من الأفراد على استبيان ما، ثم تم رصد درجات كل فرد في هذا الاستطلاع، وبعد فترة تم إعادة إجراء نفس الاختبار (أي توزيع نفس الاستبيان) على نفس هذه المجموعة من الأفراد ورصدت أيضا درجات كل فرد فيها، وكانت النتائج تدل على أن الدرجات التي حصل عليها الأفراد في المرة الأولى لتطبيق الاستطلاع، هي نفسها الدرجات التي حصل عليها هؤلاء الأفراد في المرة الثانية. وبناء عليه نستنتج بأن نتائج الاستطلاع ثابتة تماما ولا تتغير كثيراً بإعادة تطبيقها بمعنى أكثر دقة أن ما تَضَمَنَهُ الاستبيان، نتائجه تكون ثابتة[1].

وهناك عدة طرق لقياس ثبات عبارات ومضمون ومحتوى الاستبيان منها طريقة ألفا كرونباخ **Cronbach's Alpha** حيث يقيس درجة ثبات مجموعة من عبارات الاستبيان أو المحور، بمعنى ما نسبة الحصول على نفس النتائج أو الاستنتاجات فيما لو أعيد تطبيق نفس الأداة وفق ظروف مماثلة كما تتفق معظم البحوث العلمية على أن تكون قيم معامل ثبات(**Alpha**) لمجموعة من العبارات أكبر من العتبة (0.60).

والمجالات المختلفة لدرجة الثبات ل معامل (Alpha) هي [2]: Alpha <0.6 (غير كافية)، إذا كانت قيمه بين 0.6< Alpha <0.65 (ضعيفة)، إذا كانت قيمه بين 0.65< Alpha <0.70 (مقبولة

[1] - مصطفى طويطي . التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان –تطبيقات عملية على برنامج excel– الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2018، ص 141(بتصرف)

[2] Mana carricano et Fanny Poujol ,Analyse de données avec spss ,Edition PERSON ,2009, p53

نوعا ما) وإذا كانت قيمه بين 0.70< Alpha <0.85 (حسنة) وإذا كانت قيمه بين0.85< Alpha <0.90 (جيدة) وإذا كانت أكبر من 0.9 تكون قيم الثبات ممتازة.

وحسب العديد من الخبراء في الميدان الإحصائي فإن معامل (Alpha) الذي يتجاوز قيمته 0.90 فمن المحتمل أن يدل على وجود تكرار في مضمون العبارات ولا مبرر لها فيما تقيسه بدل من ان تدل على ثبات عبارات الاستبيان ولذى يوصى ألا يتجاوز معامل (Alpha) قيمة 0.90 كحد أقصى.

جدول رقم (18): يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان

	معامل ألفا كرو نباخ				النتيجة النهائية		
	قبل التعديل		بعد التعديل				
	قيمة	**رقم العبارة المؤثرة على تدني قيمة الثباتα<0,60**	**قيمة**	**رقم العبارة المحذوفة**	**القيمة النهائية للثبات**	**عدد النهائي للعبارات**	**النتيجة الاختبار**
المحور الأول	0.710	لاتوجد	//	//	0.710	10	**ثابت**
المحور الثاني	0.608	عبارة رقم 24	0.658	رقم 24	0.658	09	**ثابت**
المحور الثالث	0.746	//	//	//	0.746	09	**ثابت**
المحور الرابع	0.756	//	//	//	0.756	09	**ثابت**
قيمة ثبات جميع عبارات الاستبيان					0.801	37	**ثابت**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS .V 26

يعرض الجدول أعلاه نتائج حساب قيم(Cronbach's Alpha) لكل مجموعة من العبارات، كل محور من محاور الاستبيان، وهذا من أجل معرفة مدى تمتع عبارات كل محور بدرجة الثبات في النتائج فيما لو أعيد توزيع الاستبيان مرة ثانية خلال فترات زمنية مختلفة؛ ولإثبات ذلك فإننا نتفحص قيمة معامل ألفا كرو نباخ(Cronbach's Alpha):

- بالنسبة لثبات جميع عبارات المتعلقة المحور الأول: عدم ملائمة الطرق التقليدية كالتكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة لقياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية) في ظل متغيرات البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية. **نجد** أن قيم معامل ألفا كرونباخ مقبولة إحصائيا، حيث أنها أكبر من العتبة(06)إذ بلغت قيمة Alpha= (0.710) والذي يضم 10 عبارات.
- بالنسبة لثبات جميع عبارات المتعلقة المحور 02 المتعلق بقياس عدم توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية على المتطلبات والشروط الكافية لتطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية). نجد أنه وكما وضحنا سابقا في حساب الصدق الاتساق الداخلي توجد عبارة رقم 24 مؤثرة علي درجة الصدق ولذا يتوجب حذفها من المحور الثاني. وهذا ما يؤكده **حساب الثبات**

كما يلي: قبل التعديل(قبل حذف عبارة24): نجد أن قيم معامل ألفا كرو نباخ للمحور الأول هي (0.608 (ضعيفة)) ومن خلال استعانة ببرنامج spss تم تحديد العبارات المؤثرة على تدني قيمة الثبات وهم (عبارة رقم 24) . **وبعد التعديل(بعد حذف العبارة):** إذ بإجراء عملية الحذف(عبارة رقم 24) وإعادة حساب الثبات ترتفع قيمته عن القيمة قبل الحذف. وهذا ما لاحظناه بعد التعديل، حيث بلغت 0.658 وهي أكبر من العتبة (0.60، مما يدل على ثبات عبارات المحور الثاني. وأصبح عدد عباراته 09.

- بالنسبة لثبات جميع عبارات المتعلقة المحور الثالث **نجد** أن قيم معامل ألفا كرونباخ مقبولة إحصائيا، حيث أنها أكبر من العتبة(06)إذ بلغت قيمة Alpha= (0.746) والذي يضم 09 عبارات.
- بالنسبة لثبات جميع عبارات المتعلقة المحور الرابع **نجد** أن قيم معامل ألفا كرونباخ مقبولة إحصائيا، حيث أنها أكبر من العتبة(06)إذ بلغت قيمة Alpha= (0.756) والذي يضم 09 عبارات.

ومنه ومن قيم معامل ألفا كرونباخ المتحصل عليها، تدل على ثبات أداة الدراسة وإمكانية الاعتماد على بيانات الاستبيان في قياس متغيراتها وأن الاستبيان الذي قمنا بأعداده لدراستنا الحالية يكون دائما قادرا على أن يحقق دائما ثبات في النتائج فيما لو أعيد تطبيقه في نفس الظروف عبر أزمنة مختلفة.

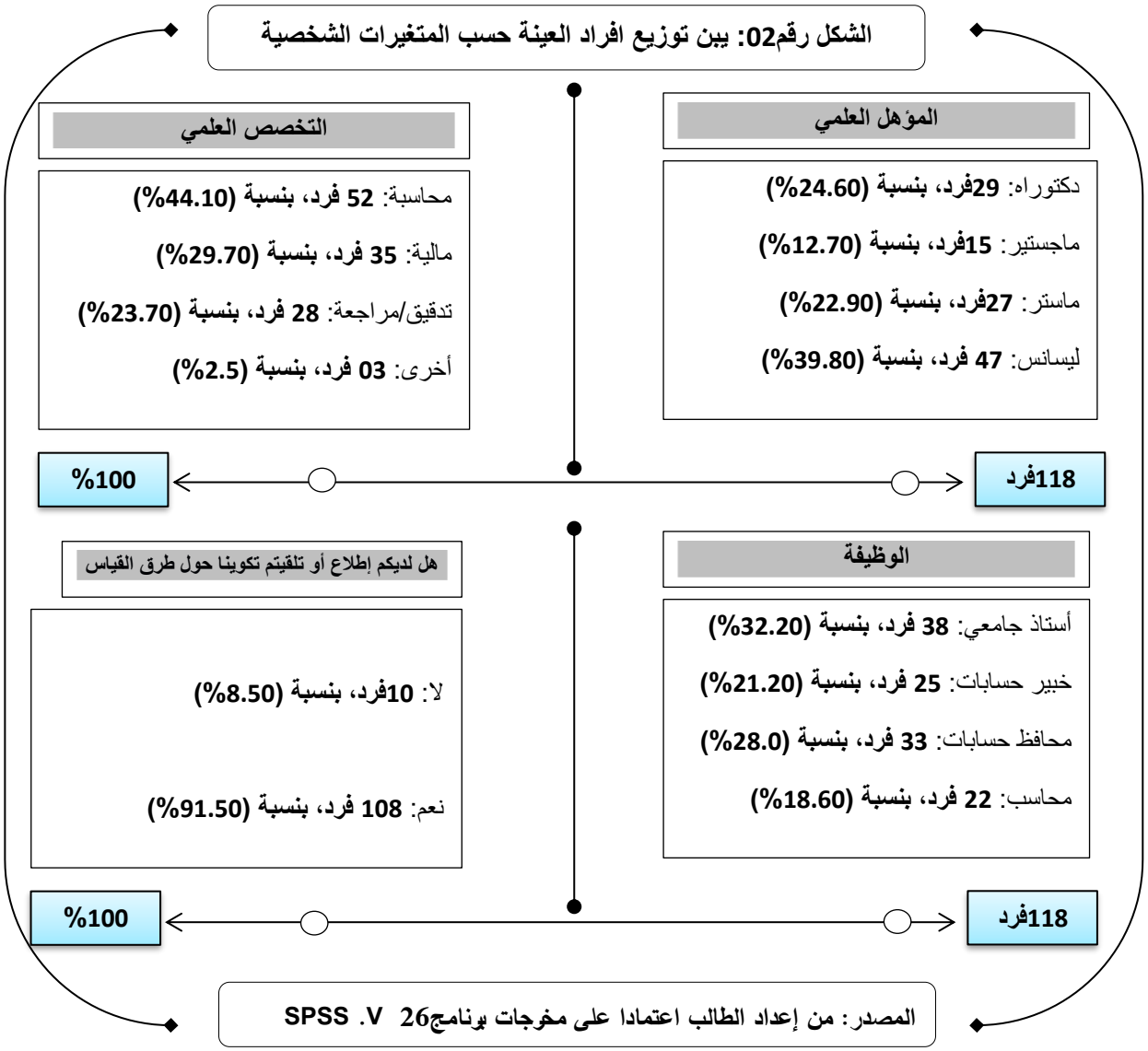
خلاصة: من نتائج حساب قيم مؤشرات الصدق والثبات للاستبيان نكون قد تأكدنا من صدق أداة الدراسة وثباتها، فهي على درجة عالية من الصدق وعلى درجة عالية من الثبات، مما يسهل علينا إكمال باقي الخطوات التحليل الاحصائي لبيانات المستجوبين نحو متغيرات الدراسة وتأكيد صحة النتائج التي سنتوصل إليها وإمكانية تعميمها على مجتمع الدراسة مما يجعلنا على ثقة بصحة الاستبيان على اجابته على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة الإستبيانيه واختبار الفرضيات

I. الوصف الاحصائي لخصائص عينة الدراسة :

من أجل التعرف على الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة احتوى القسم الأول من الاستبيان على الخصائص العينة من خلال (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الوظيفة، ومدى اطلاع ودورات التكوين حول طرق القياس) ويتم التطرق لهذا بالتحليل والتمثيل البياني لمختلف الخصائص وبالاعتماد على برنامج (SPSS: V26).

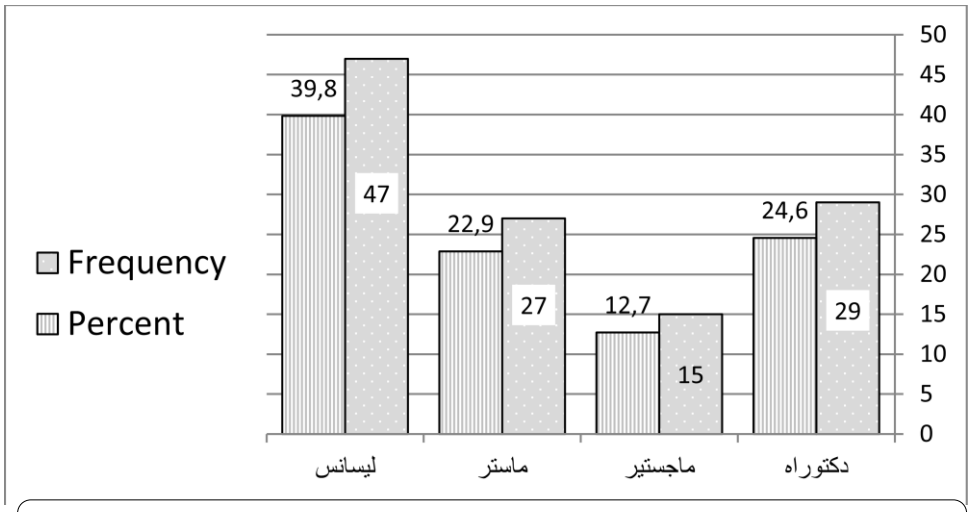
الشكل رقم02: يبن توزيع افراد العينة حسب المتغيرات الشخصية



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج26 V. SPSS

01-بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي: المتغير يتكون من الفئات (دكتوراه، ماجستير، ماستر، ليسانس والشكل التالي يبين توزيع التكرارات أو النسب المئوية حيث:

شكل رقم 03: رسم بياني يبين توزيع افراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

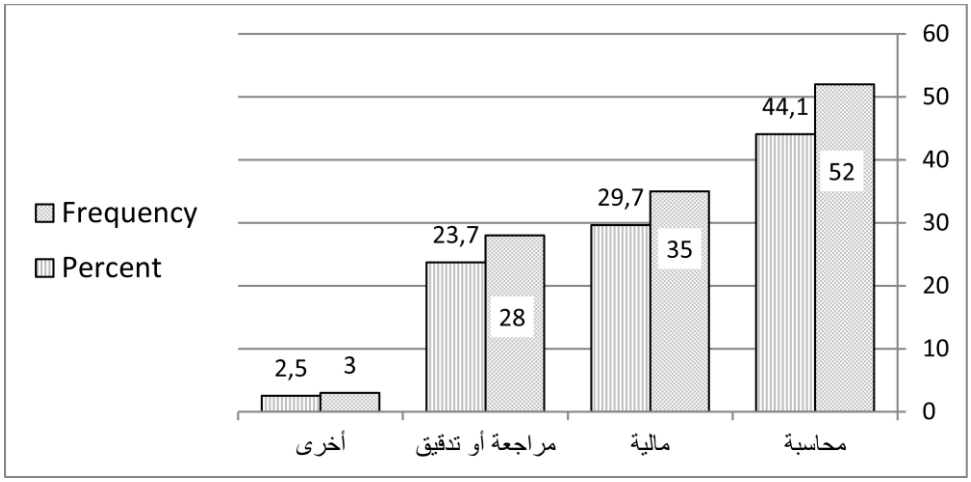


المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج EXCEL

حيث التحليل الوصفي أظهر نسبة 39.80% من عينة الدراسة تمثل الفئة ذات المؤهل العلمي من المتخرجين من المؤسسات التعليم العالي بشهادة ليسانس يليها نسبة 24.60% لصالح فئة شهادة الدكتوراه في حين أن شهادة ماستر بلغت نسبة 22.90% و شهادة ماجستير بنسبة 12.70% وما نستنتجه من هذا الوصف أن معظم أفراد العينة من ذوي مستوى عالي من التعليم وهذا يعد عنصراً إيجابيا بالنسبة للدراسة حيث أن هذه الفئة درست في الجامعة من ناحية الأكاديمية متغيرات الدراسة.

02-بالنسبة لمتغير التخصص العلمي: المتغير يتكون من الفئات (محاسبة، مالية، تدقيق و مراجعة) والشكل التالي يبين توزيع التكرارات أو النسب المئوية حيث التحليل الوصفي أظهر نسبة 44.10% من عينة الدراسة تمثل الفئة ذات تخصص محاسبة يليها نسبة 29.70% لصالح فئة تخصص مالية في حين أن تخصص مراجعة وتدقيق بلغ نسبة 23.70% وما نستنتجه من هذا الوصف أن معظم أفراد العينة هم في اطار تخصص موضوع الاطروحة وهذا يعد عنصراً إيجابيا بالنسبة للدراسة حيث أن هذه الفئة لها علم بطرق القياس ومتغيرات الدراسة.

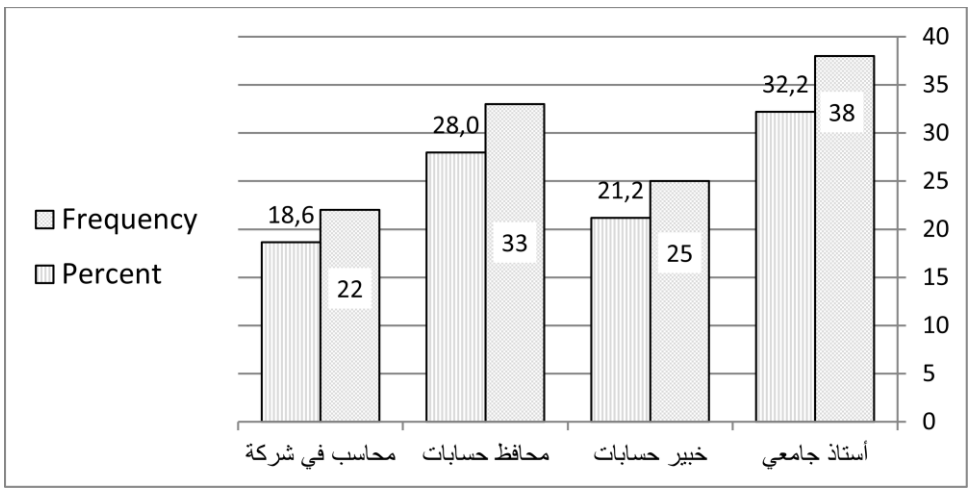
شكل رقم 04: رسم بياني يبين توزيع افراد العينة حسب متغير التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج EXCEL

03-بالنسبة لمتغير الوظيفة: المتغير يتكون من أكاديميين تخصصهم أو مجال اهتمامهم الرئيسي معايير المحاسبة الدولية، بنسبة 32.30% ومحافظي حسابات بنسبة 28.00% ونسبة الخبراء المحاسبين بلغت 21.20% المسجلين في المصف الوطني الجزائري، في حين أن هناك نسبة 18.60% من المحاسبين الموظفين في الشركات والشكل التالي يبين توزيع التكرارات أو النسب المئوية:

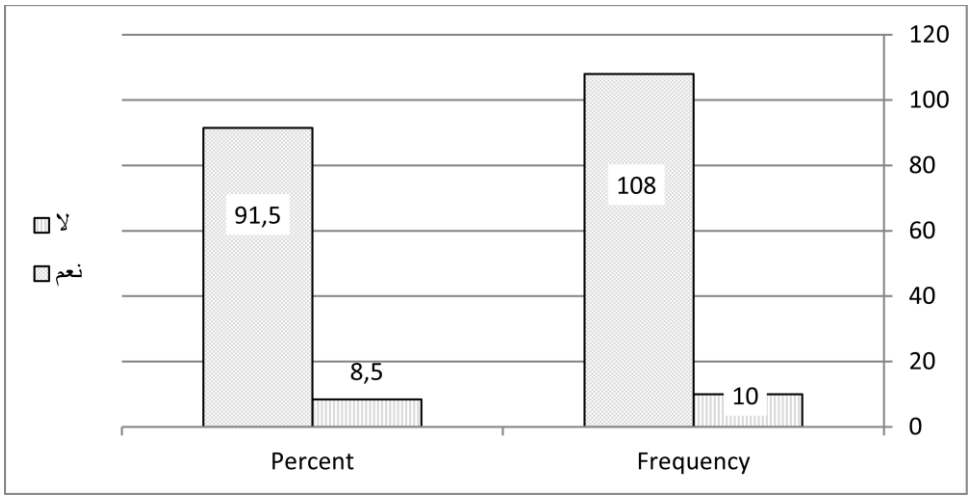
شكل رقم .05: رسم بياني يبين توزيع افراد العينة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على برنامجEXCEL

4-هل لديكم إطلاع أو تلقيتم تكوينا حول طرق القياس (التقييم) المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي: وفي اطار معرفة مدى تحكم افراد العينة المستجوبين من اكاديميين في الجامعة والمهنيين المسجلين في المصف الوطني الجزائري وموظفين في الشركات نحو طرف القياس وتلقيهم تكوينا في ذلك فإننا وجدنا انه هناك نسبة عالية جدا لها اطلاع او تلقت تكوين وهذا بنسبة 91.50% بعدد بلغ 108 فرد. وهذا يعد عنصراً إيجابيا بالنسبة للدراسة حيث ان خبرتهم تساعدنا اكثر في معرفة أراء وتوجهات العينة نحو متغيرات الدراسة. والشكل التالي يبين توزيع التكرارات أو النسب المئوية

شكل رقم 06: رسم بياني يبين توزيع افراد العينة حسب متغير اطلاع ودرة تكوين



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على برنامجEXCEL

II. العرض والتحليل الوصفي لاتجاهات المستجوبين نحو عبارات ومحاور استبيان الدراسة:

في هذا الجزء نقوم بعرض والتحليل الوصفي لأراء واتجاهات أفراد العينة من خلال تحليل عبارات كل محور من محاور الاستبيان وذلك عن طريق حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتكرارات والنسب المئوية وهذا لتحديد اتجاهاتهم:

01- التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الأول: المتعلق بقياس عدم ملائمة الطرق التقليدية كالتكلفة التاريخية و التكلفة التاريخية المعدلة لقياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية) في ظل متغيرات البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية

جدول رقم (19): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة نحو عبارات المحور الأول

عبارة رقم	غير موافق بشدة(01)		غير موافق (02)		دون رأي (03)		موافق (04)		موافق بشدة (05)		درجات تقييم أفراد العينة للعبارات			
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية%	درجة الموافقة
05	4.2	18	15.3	6	5.1	53	44.9	36	30.5	4.2	3.82	1.152	%76.44	عالية
06	2.5	14	11.9	11	9.3	50	42.4	40	33.9	2.5	3.93	1.068	%78.64	عالية
07	4.2	23	19.5	8	6.8	48	40.7	34	28.8	4.2	3.70	1.200	74.07%	عالية
08	4.2	23	19.5	6	5.1	51	43.2	33	28.0	4.2	3.71	1.192	%74.24	عالية
09	7.6	18	15.3	7	5.9	49	41.5	35	29.7	7.6	3.70	1.256	74.07%	عالية
10	2.5	23	19.5	9	7.6	57	48.3	26	22.0	2.5	3.68	1.101	%73.56	عالية
11	4.2	25	21.2	9	7.6	50	42.4	29	24.6	4.2	3.62	1.191	%72.37	عالية
12	6.8	25	21.2	6	5.1	47	39.8	32	27.1	6.8	3.59	1.276	71.86%	عالية
13	4.2	23	19.5	9	7.6	52	44.1	29	24.6	4.2	3.65	1.172	%73.05	عالية
14	7.6	25	21.2	6	5.1	57	48.3	21	17.8	7.6	3.47	1.224	%69.49	عالية
الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور											3.6890	0.44063	%73.78	عالية
الوزن النسبي(الأهمية النسبية%) للمتوسط الحسابي (%) = (المتوسط الحسابي *100) /5														
مجال	من 01 إلى 1.80		من 1.81 إلى 2.60		من 2.61 إلى 3.40		من 3.41 إلى 4.20		من 4.21 إلى 5					
الموافقة	درجة منخفضة جدا		درجة منخفضة		درجة متوسطة		درجة عالية		درجة عالية جدا					

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج26 SPSS.V

يعرض الجدول أعلاه نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم اتجاه عبارات المحور الأول من الاستبيان، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي قيمة **3.689** وهو ضمن المجال موافقة عالية **[3.41- 4.20]** وبانحراف

معياري قدره: **0.4440**، وهو ذو قيمة منخفضة، مما يشير إلى تقارب أراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الاجمالي، وأن التشتت بين آرائهم ضعيف وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أن إجابات المستجوبين متجانسة وكلهم موافقون على أن الطرق التقليدية كالتكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة غير ملائمة وبدرجة عالية حسب وجهة نظر لقياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية) في ظل متغيرات البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية و بنسبة**73.78%** وهذا ما نلاحظه إزاء اجاباتهم على مضمون عبارات المحور الأول حيث كانت معظمها موافقون عليها بدرجات عالية.

02- التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الثاني: المتعلق بقياس عدم توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية على المتطلبات والشروط الكافية لتطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية).

جدول رقم (20): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة نحو عبارات المحور الثاني

عبارة رقم	غير موافق بشدة(01)		غير موافق (02)		دون رأي (03)		موافق (04)		موافق بشدة (05)		درجات تقييم أفراد العينة للعبارات			
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية%	درجة الموافقة
15	9	7.6	23	19.5	6	5.1	49	41.5	31	26.3	3.59	1.276	71.86	عالية
16	6	5.1	21	17.8	8	6.8	54	45.8	29	24.6	3.67	1.177	73.39	عالية
17	8	6.8	20	16.9	7	5.9	52	44.1	31	26.3	3.66	1.228	73.22	عالية
18	5	4.2	18	15.3	8	6.8	58	49.2	29	24.6	3.75	1.119	74.92	عالية
19	0	0.0	19	16.1	8	6.8	56	47.5	35	29.7	3.91	1.004	78.14	عالية
20	2	1.7	18	15.3	5	4.2	59	50.0	34	28.8	3.89	1.044	77.80	عالية
21	2	1.7	17	14.4	9	7.6	60	50.8	30	25.4	3.84	1.021	76.78	عالية
22	9	7.6	16	13.6	12	10.2	47	39.8	34	28.8	3.69	1.238	73.73	عالية
23	12	10.2	26	22.0	10	8.5	50	42.4	20	16.9	3.34	1.276	66.78	متوسطة
الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور											3.7034	0.39944	74.07	عالية
الوزن النسبي(الأهمية النسبية%) للمتوسط الحسابي (%) = (المتوسط الحسابي *100) /5														
مجال	من 01 إلى 1.80		من 1.81 إلى 2.60		من 2.61 إلى 3.40		من 3.41 إلى 4.20		من 4.21 إلى 5					
الموافقة	درجة منخفضة جدا		درجة منخفضة		درجة متوسطة		درجة عالية		درجة عالية جدا					

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج26 SPSS.V

يعرض الجدول أعلاه نتائج حساب قيم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لأراء واتجاهات أفراد العينة فيما يتعلق بمدى موافقتهم أو عدم موافقتهم اتجاه عبارات المحور الثاني من الاستبيان، حيث بلغ المتوسط حسابي الإجمالي قيمة **3.7034** وهو ضمن المجال موافقة عالية **[3.41– 4.20]** وبانحراف معياري قدره: **0.3394**، وهو ذو قيمة منخفضة، مما يشير إلى تقارب أراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الاجمالي، وأن تشتت بين آرائهم ضعيف وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أن إجابات المستجوبين متجانسة وكلهم موافقون على أن البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية لا تتوفر وبدرجة عالية حسب وجهة نظرهم على المتطلبات والشروط الكافية لتطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية).وبنسبة **74.07%** حسب وجهة نظر عينة المستجوبة وهذا ما نلاحظه إزاء اجاباتهم على مضمون عبارات المحور الثاني حيث كانت معظمها موافقون عليها بدرجات عالية.

03- التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الثالث: المتعلق بقياس إمكانية تطبيق نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي في ظل المحيط المالي الجزائري الحالي.

جدول رقم (21): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة نحو عبارات المحور الثالث

عبارة رقم	غير موافق بشدة(01)		غير موافق (02)		دون رأي (03)		موافق (04)		موافق بشدة (05)		درجات تقييم أفراد العينة للعبارات			
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية%	درجة الموافقة
24	25	21.2	54	45.8	7	5.9	29	24.6	3	2.5	**2.42**	**1.150**	**48.31**	منخفضة
25	30	25.4	48	40.7	6	5.1	29	24.6	5	4.2	**2.42**	**1.229**	**48.31**	منخفضة
26	28	23.7	42	35.6	13	11.0	24	20.3	11	9.3	**2.56**	**1.304**	**51.19**	منخفضة
27	36	30.5	46	39.0	12	10.2	20	16.9	4	3.4	**2.24**	**1.160**	**44.75**	منخفضة
28	35	29.7	49	41.5	10	8.5	22	18.6	2	1.7	**2.21**	**1.116**	**44.24**	منخفضة
29	32	27.1	43	36.4	9	7.6	23	19.5	11	9.3	**2.47**	**1.325**	**49.49**	منخفضة
30	26	22.0	38	32.2	6	5.1	38	32.2	10	8.5	**2.73**	**1.344**	**54.58**	منخفضة
31	30	25.4	43	36.4	5	4.2	32	27.1	8	6.8	**2.53**	**1.312**	**50.68**	منخفضة
32	37	31.4	47	39.8	6	5.1	26	22.0	2	1.7	**2.23**	**1.165**	**44.58**	منخفضة
الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور											**2.4228**	**0.49526**	**48.46**	منخفضة
الوزن النسبي(الأهمية النسبية%) للمتوسط الحسابي (%) = (المتوسط الحسابي *100) /5														
مجال	من 01 إلى 1.80		من 1.81 إلى 2.60		من 2.61 إلى 3.40		من 3.41 إلى 4.20		من 4.21 إلى 5					
الموافقة	درجة منخفضة جدا		درجة منخفضة		درجة متوسطة		درجة عالية		درجة عالية جدا					

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.V 26

بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي قيمة 2.4228 وهو ضمن المجال موافقة منخفضة **[1.81- 2.60]** وبانحراف معياري قدره: **0.4952**، وهو ذو قيمة منخفضة، مما يشير إلى تقارب أراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الاجمالي، وأن تشتت بين آرائهم ضعيف وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أن إجابات المستجوبين متجانسة وكلهم موافقون على انه وفي ظل المحيط المالي الجزائري الحالي هناك إمكانية ضعيفة وبنسبة **48.46%** لـ تطبيق نموذج القيمة العادلة تستند إلى قيم السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي. حسب وجهة نظر عينة المستجوبة وهذا ما نلاحظه إزاء اجاباتهم على مضمون عبارات المحور الثاني حيث كانت معظمها موافقون عليها بدرجات منخفضة.

04-التحليل الإحصائي الوصفي لعبارات المحور الرابع: يتم حاليا التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند إلى السوق في قياس بنود قائمة المركز المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

جدول رقم (22) نتائج تحليل إجابات أفراد العينة نحو عبارات المحور الرابع

الرقم	غير موافق بشدة(01)		غير موافق (02)		دون رأي (03)	موافق (04)		موافق بشدة (05)		درجات تقييم أفراد العينة للعبارات			
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية%	درجة الموافقة
عبارة رقم 33	24	20.3	46	39.0	12	10.2	30	25.4	2.56	1.216	51.19	منخفضة
عبارة رقم 34	30	25.4	47	39.8	9	7.6	19	16.1	2.47	1.325	49.49	منخفضة
عبارة رقم 35	30	25.4	50	42.4	9	7.6	22	18.6	2.37	1.218	47.46	منخفضة
عبارة رقم 36	30	25.4	48	40.7	9	7.6	30	25.4	2.36	1.144	47.12	منخفضة
عبارة رقم 37	18	15.3	39	33.1	7	5.9	41	34.7	2.93	1.319	58.64	متوسطة
عبارة رقم 38	29	24.6	51	43.2	9	7.6	25	21.2	2.36	1.166	47.12	منخفضة
عبارة رقم 39	33	28.0	46	39.0	8	6.8	26	22.0	2.36	1.223	47.12	منخفضة
عبارة رقم 40	23	19.5	46	39.0	7	5.9	35	29.7	2.64	1.259	52.71	متوسطة
عبارة رقم 41	24	20.3	44	37.3	9	7.6	29	24.6	2.67	1.321	53.39	متوسطة
عبارة رقم 42	24	20.3	46	39.0	12	10.2	30	25.4	2.56	1.216	51.19	منخفضة
الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور									2.5235	0.44707	50.47	منخفضة
الوزن النسبي(الأهمية النسبية%) للمتوسط الحسابي (%) = (المتوسط الحسابي *100) /5												
مجال	من 01 إلى 1.80		من 1.81 إلى 2.60		من 2.61 إلى 3.40		من 3.41 إلى 4.20			من 4.21 إلى 5		
مستوى الموافقة	درجة منخفضة جدا		درجة منخفضة		درجة متوسطة		درجة عالية			درجة عالية جدا		

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.V 26

بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي قيمة **2.5235** وهو ضمن المجال موافقة منخفضة **[1.81- 2.60]** وبانحراف معياري قدره: **0.4470** ، وهو ذو قيمة منخفضة، مما يشير إلى تقارب أراء الأفراد العينة وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي الاجمالي، وأن تشتت بين آرائهم ضعيف وبالتالي تعطينا هذه القيم نتيجة إحصائية أن إجابات المستجوبين متجانسة وكلهم موافقون على انه وفي ظل المحيط المالي الجزائري الحالي هناك إمكانية ضعيفة وبنسبة **50.47%** لـ أنه يتم حاليا التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي، حسب وجهة نظر

العينة المستجوبة وهذا ما نلاحظه إزاء اجاباتهم على مضمون عبارات المحور الثاني حيث كانت معظمها موافقون عليها بدرجات منخفضة.

III. اختبار فرضيات الدراسة:

في إطار الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة والتساؤلات الفرعية، سيتم من خلال هذا الجزء اختبار صحة فرضيات وتحليل ومناقشة نتائجها. ولاختبار الفرضيات وجب تحديد الاختبار الاحصائي المناسب، حيث توجد عدة عوامل تحدد الأسلوب الإحصائي وهي: حجم العينة، طبيعة المتغيرات وعددها، مستوى قياس المتغيرات، نوع توزيع البيانات ومن أساليب الإحصاء الاستدلالي الذي استخدمناه لاختبار الفرضيات الدراسة الحالية هو اختبار (One-Sample T-Test)، حيث يهدف هذا الاختبار إلى الكشف عن وجود اختلاف معنوي (Significant Difference) بين المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة المستجوبين نحو اجمالي عبارات كل محور من محاور الاستبيان والقيمة النظرية(المتوسط الفرضي) بمعنى أنه يفيد في فحص إجابات المستجوبين فيما إذا كان هناك فرق ذو دلالة إحصائية (فرق جوهري) بين المتوسط الحسابي الحقيقي لإجاباتهم وقيمة المتوسط الفرضي ويتم تحديده وفقا للعلاقة التالية: $\frac{(H+L)}{2}$، حيث تمثل H: قيمة ترميز الحد الأعلى لسلم القياس، L: قيمة ترميز الحد الأدنى لسلم القياس.[1] وبما أنه يتم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي في هذه الدراسة فإن: $a = \frac{(H+L)}{2} = \frac{(5+1)}{2} = 3$ وحين حساب القيم الإحصائية للنتائج الاختبار (T-Test) قد تصادفنا الحالات التالية[2]:

أ- **حالة الفرق دال إحصائيا:** إذا كانت القيمة الاحتمالية المصاحبة للاختبار (T-Test) والتي يرمز لها في برنامج SPSS بالرمز Sig (Significant) أقل من مستوى الدلالة المعتمد من طرفنا في الدراسة (0.05)، أو قيمة T المجدولة أكبر من T المحسوبة فإن الفرق دال إحصائيا وهنا قد نجد:

- ✓ الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات المستجوبين نحو المتغير والمتوسط الفرضي($\bar{x}$=3) سالب الإشارة ودالًّا إحصائيا وهذا يبين لنا أن اتجاهات أفراد العينة سلبية(أو منخفضة) نحو مدى تطبيق المتغير المدروس أو الظاهرة محل الدراسة أو على ما تضمنه كل محور من محاور الاستبيان.
- ✓ الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات المستجوبين نحو المتغير والمتوسط الفرضي($\bar{x}$=3) سالب الإشارة ودالًّا إحصائيا وهذا يبين لنا أن اتجاهات أفراد العينة ايجابية(أو عالية) نحو مدى تطبيق المتغير المدروس أو الظاهرة محل الدراسة أو على ما تضمنه كل محور من محاور الاستبيان.

([1])- مصطفى طويطي، مرجع سابق، ص 249

(2)فاروق بعلي ، مطبوعة حول مقياس إعلام آلي: اختبار الفرضيات، لطلبة السنة أولى ماستر علم الاجتماع الحضري(السداسي الثاني)، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية جامعة محمد لمين دباغين 'سطيف -2"-الجزائر ، (دون سنة نشر)، ص 39-41 (بتصرف)

ب- <u>حالة الفرق غير دال إحصائيا</u>: إذا كانت قيمة Sig، أكبر من مستوى الدلالة المعتمد من طرفنا في الدراسة (0.05) أو إذا كان الفرق بين المتوسط الحسابي للمستجوبين والمتوسط الفرضي($\bar{x}$=3) يساوي الصفر أو يقترب منه وغير دال إحصائيا فإن اتجاهات أفراد العينة مترددة وليس لهم قرار واضح) نحو مدى تطبيق المتغير المدروس أو الظاهرة محل الدراسة

01: إختبار الفرضية الأولى

✍**نص فرضية البحث:** لم تعد الطرق التقليدية للقياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي كالتكلفة التاريخية و التكلفة التاريخية المعدلة بالمستويات العامة للأسعار مناسبة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية.

يتم إختبار الفرضية عند مستوى الدلالة 0.05 وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:

✍**الفرضيات الإحصائية:**

الفرضية الصفرية (H_0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المتوسط الحسابي لاتجاهات المستجوبين نحو اجابتهم على ما تضمنه المحور الأول المتعلق ب: عدم ملائمة الطرق التقليدية كالتكلفة التاريخية و التكلفة التاريخية المعدلة لقياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية) في ظل متغيرات البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية **والمتوسط الفرضي (03)** عند مستوى دلالة (0.05)

الفرضية البديلة(H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المتوسط الحسابي لاتجاهات المستجوبين نحو اجابتهم على ما تضمنه المحور الأول المتعلق ب: عدم ملائمة الطرق التقليدية كالتكلفة التاريخية و التكلفة التاريخية المعدلة لقياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية) في ظل متغيرات البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية **والمتوسط الفرضي (03)** عند مستوى دلالة (0.05)

جدول رقم (23): يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية الأولى

التحليل الوصفي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور **الاول**							التحليل الاستدلالي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور **الاول**			
Mean المتوسط الحسابي	% الوزن النسبي	Std. Deviation الانحراف المعياري	Std. Error Mean الخطأ المعياري في المتوسط	Mean Difference الفرق بين المتوسطين	T-Test القيمة الإحصائية للاختبار	Sig القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية	القرار اختبار الفرضية
3.6890	**%73.77**	**0.44063**	**0.04056**	**0.68898**	**16.986**	**0.000**	**دال**	**قبول (H1)**
القيمة T الجدولية = 1.9809 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية **117**=1−**118**								

الوزن النسبي	أقل من 60%	يساوي60%	اكثر من 60%
اتجاه الموافقة	غير موافقون	محايدين(دون رأي)	موافقون

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج26 SPSS.V

قبل أن نبدأ باختبار **الفرضية الأولى** نلقي نظرة على الإحصاءات الوصفية ممثلة: (بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، والخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي) بعدها ننتقل إلى التحليل الاستدلالي والذي من خلاله نختبر **الفرضية الأولى** وفيما يلي التعليق على النتائج المدونة في الجدول أعلاه:

- **التحليل الوصفي والإحصائي للنتائج المستجوبين:** إن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ **(3.6890)** وهو ضمن مجال درجة موافقة عالية **[3.41- 4.20]** وبإنحراف معياري قدره **(0.44063)**؛ أما بالنسبة لمقدار الخطأ المعياري* الموجود في المتوسط الحسابي (Std. Error Mean = **0.0405)**، فهو صغير جدًا مما يعزز النتيجة الإحصائية حول أن التشتت بين آراء المستجوبين ضعيف، وهذا ما يدعم النتائج المتحصل عليها، فيما أن المتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز الإجابات لإتجاهات أفراد عينة الدراسة، وأنهم موافقون على تضمنه وطرحناه في المحور الأول المتعلق ب أن " الطرق التقليدية كالتكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة لقياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية) في ظل متغيرات البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية هي عدم ملائمة وبنسبة عالية (73.77%) أكبر من (60%) وهذا ما يؤكده أيضا المتوسط الحسابي لبيانات المستجوبين الذي جاء أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (Test Value = 3) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ ($\bar{x}$−3) = (0.68898)، ومن أجل معرفة مدى تعميم نتائج الوصفية للعينة المدروسة

*- **الخطأ المعياري:** يقيس مقدار الخطأ الموجود في الوسط الحسابي، وبالتالي فهو دلالة على دقة الوسط الحسابي كتقدير لوسط المجتمع، بمعنى دقة المتوسط في تمثيل مركز البيانات ويتم حسابه بقسمة الانحراف المعياري للعينة على الجذر التربيعي لحجم العينة، لمزيد من التفاصيل يمكن الاطلاع على: مصطفى طويطي، مرجع سبق ذكره، ص 220.

على كامل مجتمع الدراسة فإننا ننظر الى نتائج بالتحليل الاحصائي الإستدلالي لآراء المستجوبين أي معرفة مدى الدلالة الإحصائية لنتائج عينة الدراسة كما يلي:

- **التحليل الإستدلالي لنتائج المستجوبين (دالة أو غير دالة احصائيا): أي (نتيجة القرار فيما يتعلق بإختبار الفرضية الأولى):** وهذا من خلال الإجابة عن التساؤل: هل يعتبر الفرق [$(\bar{x}-3)$ = 0.68898] دالاً إحصائياً وكافيا لنقرر أن أفراد عينة الدراسة موافقون على ما طرحناه في المحور الأول من الاستبيان؟ ونستطيع الإجابة عن ذلك من خلال استخدام إختبار(T-TEST) لفحص مدى وجود فرق دال إحصائيا (معنوي) بين متوسط الحسابي للمستجوبين (3.6890) والمتوسط الفرضي (3). فإنه ومن خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه نجد أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت (16.986) وهي أكبر من قيمة (T=1.9809) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =117، وأيضا القيمة الإحتمالية المصاحبة لقيمة(T) المحسوبة بلغت (Sig=0.000) وهي أقل من المستوى الدلالة 0.05. مما يبين أن الفرق [$(\bar{x}-3)$ =0.68898]، هو دال إحصائيا. وإذا فصلنا ودققنا أكثر في هذا، فإنه وبالإضافةً إلى نتائج الدالة الإحصائية لإجابات المستجوبين حول إجمالي عبارات المحور الأول نجد أن معظم العبارات المحور دالة إحصائيا حيث القيم الإحتمالية (sig) لكل عبارة هي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وأن فرق موجب بين المتوسط الفرضي والمتوسط الحقيقي في جميع العبارات المحور أي أن نتيجة اتجاهاتهم نحو ما تضمنته كل عبارة هي ذات اتجاهات إيجابية(عالية) وعليه يمكن تعميم هذه نتائج العينة على كامل مجتمع الدراسة وهذا ما يُدعم نتيجة إختبار الفرضية

جدول رقم (24): يبين نتائج تحليل الدلالة الإحصائية لإجابات المستجوبين على ما تضمنته عبارات المحور الأول

رقم العبارة	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14
Sig	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
Mean Difference	0.822	0.932	0.703	0.712	0.703	0.678	0.619	0.593	0.653	0.475
الدلالة الإحصائية	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة

المصدر: من إعداد الباحث إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.V 26

خلاصة : ومنه من خلال تحليل النتائج الوصفية والإستدلالية للمستجوبين نحو ما طرحناه في المحور الثاني لمعرفة أراء واتجاهات المستجوبين فإنه توصلنا إلى نتيجة اتجاه هي ايجابية أي وفي ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية، يؤكدون عدم ملائمة الطرق التقليدية كالتكلفة التاريخية و التكلفة التاريخية المعدلة لقياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية) ومنه نرفض **الفرضية الاحصائية الصفرية(H_0)** ونقبل **الفرضية الإحصائية البديلة(H_1)** عند مستوى دلالة (0.05) حسب وجهة نظرهم. **ومنه نستنتج قبول فرضية البحث الأولى التي تنص على:** لم تعد الطرق التقليدية للقياس المحاسبي لبنود قائمة المركز

المالي كالتكلفة التاريخية و التكلفة التاريخية المعدلة بالمستويات العامة للأسعار مناسبة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية.

02: إختبار الفرضية الثانية

✍**نص فرضية البحث:** " لا تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية على المتطلبات والشروط الكافية لتطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس بنود قائمة المركز المالي".

يتم إختبار الفرضية عند مستوى الدلالة 0.05 وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:

✍ **الفرضيات الإحصائية:**

الفرضية الصفرية (H_0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المتوسط الحسابي لاتجاهات المستجوبين نحو اجابتهم على ما تضمنه المحور الثاني المتعلق ب: عدم توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية على المتطلبات والشروط الكافية لتطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية) **والمتوسط الفرضي (03)** عند مستوى دلالة (0.05)

الفرضية البديلة(H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المتوسط الحسابي لاتجاهات المستجوبين نحو اجابتهم على ما تضمنه المحور الثاني المتعلق ب: عدم توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية على المتطلبات والشروط الكافية لتطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية) **والمتوسط الفرضي (03)** عند مستوى دلالة (0.05)

جدول رقم (25): يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية الثانية

التحليل الوصفي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور الثاني									التحليل الاستدلالي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور الثاني			
Mean المتوسط الحسابي	% الوزن النسبي	Std. Deviation الانحراف المعياري	Std. Error Mean الخطأ المعياري في المتوسط	Mean Difference الفرق بين المتوسطين	T-Test القيمة الإحصائية للاختبار	Sig القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية	القرار اختبار الفرضية				
3.7034	**%74.06**	**0.39944**	**0.03677**	**0.70339**	**19.128**	**0.000**	**دال**	**قبول (H1)**				
القيمة T الجدولية = 1.9809 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية **117**=1−**118**												
الوزن النسبي	أقل من 60%		يساوي60%		اكثر من 60%							
اتجاه الموافقة	غير موافقون		محايدين(دون رأي)		موافقون							

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج26 SPSS.V

قبل أن نبدأ باختبار **الفرضية الثانية** نلقي نظرة على الإحصاءات الوصفية ممثلة: (بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، والخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي) بعدها ننتقل إلى التحليل الاستدلالي والذي من خلاله نختبر **الفرضية** وفيما يلي التعليق على النتائج المدونة في الجدول أعلاه:

- **التحليل الوصفي والإحصائي للنتائج المستجوبين:** إن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ **(3.7034)** وهو ضمن مجال درجة موافقة عالية **[3.41- 4.20]** وبإنحراف معياري قدره **(0.3994)**؛ أما بالنسبة لمقدار الخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي (Std. Error Mean = **0.036)**، فهو صغير جدًا مما يعزز النتيجة الإحصائية حول أن hgتشتت بين آراء المستجوبين ضعيف، وهذا ما يدعم النتائج المتحصل عليها، فيما أن المتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز الإجابات لإتجاهات أفراد عينة الدراسة، وأنهم موافقون على تضمنه وطرحناه في المحور الثاني المتعلق بأن " عدم توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية على المتطلبات والشروط الكافية لتطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية) وبنسبة (74.06%) أكبر من (60%) وهذا ما يؤكده أيضا المتوسط الحسابي لبيانات المستجوبين الذي جاء أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي (Test Value= 3) والفرق بينهما هو موجب، حيث بلغ ($\bar{x}$−3) = **(0.70339)**، ومن أجل معرفة مدى تعميم نتائج الوصفية للعينة المدروسة على كامل مجتمع الدراسة فإننا ننظر الى نتائج التحليل الاحصائي الإستدلالي لآراء المستجوبين أي معرفة مدى الدلالة الإحصائية لنتائج عينة الدراسة كما يلي:
- **التحليل الإستدلالي لنتائج المستجوبين (دالة أو غير دالة احصائيا): أي (نتيجة القرار فيما يتعلق بإختبار الفرضية الأولى):** وهذا من خلال الإجابة عن التساؤل: هل يعتبر الفرق [($\bar{x}$−3) =

0.70339] دالاً إحصائياً وكافيا لنقرر أن أفراد عينة الدراسة موافقون على ما طرحناه في المحور الثاني من الاستبيان؟ ونستطيع الإجابة عن ذلك من خلال استخدام إختبار (T-TEST) لفحص مدى وجود فرق دال إحصائيا (معنوي) بين متوسط الحسابي للمستجوبين **(3.7034)** والمتوسط الفرضي (3). فإنه ومن خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه نجد أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت **(19.128)** وهي أكبر من قيمة (T=1.9809) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =117، وأيضا القيمة الإحتمالية المصاحبة لقيمة(T) المحسوبة بلغت (Sig=0.000) وهي أقل من المستوى الدلالة 0.05. مما يبين أن الفرق ($\bar{x}-3$) هو دال إحصائيا. وإذا فصلنا ودققنا أكثر في هذا، فإنه وبالإضافةً إلى نتائج الدالة الإحصائية لإجابات المستجوبين حول إجمالي عبارات المحور الثاني، نجد أن معظم العبارات المحور دالة إحصائيا حيث القيم الإحتمالية (sig) لكل عبارة هي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وأن فرق موجب بين المتوسط الفرضي والمتوسط الحقيقي في جميع العبارات المحور أي أن نتيجة اتجاهاتهم نحو ما تضمنَتْه كل عبارة هي ذات اتجاهات إيجابية(عالية) ويمكن تعميم نتائج العينة على كامل مجتمع الدراسة وهذا ما يدعم نتيجة إختبار الفرضية.

جدول رقم (26): يبين نتائج تحليل الدلالة الإحصائية لإجابات المستجوبين على ما تضمنته عبارات المحور الثاني

رقم العبارة	15	16	17	18	19	20	21	22	23
Sig	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.005
Mean Difference	0.593	0.669	0.661	0.746	0.907	0.890	0.839	0.686	0.339
الدلالة الإحصائية	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة

المصدر: من إعداد الباحث إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.V 26

خلاصة : ومنه من خلال تحليل النتائج الوصفية والإستدلالية للمستجوبين نحو ما طرحناه في المحور الثالث لمعرفة أراء واتجاهات المستجوبين فإنه توصلنا إلى نتيجة اتجاه هي ايجابية أي أنهم يؤكدون وفي ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية، فإنها لا تتوفر على المتطلبات والشروط الكافية التي تؤهلها بشكل جيد لتطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس بنود قائمة المركز المالي" ومنه نرفض **الفرضية الإحصائية الصفرية(H_0)** ونقبل **الفرضية الإحصائية البديلة(H_1)** عند مستوى دلالة (0.05) من وجهة نظرهم. **ومنه نستنتج قبول فرضية البحث الأولى التي تنص على:** لا تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية على المتطلبات والشروط الكافية لتطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس بنود قائمة المركز المالي".

03: إختبار الفرضية الثالثة

✍ **نص فرضية البحث:** " يمكن تطبيق نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي في ظل المحيط المالي الجزائري الحالي"

يتم إختبار الفرضية عند مستوى الدلالة 0.05 وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:

✍ **الفرضيات الإحصائية:**

الفرضية الصفرية (H_0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المتوسط الحسابي لاتجاهات المستجوبين نحو اجابتهم على ما تضمنه المحور الثالث المتعلق ب: إمكانية تطبيق نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي في ظل المحيط المالي الجزائري الحالي **والمتوسط الفرضي (03)** عند مستوى دلالة (0.05)

الفرضية البديلة(H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المتوسط الحسابي لاتجاهات المستجوبين نحو اجابتهم على ما تضمنه المحور الثالث المتعلق ب: إمكانية تطبيق نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي في ظل المحيط المالي الجزائري الحالي **والمتوسط الفرضي (03)** عند مستوى دلالة (0.05)

جدول رقم (27): يبين نتائج تحليل إختبار الفرضية الثالثة

التحليل الوصفي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور الثالث									التحليل الاستدلالي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور الثالث			
Mean المتوسط الحسابي	% الوزن النسبي	Std. Deviation الانحراف المعياري	Std. Error Mean الخطأ المعياري في المتوسط	Mean Difference الفرق بين المتوسطين	T-Test القيمة الإحصائية للاختبار	Sig القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية	القرار اختبار الفرضية				
2.4228	**%48.45**	**0.49526**	**0.04559**	**0.57721-**	**12.660**	**0.000**	**دال**	**قبول (H1)**				
القيمة T الجدولية = 1.9809 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية **117**=1−**118**												
الوزن النسبي	أقل من 60%			يساوي60%			اكثر من 60%					
اتجاه الموافقة	غير موافقون			محايدين(دون رأي)			موافقون					

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.V 26

قبل أن نبدأ باختبار **الفرضية الثالثة** نلقي نظرة على الإحصاءات الوصفية ممثلة: (بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، والخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي) بعدها ننتقل إلى التحليل الاستدلالي والذي من خلاله نختبر **الفرضية** وفيما يلي التعليق على النتائج المدونة في الجدول أعلاه:

- **التحليل الوصفي والإحصائي للنتائج المستجوبين:** إن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ **(2.4228)** وهو ضمن مجال درجة موافقة منخفضة **[1.81- 2.61]** وبإنحراف معياري قدره **(0.495)**؛ أما بالنسبة لمقدار الخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي (Std. Error Mean = **0.045)**، فهو صغير جدًا مما يعزز النتيجة الإحصائية حول أن التشتت بين آراء المستجوبين ضعيف، وهذا ما يدعم النتائج المتحصل عليها، فيما أن المتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز الإجابات لإتجاهات أفراد عينة الدراسة، وأنهم غير موافقون على تضمنه وطرحناه في المحور الثالث المتعلق بأن " إمكانية تطبيق نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي في ظل المحيط المالي الجزائري الحالي " وبنسبة (48.45%) وهي نسبة منخفضة وأقل من (60%) وهذا ما يؤكده أيضا المتوسط الحسابي لبيانات المستجوبين الذي جاء أقل من المتوسط الحسابي الفرضي (3) والفرق بينهما هو سالب، حيث بلغ $(\bar{x}-3)$ = **(-0.57721)**، ومن أجل معرفة مدى تعميم نتائج الوصفية للعينة المدروسة على كامل مجتمع الدراسة فإننا ننظر إلى نتائج التحليل الاحصائي الإستدلالي لآراء المستجوبين أي معرفة مدى الدلالة الإحصائية لنتائج عينة الدراسة كما يلي:
- **التحليل الإستدلالي لنتائج المستجوبين (دالة أو غير دالة احصائيا): أي (نتيجة القرار فيما يتعلق بإختبار الفرضية):** وهذا من خلال الإجابة عن التساؤل: هل يعتبر الفرق $[(\bar{x}-3)$ =**-0.57721**] دالاً إحصائياً وكافيا لنقرر أن أفراد عينة الدراسة غير موافقون على ما طرحناه في المحور الثالث من الاستبيان؟ ونستطيع الإجابة عن ذلك من خلال استخدام إختبار(T-TEST) لفحص مدى وجود فرق دال إحصائيا (معنوي) بين متوسط الحسابي للمستجوبين **(2.4228)** والمتوسط الفرضي (3). فإنه ومن خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه نجد أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت **(12.6608)** وهي أكبر من قيمة (T=1.9809) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =117، وأيضا القيمة الإحتمالية المصاحبة لقيمة(T) المحسوبة بلغت (Sig=0.000) وهي أقل من المستوى الدلالة 0.05. مما يبين أن الفرق $(\bar{x}-3)$ هو دال إحصائيا. وإذا فصلنا ودققنا أكثر في هذا، فإنه وبالإضافةً إلى نتائج الدالة الإحصائية لإجابات المستجوبين حول إجمالي عبارات المحور الثالث، نجد أن معظم العبارات المحور دالة إحصائيا حيث القيم الإحتمالية (sig) لكل عبارة هي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وأن فرق سالب بين المتوسط الفرضي والمتوسط الحقيقي في جميع العبارات المحور أي أن نتيجة اتجاهاتهم نحو ما تضمنَتْه كل عبارة هي ذات اتجاهات سلبية(منخفضة/ غير موافقون) ويمكن تعميم نتائج العينة على كامل مجتمع الدراسة وهذا ما يدعم نتيجة إختبار الفرضية.

جدول رقم (28): يبين نتائج تحليل الدلالة الإحصائية لإجابات المستجوبين على ما تضمنته عبارات المحور الثالث

رقم العبارة	24	25	26	27	28	29	30	31	32
Sig	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.030	0.000	0.000
Mean Difference	0.585-	0.585-	0.441-	0.763-	0.788-	0.525-	0.271-	0.466-	0.771-
الدلالة الإحصائية	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة

المصدر: من إعداد الباحث إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.V 26

خلاصة : ومنه من خلال تحليل النتائج الوصفية والإستدلالية للمستجوبين نحو ما طرحناه في المحور الثالث ومعرفة أراء واتجاهات المستجوبين فإنه توصلنا إلى نتيجة اتجاه سلبي أي وفي ظل المحيط المالي الجزائري الحالي لا يمكن تطبيق نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي ومنه نرفض **الفرضية الصفرية(H_0)** ونقبل **الفرضية البديلة(H_1)** عند مستوى دلالة (0.05) من وجهة نظرهم. **ومنه نستنتج ومنه مادامت اتجاهاتهم سلبية**(وغير موافقون (منخفضة)) **فإننا نرفض فرضية البحث الثالثة التي تنص على: "**يمكن تطبيق نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي في ظل المحيط المالي الجزائري الحالي".

04: إختبار الفرضية الرابعة

✍ **نص فرضية البحث: "** يتم التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند إلى السوق في قياس بنود قائمة المركز المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

يتم إختبار الفرضية عند مستوى الدلالة 0.05 وعليه نقوم بإعادة صياغتها إلى فرضية صفرية (العدم) وفرضية بديلة كما يلي:

✍ **الفرضيات الإحصائية:**

الفرضية الصفرية (H_0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المتوسط الحسابي لاتجاهات المستجوبين نحو اجابتهم على ما تضمنه المحور لرابع المتعلق ب: يتم التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية **والمتوسط الفرضي (03)** عند مستوى دلالة (0.05)

الفرضية البديلة(H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المتوسط الحسابي لاتجاهات المستجوبين نحو اجابتهم على ما تضمنه المحور الرابع المتعلق ب: يتم التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند إلى السوق في قياس بنود قائمة المركز المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية **والمتوسط الفرضي (03)** عند مستوى دلالة عند مستوى دلالة (0.05)

جدول رقم (29): يبين نتائج تحليل اختبار الفرضية الرابعة

التحليل الوصفي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور الرابع									التحليل الاستدلالي لبيانات المستجوبين نحو الدرجة الكلية لإجمالي عبارات المحور الرابع			
Mean المتوسط الحسابي	% الوزن النسبي	Std. Deviation الانحراف المعياري	Std. Error Mean الخطأ المعياري في المتوسط	Mean Difference الفرق بين المتوسطين	T-Test القيمة الإحصائية للاختبار	Sig القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية	القرار اختبار الفرضية				
2.5235	**50.47**	**0.44707**	**0.04116**	**-0.47646**	**11.577**	**0.000**	**دال**	**قبول (H1)**				
القيمة T الجدولية = 1.9809 عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية **117**=1−**118**												
الوزن النسبي		أقل من 60%			يساوي60%			اكثر من 60%				
اتجاه الموافقة		غير موافقون			محايدين(دون رأي)			موافقون				

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات برنامج26 SPSS.V

قبل أن نبدأ باختبار **الفرضية الرابعة** نلقي نظرة على الإحصاءات الوصفية ممثلة: (بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، والخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي) بعدها ننتقل إلى التحليل الاستدلالي والذي من خلاله نختبر **الفرضية** وفيما يلي التعليق على النتائج المدونة في الجدول أعلاه:

- **التحليل الوصفي والإحصائي للنتائج المستجوبين:** إن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة بلغ **(2.5235)** وهو ضمن مجال درجة موافقة منخفضة **[1.81- 2.61]** وبإنحراف معياري قدره **(0.447)**؛ أما بالنسبة لمقدار الخطأ المعياري الموجود في المتوسط الحسابي (Std. Error Mean = **0.0411)**، فهو صغير جدًا مما يعزز النتيجة الإحصائية حول أن التشتت بين آراء المستجوبين ضعيف، وهذا ما يدعم النتائج المتحصل عليها، فيما أن المتوسط الحسابي الإجمالي يمثل مركز الإجابات لإتجاهات أفراد عينة الدراسة، وأنهم غير موافقون على ما تضمنه وطرحناه في المحور الرابع المتعلق ب: يتم حاليا التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وبنسبة (50.47%) وهي نسبة منخفضة وأقل من **(60%)** وهذا ما يؤكده أيضا المتوسط الحسابي لبيانات المستجوبين الذي جاء أقل من المتوسط الحسابي الفرضي (3) والفرق بينهما هو سالب، حيث بلغ ($\bar{x}$−3) = **(-0.47646)**، ومن أجل معرفة مدى تعميم نتائج الوصفية للعينة المدروسة على كامل مجتمع الدراسة فإننا ننظر إلى نتائج التحليل الاحصائي الإستدلالي لآراء المستجوبين أي معرفة مدى الدلالة الإحصائية لنتائج عينة الدراسة كما يلي:
- **التحليل الإستدلالي لنتائج المستجوبين (دالة أو غير دالة احصائيا): أي (نتيجة القرار فيما يتعلق بإختبار الفرضية):** وهذا من خلال الإجابة عن التساؤل: هل يعتبر الفرق [($\bar{x}$−3)]دالاً إحصائياً

وكافيا لنقرر أن أفراد عينة الدراسة غير موافقون على ما طرحناه في المحور الرابع من الاستبيان؟ ونستطيع الإجابة عن ذلك من خلال استخدام إختبار(T-TEST) لفحص مدى وجود فرق دال إحصائيا (معنوي) بين متوسط الحسابي للمستجوبين **(2.5235)** والمتوسط الفرضي (3). فإنه ومن خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه نجد أن قيمة (T-TEST) المحسوبة بلغت **(11.577)** وهي أكبر من قيمة (T=1.9809) الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية =117، وأيضا القيمة الإحتمالية المصاحبة لقيمة(T) المحسوبة بلغت (Sig=0.000) وهي أقل من المستوى الدلالة 0.05. مما يبين أن الفرق ($\bar{x}-3$) هو دال إحصائيا. وإذا فصلنا ودققنا أكثر في هذا، فإنه وبالإضافةً إلى نتائج الدالة الإحصائية لإجابات المستجوبين حول إجمالي عبارات المحور الرابع، نجد أن معظم العبارات المحور دالة إحصائيا حيث القيم الإحتمالية (sig) لكل عبارة هي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وأن فرق سالب بين المتوسط الفرضي والمتوسط الحقيقي في جميع العبارات المحور أي أن نتيجة اتجاهاتهم نحو ما تضمنَتْه كل عبارة هي ذات اتجاهات سلبية(منخفضة/ غير موافقون) ويمكن تعميم نتائج العينة على كامل مجتمع الدراسة وهذا ما يدعم نتيجة إختبار الفرضية.

جدول رقم (30): يبين نتائج تحليل الدلالة الإحصائية لإجابات المستجوبين على ما تضمنته عبارات المحور الرابع

رقم العبارة	33	34	35	36	37	38	39	40	42
Sig	0.000	0.000	0.000	0.000	0.578	0.000	0.000	0.002	0.008
Mean Difference	-0.441	-0.525	-0.627	-0.644	-0.068	-0.644	-0.644	-0.364	-0.331
الدلالة الإحصائية	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة	دالة

المصدر: من إعداد الباحث إعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.V 26

خلاصة : ومنه من خلال تحليل النتائج الوصفية والإستدلالية للمستجوبين نحو ما طرحناه في المحور الرابع ومعرفة أراء واتجاهات المستجوبين فإنه توصلنا إلى نتيجة اتجاه سلبي أي أنه لا يتم التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند إلى السوق في قياس بنود قائمة المركز المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومنه نرفض **الفرضية الصفرية(H_0)** ونقبل **الفرضية البديلة(H_1)** عند مستوى دلالة (0.05) من وجهة نظرهم. **ومنه نستنتج ومنه مادامت اتجاهاتهم سلبية(**وغير موافقون (منخفضة)) **فإننا نرفض فرضية البحث الرابعة التي تنص على:** يتم التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

05-خلاصة نتائج اختبار فرضيات الدراسة الميدانية

الجدول رقم (31): يبين ملخص لنتائج اختبار الفرضيات

الفرضية	نص الفرضية	القرار
الأولى	[لم تعد الطرق التقليدية للقياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي كالتكلفة التاريخية و التكلفة التاريخية المعدلة بالمستويات العامة للأسعار مناسبة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية.]	**قبول الفرضية**
الثانية	[لا تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية على المتطلبات والشروط الكافية لتطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس بنود قائمة المركز المالي]	**قبول الفرضية**
الثالثة	[يمكن تطبيق نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي في ظل المحيط المالي الجزائري الحالي"]	**رفض الفرضية**
الرابعة	[يتم التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند إلى السوق في قياس بنود قائمة المركز المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية]	**رفض الفرضية**

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج اختبار الفرضيات

خلاصة الفصل:

كان لابد من إسقاط ما تطرقنا إليه في الجانب النظري من طرق القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي و كيفية قياس و تقييم كل بند من منظور معايير التقارير المالية الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية، لذلك تطرق في بداية هذا الفصل لخصوصيات البيئة المحاسبية الجزائرية و كيفيات القياس المحاسبي التي اعتمادها النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) لقياس بنود قائمة المركز المالي "الميزانية المحاسبية" و الصعوبات التي تواجه ذلك.

و بعد ذلك تناولنا في المباحث الموالية الدراسة الاستبيانيه انطلاقا من عرض الاستبيان و عينة دراسته و هيكله و اختبار توزيعه و صدقه و ثباته، و هذا كله للوقوف على جود و سلامة هذا الاستبيان لقياس ما صمم لأجل ، أو صلاحيته للإجابة على فرضياته و صحة التعميم بعد ذلك حتى و لو تكرر الاستجواب مرات أخرى ، و بعد التأكد من صحة و سلامة كل ذلك من خلال استخدام مختلف الأساليب الإحصائية الضرورية ، تطرقنا بعدها إلى تحليل نتائج الاستبيان و اتجاهات المستجوبين نحو عبارات و محاور الاستبيان و من ثمة اختبار فرضيات الدراسة، حيث ترسخت نتائج الدراسة النظرية بأن طريقة القياس بالتكلفة التاريخية أصبحت لا تستجيب للواقع الحالي و أن هناك اقتناع بضرورة ترسيم التوجه نحو استخدام منهج القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، إلا أنا هذه البيئة غير جاهزة تماما لذلك و تستدعي القيام بعدة خطوات لتحضيرها الجيد لذلك كغيرها من بيئات دول العالم الثالث، أي لا بد أولا من تحضير الأرضية المناسبة.

أما فيما يخص درجة و سلامة التطبيق الحالي لنموذج القيمة العادلة كما جاءت بها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)، و كما تبنها لحد ما النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)، فإنه من جهة لا يمكن تطبيق نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على القيم التي تستند للسوق المالي نظرا لعدم وجود سوق مالية نشطة، و من جهة أخرى فإنه هناك عدة صعوبات و تجاوزات أو أخطاء أحيانا في تطبيق نموج القيمة العادلة بالاعتماد على القيم التي لا تستند إلى السوق المالي، لذا وجب أولا تحسين جود القياس المحاسبي و فق هذا النموذج بتأهيل الإطارات الكفؤة و تذليل كل الصعوبات و العراقيل التي تعيق ذلك ، و ذلك كمرحلة انتقالية إلى غاية تنشيط السوق المالي.

الخاتمة

لقد بلغ تطور المحاسبة مستوى يرقى إلى اعتبارها لغة مجتمع المال و الأعمال على المستوى الدولي فقد أصبحت تستند لأسس و قواعد مشتركة يراعى في مسكها الاختلاف بين أهداف مختلف مستخدميها، كما اتسع نطاق تطبيق المحاسبة بحيث أصبح يشمل التأثيرات السلبية التي تتسبب فيها الشركات الاقتصادية على البيئة (المحاسبة البيئية)، و على المجتمع (المحاسبة الاجتماعية).

و تأثرا بذلك تم من خلال الدراسة توضيح كيف تهتم المحاسبة المالية بالقياس الاولي و اللاحق لبنود قائمة المركز المالي للمؤسسة الاقتصادية لإيصال عرض عادل و مفيد عن هذه القائمة لمختلف المستخدمين، طبعا كغيرها من القوائم المالية، حيث تم توضيح بشيء من التفصيل كيف يتم قياس مختلف بنود قائمة المركز المالي من منظور معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية.

و نظرا لتعدد بدائل القياس المحاسبي التي حاولنا التطرق بشيء من الاختصار لمعظمها إلا أننا ركزنا على البديلين المحاسبيين الأكثر قبولا و جدلا في الفكر المحاسبي و هما التكلفة التاريخية و القيمة العادلة، حيث كان الهدف معرفة البديل الأنسب و الأقرب و الملائم للبيئة المحاسبية الجزائرية، و الذي يحقق أفضل محتوى إعلامي و أفضل إفصاح لبنود قائمة المركز المالي خاصة، و بالتالي أفضل إفادة لمختلف المستفيدين.

أما في الدراسة التطبيقية فحاولنا إسقاط و تحليل لب المحتوى النظري للدراسة من خلال إجراء دراسة استبيانيه و جهت لعينة من الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية متمثلين أساسا في الأساتذة الأكاديميين المختصين في المحاسبة المالية و خبراء و محافظي الحسابات و كذا محاسبي الشركات، و قد خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج على ضوئها وضعنا مجموعة من التوصيات.

نتائج الدراسة:

- يوجد اهتمام قليل بالبحث في مجال المحاسبة في القيمة العادلة دوليا و محليا فيما يخص آليات و كيفيات تطبيقها حسب كل بند من بنود القوائم المالية و خصوصياته و حسب كل بيئة و ظروفها، وربما يعود السبب في ذلك إلى التأخر في إصدار المعايير المحاسبية الدولية المناسبة المتعلقة بتطبيق القيمة العادلة أو كثرة التعديلات فيها سواء الدولية أو الأمريكية.
- رغم صعوبات تطبيق نموذج القيمة العادلة فإن هناك ازدياد ملحوظ في التوجه العالمي نحو استخدام القيمة العادلة كأساس بالأخص لقياس بنود قائمة المركز المالي.

- تعدد بدائل الحلول في العادة يخدم مختلف العلوم، لكن تعدد بدائل القياس المحاسبي أصبح مشكل في المحاسبة و زاد من صعوبة و تعقيد القياس لارتباط الأمر بالموثوقية.
- تمثلت أغلب الانتقادات الموجهة لنموذج التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي للأسلوب في حد ذاته و بالأخص ارتكازها على ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد و هو ما يخالف الواقع الحالي، بينما نجد أغلب الانتقادات الموجهة لنموذج القيمة العادلة تمثلت في صعوبة تطبيقها لاسيما في بيئة اقتصاديات العالم الثالث و كذا الاقتصاديات الناشئة لضعف أسواقها المالية و عدم نشاطها.
- إن من بين أهم المشاكل الأساسية في القياس اللاحق بالقيمة العادلة هو اعتماده على نموذج مختلط يتمثل في قياس أجزاء من الأصول بالقيمة العادلة بينما يقاس البعض الآخر إلى جانب العديد من الالتزامات بالتكلفة و هو ما يشكل عدم اتساق في المعالجة المحاسبية.
- تحقق طريقة التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لخلوها من التحيز، وأقل ملائمة لأنها لا تمثل الواقع الفعلي، بينما تحقق طريقة القيمة العادلة أكثر ملائمة لأنها تمثل الواقع الفعلي و توفر معلومات مهمة لمختلف للمستخدمين لاتخاذ مختلف القرارات، بينما تحقق أقل موثوقية خاصة إذا غابت الأسواق النشطة، إذ أنها تتميز حينها بالتحيز نظرا لكثرة الاجتهادات و الأحكام الشخصية.
- الواقع المالي و الاقتصادي العالمي و المحلي الحالي لا يستدعي استحداث طرق قياس محاسبي جديدة، بل تكييف نموذج القيمة العادلة حسب البيئات و المستويات الاقتصادية المختلفة و وضع مخطط لتطبيقه على المدى القصير و المتوسط.
- معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولة بشموليتها و حداثتها و تحديثها المستمر و تطور الاقتصاديات المتقدمة التي تطبق فيها لازالت تواجه عدة صعوبات في تطبيق القياس بالقيمة العادلة، أما حقيقة النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) الذي تبنى جزئيا المعايير المحاسبية الدولية و كذا حال وضعية المحيط المالي و البيئة المحاسبية الجزائرية فقد زاد صعوبة و تعقيدا في تطبيق نموذج القياس بالقيمة العادلة.
- لا تشجع البيئة المحاسبية الجزائرية على التوسع في استخدام القياس بالقيمة العادلة حيث توجد العديد من العقبات أهمها:
  - ✓ غياب سوق مالية نشطة.
  - ✓ نقص الكوادر البشرية المتخصصة في المعايير المحاسبية الدولية.

- ✓ عدم تحيين النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) لمواكبة التغيرات التي تحدث في المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ عدم تكييف القوانين الأخرى التي تمكن من التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي الجزائري، كالقانون الجبائي و التشريع التجاري.

- لازال المشرع الجبائي الجزائري يتمسك بطريقة التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي، و عدم وجود رغبة أو إرادة لسن قوانين تخص القيمة العادلة، اعتبارا منه أنها تقلص من الإيراد الضريبي.
- لعدة أسباب أهمها ضعف الكوادر المؤهلة و نقص الإمكانيات المالية لا يتم حاليا في البيئة المحاسبية الجزائرية التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة التي لا تعتمد على قيم السوق، بينما لا يمكن تطبيق نموذج القيمة العادلة الذي يعتمد على قيم السوق لغياب السوق المالية النشطة

توصيات الدراسة:

في ضوء النتائج المتوصل إليها يقترح الباحث التوصيات التالي:

- تكريس التعاون الدولي و تبادل الخبرات بإشراف مجلس معايير المحسبة الدولية لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية و مستلزماتها بما في ذلك بدائل القياس المحاسبي، و عدم الاقتصار على إصدار معايير و تفسيراتها و تحديثها المستمر، لأن المشكل الأساسي يكمن في التطبيق وليس في التنظير.
- إجراء دراسة و تقييم شامل من طرف خبراء المعايير المحاسبية الدولية بالاشتراك مع الخبرات المحاسبية في مختلف الدول التي تبنت أو تسعى لتبني المعايير المحاسبية الدولية و ذلك حول المشاكل المختلفة التي تعيق استخدام مفاهيم نموذج القيمة العادلة لمعالجة هذه المشاكل و السعي لإيجاد الحلول المناسبة التي يمكن تطبيقها في مختلف البيئات المحاسبية.
- ضرورة استخدام أو تطوير نموذج قيمة عادلة لا يعتمد على السوق النشطة يكون أقل تحيزا كمرحلة انتقالية، قبل الوصول إلى وجود أسواق مالية نشطة، لأن توفرها يستدعي نهضة في عدة مجالات و وقت كافي لذلك. أو إيجاد صيغة دولية للقياس بالاعتماد على أسواق مالية دولية و كذا معالجة فروق القياس بينها و بين النماذج التي لا تعتمد على قيم السوق.

- تدنئة التحيز الناتج عن استخدام القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند على السوق و ذلك بتطوير و استحداث مؤسسات خبرة محاسبية دولية تتألف على العديد المحاسبين المحليين و الدوليين و عدم إسناد أمر القياس لخبير واحد أو إثنين فقط، مع الحرص على عدم رفع تكلفة إعادة التقييم (القياس اللاحق).
- وضع خطة ممنهجة و عملية لتفعيل السوق المالي الجزائري على المدى المتوسط ، لتطبيق نموذج القيمة العادلة كما ينبغي.
- ضرورة التحديث الدوري للنظام المحاسبي المالي على الأقل مرة كل 10 أو 15 سنة و جعله أكثر مرونة للتحديث و للتطبيق بعد التحديث و مواكبة ما هو حاصل من تغيرات و اجتهادات في مجال المعايير المحاسبية الدولية و بدائل القياس المحاسبي (القيمة العادلة).
- ضرورة قيام الهيئات الفاعلة في المجال المحاسبي في الجزائر إلى إصدار تعليمات و مذكرات منهجية مفصلة توضح كيفيات تطبيق القيمة العادلة حسب كل بند و حسب كل حالة.
- ضرورة التطوير المستمر للمعارف و الخبرات المحاسبية لمختلف الخبراء المحاسبين و الأكاديميين بإجراء تربصات و دورات تطويرية بالاستعانة بمختصين من هيئة المعايير المحاسبية الدولية.
- ضرورة مواكبة الإصلاح المحاسبي بإصلاحات في المجالات الأخرى التي لها علاقة أو تأثير مباشر على نجاح هذا الإصلاح ، كإصلاح القوانين الجبائية و التجارية و تأهيل المؤسسات الاقتصادية لتستطيع مسايرة هذا الإصلاح.
- التخطيط و التحضير لإنشاء هيئة وطنية متخصصة بإصدار معايير محاسبية محلية لا تتعارض مع المعايير المحاسبية الدولية، و إنما دورها تسهيل تطبيق هذه الأخيرة، و إيضاح الغموض و الالتباس الذي قد يحدث في التطبيق، و كذا مراعات خصوصيات البيئة المحاسبية الجزائرية و الاستجابة لمختلف احتياجات الأطراف المستفيدة من القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- تحديث البرامج التعليمية لمؤسسات التعليم العالي بما يواكب المستجدات الحاصلة في معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الجزائري و التركيز أكثر على فتح فروع تكوين مهنية تماشيا مع متطلبات السوق ، و عدم المبالغة في فتح فروع التكوين الأكاديمية.
- الحرص على التعاون الوثيق بين الجامعات و المؤسسات الاقتصادية حتى يتسنى للأكاديميين تشخيص المشاكل الفعلية لتطبيق المعايير المحاسبية عامة و نموذج القياس بالقيمة العادلة

خاصة، و المساهمة في تقديم الحلول و نقل و تطبيق المعارف الأكاديمية، و كذا تنمية البحث العلمي.

آفاق الدراسة:

تبقى دراسة موضوع طرق أو بدائل القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي و بالأخص منهج القيمة العادلة و سبل تطبيقها موضوعا مهما و متشعبا في المجال المحاسبي يحتاج لكثير من الإحاطة و التوسع و ذلك بالتطرق لمزيد من الجوانب التي لم تركز عليها أو تشملها دراستنا، و من هذا المنطلق و على ضوء النتائج المتوصل إليها يتضح أن للموضوع آفاق بحث فهناك العديد المواضيع التي تصلح عناوين أو إشكاليات لأبحاث مستقبلية نذكر منها:

- تداعيات و آثار عدم إصلاح التشريعات الجبائية في الجزائر على نجاح تطبيق القياس المحاسبي بمنهج القيمة العادلة.
- آليات و سبل تطوير خاصية الموثوقية لنموذج القياس المحاسبي بالقيمة العادلة.
- سبل تفعيل السوق المالي الجزائري لتطبيق القياس المحاسبي بالقيمة العادلة.

تم بعون الله و حفضه

قائمة المراجع

I. قائمة المراجع والمصادر باللغة العربية:

أ- الكتب:

1. أحمد رياحي بلقاوي ، نظرية المحاسبة، الجزء الثاني، تعريب رياض العبد الله، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000.
2. أحمد صالح عطية، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007.
3. أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS –مهارات أساسية اختبارات الفروض الاحصائية(المعلمية– اللامعلمية)، الجزء الأول الدار العالمية، القاهرة، مصر ، 2008، 121، رابط (https://www.noor-book.com/).
4. أسامة ربيع أمين، التحليل الإحصائي للمتغيرات المتعددة باستخدام برنامج SPSS، الجزء الثاني، الدار العالمية، القاهرة، مصر ، 2008، رابط (https://www.noor-book.com/).
5. حسين القاضي، ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007.
6. خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء الأول، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2017.
7. خالد جمال الجعارات، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء الثاني، ، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2017.
8. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر (من المبادئ إلى المعايير)، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2006.
9. رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003.
10. ريتشارد شرويدر و آخرون، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي و آخرون، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2006.
11. شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، دار زهران للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2012.
12. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية – أسس الإعداد و العرض و التحليل، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
13. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار ذات السلاسل للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الكويت، 1999.
14. عبد الكريم بوحفص، الأساليب الإحصائية وتطبيقاتها يدويا وباستخدام Spss، الجزء 02، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.

15. عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام (SPSS)، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2008.
16. علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية – إطار فكري تحليلي و تطبيقي، مكتبة آفاق للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الأولى، غزة، فلسطين، 2011.
17. محمد أبو زيد ، و خير سليم ، أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية spss ، دار جرير للنشر والتوزيع ، الرياض، السعودية، 2005 .
18. محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية و العلمية، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2014.
19. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، دار إيتراك، الطبعة الأولى، مصر، 2005.
20. محمد بلال الزعبي، و عباس الطلافحة، النظام الإحصائي spss فهم وتحليل البيانات الإحصائية، دار وائل للنشر الطبعة الثانية، 2012.
21. محمد مطر، و موسى السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس–العرض– الإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2012.
22. مصطفى طويطي، التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان –تطبيقات عملية على برنامج excel– الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2018.
23. مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Fondation)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2013، الترجمة العربية، الجزء (أ)، من اصدار المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، ،(بإذن من IFRS Fondation) عمان، الأردن 2013.
24. وعد هادي عبد الحساني و آخرون، مدخل معاصر للنظرية المحاسبية، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2020.
25. وليد ناجي الحيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

ب–الرسائل و الأطروحات الجامعية:

1. حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية و البيئية الجزائرية، متطلبات التطبيق و التوافق، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2012–2013.
2. زين عبد المالك، القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2013/2012.

3. فتيحة صافو ، أبعاد القياس و الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير للإبلاغ المالي الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2016/2015.
4. لخضر سي محمد ، أسس وقواعد التقييم المحاسبي –دراسة تحليلية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة 1 (الحاج لخضر)، 2017/2016.
5. محمد قوادري، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية (ias/ifrs)، دراسة حالة SCF، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة، 2010.
6. مراد آيت محمد ، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي (خلال الفترة 2010–2013)، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2013–2014.
7. نعمان عوادي ، القياس المحاسبي و أثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة عنابة، 2012/2011.
8. نعيمة مخلوفي ، مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2016/2015.

ت–الملتقيات و المؤتمرات العلمية:

1. إلياس قصابي، بلال رحاحلية، عرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مداخلة في الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية و المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، المركز الجامعي سوق أهراس، 25 و 26 ماي 2010.
2. صديق مسعودي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول و الموجود، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، 17–18 جانفي 2010.

ث–المجلات و الدوريات العلمية:

1. حازم خطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة و الدخل الاقتصادي و أثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، العدد 2، جامعة الزيتونة، الأردن، 2004.
2. فضيل دليو، معايير الصدق والثبات في البحوث الكمية والكيفية، مجلة العلوم الاجتماعية، العدد 19، جامعة محمد لمين دباغين – سطيف 2– ، الجزائر، 2010.

ج- الدروس و المطبوعات الجامعية:

1. بلقاسم بلقيدوم ، مطبوعة دروس في التحليل الاحصائي المعلوماتي باستخدام برنامج SPSS لطلبة السنة أولى ماستر تخصص أرطوفونيا، جامعة محمد لمين دباغين – سطيف 2- ، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، قسم علم النفس ، السنة الجامعية 2016/2015.
2. فاروق بعلي ، مطبوعة حول مقياس إعلام آلي: اختبار الفرضيات، لطلبة السنة أولى ماستر علم الاجتماع الحضري(السداسي الثاني)، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية جامعة محمد لمين دباغين 'سطيف -2"،(دون تاريخ نشر).
3. مصطفى طويطي ، ميلود وعيل ، مطبوعة جامعية موسومة بـ: أساليب تصميم و إعداد الدراسات الميدانية- منظور إحصائي، معتمدة من طرف المجلس العلمي بكلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير – جامعة البويرة ، بتاريخ 30 جوان 2014.

II. قائمة المراجع والمصادر باللغة الأجنبية:

1. Bernard Raffournies, les normes comptables internationales, IFRS/IAS, 2ème édition economica, Paris, 2005.
2. Catherine Maillet Baudrier, Anne le Manh, les normes comptable internationales IAS/IFRS, 4 éditions, Foucher, Paris, France, 2006.
3. Gearg J. Murphy, A numerical representation of some accounting convention, the accounting review, April 1976.
4. Jean- Francois des robert, François Mechin, Hervé Puteaux, Normes IFRS et PME, Dunod, Paris, 2004.
5. Le Bouc'h et le Bris, société française et normes IAS/IFRS, présentation d'un outil de simulation, cerefia Rennes, Octobre, 2006.
6. Mana carricano et Fanny Poujol ,Analyse de données avec spss ,Edition PERSON ,2009.
7. Robert Obert, pratique des normes IFRS, 3ème édition, Dunod, Paris, 2006.
8. Robert Obert, Pratiques des normes IFRS, Dunod 4ème édition, France, 2008.

III. المواقع الإلكترونية:

- IFRS Faundation , the official website of IFRS fraundation: www.IFRS.org the link: www.eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf at 19-02-2017.

الملاحق

الملحق رقم 01: استمارة الاستبيان

استمارة الاستبيان

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير

شعبة علوم التسيير

تخصص علوم التسيير

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير

بعنوان : طرق القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي من منظور معايير الإبلاغ المالي الدولية و حدود تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية

الأخ المجيب المحترم،

تحية طيبة و بعد،

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى استطلاع أراء الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر حول درجة التطبيق الفعلي و السليم لطرق القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي المعتمدة ضمن معايير التقارير المالية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية ، و ذلك من خلال هذه الأطروحة الموسومة بالعنوان أعلاه.

أرجو تقديم يد المساعدة من خلال إعطاء إجابات دقيقة و واضحة تمكن الباحث من الوصول إلى أهداف البحث المرجوة، كما أعدكم أن المعلومات المقدمة من قبلكم ستستخدم لغايات البحث العلمي فقط،

كما نعلمكم أنه لأي استفسار يرجى الاتصال بالبريد الإلكتروني التالي : bouchaker78@gmail.com

وفي الأخير نشكركم مسبقا على تعاونكم و مساهمتكم في هذا البحث

الباحث: بوشاكر جلول

الرجاء وضع علامة X أمام الإجابة المناسبة

أولا: معلومات عامة

1-المؤهل العلمي: دكتوراه ☐ ماجستير ☐ ماستر ☐

ليسانس ☐ أخرى ☐ أذكرها :.....

2-التخصص العلمي: محاسبة ☐ مالية ☐ مراجعة أو تدقيق ☐

أخرى ☐ أذكرها :.....

3-الوظيفة: أستاذ جامعي ☐ خبير حسابات ☐ محافظ حسابات ☐

محاسب في شركة ☐ أخرى ☐ أذكرها :.....

4-هل لديكم إطلاع أو تلقيتم تكوينا حول طرق القياس (التقييم) المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي:

لا ☐ نعم ☐

ثانيا: عدم ملائمة الطرق التقليدية كالتكلفة التاريخية و التكلفة التاريخية المعدلة لقياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية) في ظل متغيرات البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية.

الرقم	الفـــــقرة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	دون رأي	موافق	موافق بشدة
5	إن الاعتماد على التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي لا يساهم لوحده في توفير معلومات مالية تلبي احتياجات مختلف مستخدميها.					
6	اعتماد أساس التكلفة التاريخية في القياس اللاحق لبنود قائمة المركز المالي لا يعبر بصدق عن مختلف الأحداث المالية و الصفقات التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.					
7	إن الأخذ بالتغير في القوة الشرائية لوحدة النقد ضمن التكلفة التاريخية المعدلة لا يوفر قابلية المقارنة لمعلومات قائمة المركز المالي.					
8	كثير ما لا تعبر التكلفة التاريخية عن حدوث عملية فعلية و بالتالي فهي لا تتميز بالموثوقية في بيئة الأعمال الجزائرية					
9	التخلي عن التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر ضرورة حتمية و ليس مجرد خيار.					
10	لا يعتبر اعتماد التكلفة التاريخية المعدلة بالمستويات العامة للأسعار الحل الأمثل حاليا لتجاوز عيوب التكلفة التاريخية القاعدية في قياس بنود قائمة المركز المالي .					
11	لا يحظى نموذج التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي بقبول واسع لدى أفراد المجتمع المالي الجزائري (إدارة، محاسبون، مستثمرون.....إلخ)					
12	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مستعدة للتخلي عن نموذج التكلفة التاريخية في القياس اللاحق لبنود قائمة المركز المالي إن توفرت لها الإمكانيات المالية و البشرية اللازمة لذلك.					
13	المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تتمسك باعتماد نموذج التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي ليس بسبب نقص الشفافية و الإفصاح لديها					
14	يعد النظام المحاسبي المالي (SCF) السبب الرئيسي في بقاء الاعتماد الواسع لنموذج التكلفة التاريخية في القياس اللاحق لبنود قائمة المركز المال ي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.					

ثالثا: عدم توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية على المتطلبات و الشروط الكافية لتطبيق طريقة القيمة العادلة في قياس بنود قائمة المركز المالي (الميزانية).

الرقم	الفـــــقرة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	دون رأي	موافق	موافق بشدة
15	لا يتفق الممارسون لمهنة المحاسبة في الجزائر مع التوجه الدولي نحو الطرح الذي تقدمه معايير المحاسبة الدولية في مجال القياس المحاسبي.					
16	لا يمكن إعداد و نشر قوائم مركز مالي معدة على أساس نموذج القياس بالقيمة العادلة حسب المعايير المحاسبية الدولية في أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.					
17	المؤسسات الجزائرية لا تتوفر على الإمكانيات و خصوصا الموارد البشرية الداخلية المتخصصة التي تسمح لها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بما فيها نموذج القياس بالقيمة العادلة خاصة لبنود قائمة المركز المالي.					
18	لا يضمن المجلس الوطني للمحاسبة بمفرده ممارسة و تطبيق سليم للنظام المحاسبي المالي بما فيه نموذج القياس بالقيمة العادلة اعتمادا على المرجعية التي تبناها ألا و هي معايير المحاسبة الدولية.					
19	هناك ضرورة قصوى لتحديث القانون التجاري والنظام الجبائي الجزائريان ليتلاءما مع نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي لبنود قائمة المركز المالي.					
20	لا تتحدد الأسعار في الأسواق الجزائرية طبقا لقانون العرض و الطلب و هناك عدة تأثيرات خارجية أو حكومية					
21	توجد صعوبات في إعادة تقييم بنود قائمة المركز المالي وفق نموذج القيمة العادلة بسبب عدم وجود سوق نشطة في الجزائر.					
22	لا يتمتع أفراد المجتمع المالي الجزائري (إدارة، مستثمرون، مقرضون.....) بدرجة مقبولة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة.					
23	لا يتوفر لدى الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر الإلمام الكافي بجوانب القياس المحاسبي المتضمنة في معايير التقارير المالية الدولية و كذا النظام المحاسبي المالي.					
24	لا تتطابق مناهج تدريس المحاسبة المالية المعتمدة في الجامعات الجزائرية مع متطلبات سوق العمل في ميدان الاعتراف و القياس المحاسبي.					

رابعا: إمكانية تطبيق نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي في ظل المحيط المالي الجزائري الحالي.

الرقم	الفـــــقرة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	دون رأي	موافق	موافق بشدة
25	تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق يتميز بالبساطة و الوضوح.					
26	رغم ركود السوق المالي الجزائري إلا أنه يمكن ضمنه قياس الكثير من بنود قائمة المركز المالي قياسا عادلا (باستخدام نموذج القيمة العادلة).					
27	أساسا لا يعد تصنيف السوق المالي الجزائري على أنه غير نشط السبب الرئيسي لعدم إمكانية القياس اللاحق لبنود قائمة المركز المالي بالاعتماد على قيم تستند إلى السوق.					
28	حاليا تهتم الجهات الحكومية الجزائرية بالتوجه إلى القياس العادل لبنود قائمة المركز المالي أكثر من اهتماماتها الضريبة					
29	يمكن في الأجل القصير تفعيل نشاط السوق المالي الجزائري بإجبار المؤسسات على طرح أسهمها في البورصة، ليصبح من الممكن اعتماد الأسعار المعلنة في هذا السوق لقياس بنود قائمة المركز المالي					
30	تهتم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند قياسها و عرضها لقائمة المركز المالي بجلب المستثمرين المحتملين أكثر من اهتماماتها القانونية و الضريبية.					
31	يمكن الاعتماد على الأسعار المعلنة في الأسواق الدولية لبنود القوائم المالية أو المشابهة لها في القياس المحاسبي وفق نموذج القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .					
32	يمكن الاعتماد على أسعار الأسواق غير النشطة في الجزائر مع تسويتها بالفروق الناتجة عن عدم التطابق مع الأسواق النشطة لقياس بنود قائمة المركز المالي وفق نموذج القيمة العادلة.					
33	ليس من الضرورة التحديث المستمر للنظا م المحاسبي المالي (SCF) ليواكب ما يطرأ من تغيرات في معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) حول مفاهيم و أساليب القيمة العادلة.					

خامسا: يتم حاليا التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة اعتمادا على القيم التي لا تستند إلى السوق في قياس بنود قائمة المركز المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الرقم	الفقـــــرة	لا أوافق بشدة	لا أوافق	دون رأي	موافق	موافق بشدة
34	استخدام نموذج القيمة العادلة بالاعتماد على قيم لا تستند إلى السوق لا يفتح المجال للاجتهادات و التقديرات الشخصية و يجعل من عرض بنود قائمة المركز المالي موضوعي و عادل و مفيد لمتخذي القرارات					
35	لا تفضل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الاعتماد على نموذج التكلفة التاريخية في القياس اللاحق لأصولها حتى و إن كان بإمكانها قياس بنود هذه الأصول بأسلوب القيمة العادلة الذي لا يستند إلى قيم تعتمد على السوق					
36	في أصول المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يمكن التوقع بدقة بالتدفقات النقدية المستقبلية المحتملة و التي يمكن على أساسها قياس القيمة العادلة لهذه الأصول.					
37	بناء على المحيط المالي الجزائري يمكن تحديد بدقة معدل التحيين الذي يتم على أساسه تحيين التدفقات النقدية المستقبلية للأصل لاعتمادها كأسلوب لقياس القيمة العادلة.					
38	يتحكم مهنيو المحاسبة في الجزائر في طريقة تحيين التدفقات النقدية المستقبلية و غيرها من الطرق التي لا تستند إلى السوق في تحديد القيمة العادلة للأصل.					
39	لا تُطرح إشكالية خصوصية بعض الأصول عند اعتماد طريقة تحيين التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لاعتمادها في القياس المحاسبي.					
40	يبين النظام المحاسبي المالي (SCF) بوضوح كيفية تطبيق طريقة القيمة العادلة بالاعتماد على قيم لا تستند إلى السوق.					
41	يمكن في البيئة المحاسبية الجزائرية استخدام مدخل التكلفة لقياس القيمة العادلة لأصول قائمة المركز المالي بمعرفة التكلفة اللازمة لشراء أصل بديل لتعويض الأصل القديم مع الأخذ بعين الاعتبار الاهتلاك و تدني القيمة و العمر الإنتاجي للأصل.					
42	لا يفضل مهنيو المحاسبة في الجزائر استخدام نموذج التكلفة التاريخية لسهولة تطبيقها ، بل بسبب وجود عدة صعوبة في تطبيق نموذج القيمة العادلة حتى بالاعتماد على قيم لا تستند إلى السوق.					

الملحق رقم 02: قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

المحكمين	مؤسسة العمل
الأستاذ الدكتور: عجيلة محمد	جامعة غرداية
الدكتور: سعيداني محمد السعيد	جامعة عمار ثليجي – الأغواط
الدكتور: عمران عبد الحكيم	جامعة محمد بوضياف – المسيلة
الدكتور: رزيقات بوبكر	جامعة محمد بوضياف – المسيلة
الدكتورة: مجدوبي شهرزاد	المركز الجامعي نور البشير – البيض
الدكتور: سايب عبد الله	المركز الجامعي نور البشير – البيض
الدكتور: بوبكر بوسالم	المركز الجامعي نور البشير – البيض

الملحق رقم 03 : مخرجات برنامج spss

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
M01	.106	118	.200*	.962	118	.199
M02	.132	118	.078	.962	118	.200
M03	.117	118	.180	.901	118	.002
M04	.127	118	.100	.972	118	.403

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

Correlations

		a05	a06	a07	a08	a09	a10	a11	a12	a13	a14	M01
M01	Pearson Correlation	.358**	.422**	.512**	.345**	.491**	.201*	.412**	.377**	.208*	.379**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.029	.000	.000	.024	.000	
	N	118	118	118	118	118	118	118	118	118	118	118

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		b15	b16	b17	b18	b19	b20	b21	b22	b23	b24	M02
M02	Pearson Correlation	.461**	.335**	.362**	.447**	.292**	.249**	.339**	.271**	.195*	.123	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.001	.006	.000	.003	.035	.184	
	N	118	118	118	118	118	118	118	118	118	118	118

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		c25	c26	c27	c28	c29	c30	c31	c32	c33	M03
M03	Pearson Correlation	.319**	.349**	.363**	.475**	.235*	.453**	.429**	.473**	.496**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.010	.000	.000	.000	.000	
	N	118	118	118	118	118	118	118	118	118	118

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		d34	d35	d36	d37	d38	d39	d40	d41	d42	M04
M04	Pearson Correlation	.318**	.521**	.305**	.386**	.349**	.259**	.368**	.350**	.363**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.001	.000	.000	.005	.000	.000	.000	
	N	118	118	118	118	118	118	118	118	118	118

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		M01	M02	M03	M04	TOTAL
TOTAL	Pearson Correlation	.568**	.452**	.615**	.536**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	118	118	118	118	118

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=a05 a06 a07 a08 a09 a10 a11 a12 a13 a14
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.710	10

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=b15 b16 b17 b18 b19 b20 b21 b22 b23 b24
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.608	10

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=b15 b16 b17 b18 b19 b20 b21 b22 b23
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.658	09

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=c25 c26 c27 c28 c29 c30 c31 c32 c33
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.746	9

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=d34 d35 d36 d37 d38 d39 d40 d41 d42
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.756	9

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=a05 a06 a07 a08 a09 a10 a11 a12 a13 a14 b15 b16 b17 b18 b19 b20 b21 b22 b23 c25
c26
    c27 c28 c29 c30 c31 c32 c33 d34 d35 d36 d37 d38 d39 d40 d41 d42
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.801	37

Statistics

		المؤهل العلمي	التخصص العلمي	الوظيفة	هل لديكم إطلاع أو تلقيتم تكوينا حول طرق القياس
N	Valid	118	118	118	118
	Missing	0	0	0	0

Frequency Table

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	دكتوراه	29	24.6	24.6	24.6
	ماجستير	15	12.7	12.7	37.3
	ماستر	27	22.9	22.9	60.2
	ليسانس	47	39.8	39.8	100.0
	Total	118	100.0	100.0	

التخصص العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	52	44.1	44.1	44.1
	مالية	35	29.7	29.7	73.7
	تدقيق أو مراجعة	28	23.7	23.7	97.5
	أخرى	3	2.5	2.5	100.0
	Total	118	100.0	100.0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	جامعي أستاذ	38	32.2	32.2	32.2
	حسابات خبير	25	21.2	21.2	53.4
	حسابات محافظ	33	28.0	28.0	81.4
	شركة في محاسب	22	18.6	18.6	100.0
	Total	118	100.0	100.0	

هل لديكم إطلاع أو تلقيتم تكوينا حول طرق القياس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا	10	8.5	8.5	8.5
	نعم	108	91.5	91.5	100.0
	Total	118	100.0	100.0	

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=a05 a06 a07 a08 a09 a10 a11 a12 a13 a14 M01
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
a05	118	1	5	3.82	1.152
a06	118	1	5	3.93	1.068
a07	118	1	5	3.70	1.200
a08	118	1	5	3.71	1.192
a09	118	1	5	3.70	1.256
a10	118	1	5	3.68	1.101
a11	118	1	5	3.62	1.191
a12	118	1	5	3.59	1.276
a13	118	1	5	3.65	1.172
a14	118	1	5	3.47	1.224
M01	118	2.50	4.60	3.6890	.44063
Valid N (listwise)	118				

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=b15 b16 b17 b18 b19 b20 b21 b22 b23 M02
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
b15	118	1	5	3.59	1.276
b16	118	1	5	3.67	1.177
b17	118	1	5	3.66	1.228
b18	118	1	5	3.75	1.119
b19	118	2	5	3.91	1.004
b20	118	1	5	3.89	1.044
b21	118	1	5	3.84	1.021
b22	118	1	5	3.69	1.238
b23	118	1	5	3.34	1.276
M02	118	2.67	4.67	3.7034	.39944
Valid N (listwise)	118				

```
DESCRIPTIVES VARIABLES=c24 c25 c26 c27 c28 c29 c30 c31 c32 M03
  /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
```

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
c24	118	1	5	2.42	1.150
c25	118	1	5	2.42	1.229
c26	118	1	5	2.56	1.304
c27	118	1	5	2.24	1.160
c28	118	1	5	2.21	1.116
c29	118	1	5	2.47	1.325
c30	118	1	5	2.73	1.344
c31	118	1	5	2.53	1.312
c32	118	1	5	2.23	1.165
M03	118	1.56	4.22	2.4228	.49526
Valid N (listwise)	118				

```
T-TEST
/  TESTVAL=3
/  MISSING=ANALYSIS
/  VARIABLES=a05 a06 a07 a08 a09 a10 a11 a12 a13 a14
/  CRITERIA=CI(.95.(
```

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
a05	118	3.82	1.152	106.
a06	118	3.93	1.068	098.
a07	118	3.70	1.200	111.
a08	118	3.71	1.192	110.
a09	118	3.70	1.256	116.
a10	118	3.68	1.101	101.
a11	118	3.62	1.191	110.
a12	118	3.59	1.276	117.
a13	118	3.65	1.172	108.
a14	118	3.47	1.224	113.

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					%95Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed(	Mean Difference	Lower	Upper
a05	7.752	117	000.	822.	61.	1.03
a06	9.481	117	000.	932.	74.	1.13
a07	6.365	117	000.	703.	48.	92.
a08	6.488	117	000.	712.	49.	93.
a09	6.083	117	000.	703.	47.	93.
a10	6.691	117	000.	678.	48.	88.

a11	5.645	117	000.	619.	40.	84.
a12	5.050	117	000.	593.	36.	83.
a13	6.047	117	000.	653.	44.	87.
a14	4.210	117	000.	475.	25.	70.

```
T-TEST
/  TESTVAL=3
/  MISSING=ANALYSIS
/  VARIABLES=M02
/  CRITERIA=CI(.95.(
```

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
M02	118	3.7034	39944.	03677.

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					%95Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed(	Mean Difference	Lower	Upper
M02	19.128	117	000.	70339.	6306.	7762.

```
T-TEST
/  TESTVAL=3
/  MISSING=ANALYSIS
/  VARIABLES=M03
/  CRITERIA=CI(.95.(
```

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
M03	118	2.4228	49526.	04559.

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					%95Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed(	Mean Difference	Lower	Upper
M03	-12.660-	117	000.	-57721.-	-6675.-	-4869.-

```
T-TEST
/  TESTVAL=3
/  MISSING=ANALYSIS
/  VARIABLES=c24 c25 c26 c27 c28 c29 c30 c31 c32
/  CRITERIA=CI(.95.(
```

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
c24	118	2.42	1.150	106.
c25	118	2.42	1.229	113.
c26	118	2.56	1.304	120.
c27	118	2.24	1.160	107.
c28	118	2.21	1.116	103.
c29	118	2.47	1.325	122.
c30	118	2.73	1.344	124.
c31	118	2.53	1.312	121.
c32	118	2.23	1.165	107.

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					%95Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed(	Mean Difference	Lower	Upper
c24	-5.525-	117	000.	-585.-	-79.-	-38.-
c25	-5.169-	117	000.	-585.-	-81.-	-36.-
c26	-3.670-	117	000.	-441.-	-68.-	-20.-
c27	-7.144-	117	000.	-763.-	-97.-	-55.-
c28	-7.672-	117	000.	-788.-	-99.-	-58.-
c29	-4.307-	117	000.	-525.-	-77.-	-28.-
c30	-2.192-	117	030.	-271.-	-52.-	-03.-
c31	-3.859-	117	000.	-466.-	-71.-	-23.-
c32	-7.190-	117	000.	-771.-	-98.-	-56.-

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=M04
  /CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
M04	118	2.5235	.44707	.04116

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
M04	-11.577-	117	.000	-.47646-	-.5580-	-.3950-

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=d33 d34 d35 d36 d37 d38 d39 d40 d41
  /CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
d33	118	2.56	1.216	.112
d34	118	2.47	1.325	.122
d35	118	2.37	1.218	.112
d36	118	2.36	1.144	.105
d37	118	2.93	1.319	.121
d38	118	2.36	1.166	.107
d39	118	2.36	1.223	.113

d40	118	2.64	1.259	.116
d41	118	2.67	1.321	.122

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
d33	-3.936-	117	.000	-.441-	-.66-	-.22-
d34	-4.307-	117	.000	-.525-	-.77-	-.28-
d35	-5.593-	117	.000	-.627-	-.85-	-.41-
d36	-6.117-	117	.000	-.644-	-.85-	-.44-
d37	-.558-	117	.578	-.068-	-.31-	.17
d38	-6.001-	117	.000	-.644-	-.86-	-.43-
d39	-5.720-	117	.000	-.644-	-.87-	-.42-
d40	-3.145-	117	.002	-.364-	-.59-	-.13-
d41	-2.718-	117	.008	-.331-	-.57-	-.09-