وزارة التعليـــم العـــالي والبحث العلـــمي

جـــامعة محمد الصـديق بن يحي – جيـــجل–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنـــوان

دور محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومة المالية

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالبتين:

_حنيدر هدى.

_ زيار بديعة.

تحت إشراف الأستاذة:

_معقال نسيبة.

أعضاء اللجنة المناقشة:

الأستاذة جاب الخير وردة	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذة معقال نسيبة	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	مشرفا ومقرار
الأستاذة شتوان صونية	الدرجة العلمية	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020

دعاء

ياربّ

لا تدعني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا باليأس إذا فشلت بل ذكرني دائما

أن الفشل هو التجربة الأولى التي تسبق النجاح

ياربّ

إذا أعطيتني نجاحا لا تفقدني تواضعي وإذا أعطيتني تواضعا فلا تفقدني

اعتزازي بكرامتي

يا الله

إهـــــــداء

إلى الذي قال فيهم المولى عز وجل" وبالوالدين إحسانا"

أمي الغالية وأبي العزيز أطال الله عمرهما

إلى معنى الحب والحنان إلى بسمة الحياة إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى التي علمتني حقيقة العبادة وقلدتني أحسن قلادة "أمي الحبية"

إلى من رباني وعلمني وإلى طريق العلم أرشدني إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى من ألبسني ثوب المكارم والأخلاق "أبي الحبيب" لك الفضل وجزيل الشكر

إلى أخوتي وأخواتي رياحين قلبي إلى من سعدت لوجودي بينهم ولامعنى لحياتي بدونهم إلى أخواتي "مريم، رشيدة" وإخوتي "عبد الرحمن، محمد وآخر العنقود إسلام"

إلى من تقاسمت معهم حلاوة ومرارة الدرب الجامعي إلى صديقاتي "شهدة سارة"، وباقي صديقاتي.....

إلى كل من يحبني وأحبه إلى من نسيه قلمي وتذكره قلبي أهدي ثمرة عملي.

هدى

إهـــــــداء

إلى نبع العطف والحنان التي لا مثيل لها في الوجود "أمي الحبيبة"

وإلى من أفنى حياته لسعادتنا وغمرنا بحبه وكان لنا الدعم والسند "أبي الغالي" الشخصين اللذين لولاهما لما وصلت إلى هذا المقام حفظهما الله.

إلى أغلى شخص في حياتي الذي منحني الحب والاحترام ووقف إلى جانبي في عملي هذا وشجعني زوجي العزيز "عمار عنصل"

إلى إخوتي الأعزاء التي قضيت معهم أجمل الأوقات "حبيبة، نورة، ليندة ريان، نبيل، زياد، عصام، بلال، منير"

وإلى جميع أصدقائي الذين رافقوني طيلة مشواري الدراسي وخارجه

إلى كل الزملاء والأصدقاء الذين حملتهم ذاكرتي ولم تحملهم مذكرتي.

بديعة

شكر وتقدير

"نعمة من عندنا كذلك نجزي من شكر" الآية 25 سورة القمر

"لا يشكر الله من لم يشكر الناس" حديث نبوي

اللهم لك الحمد ولك الشكر وإليك يرجع الفضل كله، الحمد لله الذي أغرقنا بنعمة التي لا تحصى، وأنعم علينا إذ أرسل فينا عبده ورسوله محمد عليه أزكى الصلوات وأطهر التسليم فعلمنا ما لا نعلم الحمد لله والشكر كله أن وفقنا وألهمنا الصبر على المشاق التي واجهتنا طيلة مشواري الدراسي وبكل لحظة لإنجاز هذا العمل

كل الشكر والتقدير لكل معلم أفادنا بعلمه من أولى المراحل الدراسية حتى هذه اللحظة، واعترافا بالجميل والمعروف أتوجه بخالص الشكر للأستاذة الفاضلة المشرفة " معقال نسيبة" التي لم تبخل علينا بنصائحها وتوجيهاتها القيمة لإنجاز هذا العمل المتواضع وأرفع جزيل الشكر إلى كل معلم بلغنا حرف في مشواري الدراسي.

فهرس المحتويات

الفهرس **الصفحة**

دعاء

اهداء

شكر وعرفان

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

قائمة الرموز والإختصارات

المقدمة العامة..... ب

الفصل الأول: القيمة العادلة

تمهيد..... 07

المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وأهم بدائله..... 08

المبحث الثاني: محاسبة القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الدولية..... 18

المبحث الثالث: واقع القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية..... 32

خلاصة..... 48

الفصل الثاني: عموميات حول التقارير المالية وجودة المعلومة المحاسبية

تمهيد..... 50

المبحث الأول: أساسيات حول القوائم المالية.....51

المبحث الثاني: علاقة محاسبة القيمة العادلة بأهم خصائص جودة المعلومات المالية.....73

المبحث الثالث: محاسبة القيمة العادلة وجودة المعلومة المالية.....79

خلاصة.....86

الفصل الثالث: دراسات تطبيقية على مؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه المعدنية

تمهيد.....88

المبحث الأول: تقديم مؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه STEM.....89

المبحث الثاني: دور محاسبة القيمة العادلة في تحسين المعلومة المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية97

المبحث الثالث: معيقات تطبيق محاسبة القيمة العادلة..... 103

خلاصة..... 104

الملاحق

الملخص

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	امتيازات وانتقادات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	21
02	ملخص عن التقييم بالقيمة العادلة الخاص ببعض عناصر والبنود من خلال SCF وما يقابلها في المعايير المحاسبية الدولية	37
03	ملخص للمعالجة المحاسبية للأصول المالية عند إقفال الدورة المالية	38
04	مقارنة بين معايير مجلس معايير المحاسبة الأمريكي ومجلس المعايير المحاسبة الدولية	67
05	البطاقة التقنية لمؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه	89
06	القدرة الإنتاجية للمؤسسة	91
07	تقييم الآلة وفق التكلفة التاريخية	96
08	الإهتلاك قبل إعادة التقييم	98
09	الإهتلاك بعد إعادة التقييم	98
10	تسجيل الإهتلاك السنوي	98
11	التسجيل المحاسبي للإهتلاك وتصحيح الفارق	99
12	أثر إعادة التقييم على ميزانية 2019	99
13	المقارنة وفق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة	100

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مستويات التسلسل الهرمي للقيمة العادلة حسب المعيار 13	**29**
02	التدفقات الداخلة والخارجة مصنفة على أساس الأنشطة	**59**
03	مستخدمي القوائم المالية	**71**
04	الهيكل التنظيمي لمؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه المعدنية	**93**

قائمة الرموز والاختصارات

قائمة الرموز والإختصارات

الرموز والاختصارات	المصطلح باللغة الأصلية	المصطلح باللغة العربية
JV	JUST VALEUR	القيمة العادلة
VNC	VALEUR NET COMTABLE	القيمة المحاسبية الصافية
VI	VALEUR IMMOBILISATION	قيمة الأصل

المقدمة العامة

يكمن الهدف الرئيسي للمحاسبة المالية في تقديم المعلومات اللازمة والمفيدة لمستخدمي القوائم المالية، خاصة المستثمرين والدائنين الحاليين والمتوقعين لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، وتقوم في سبيل تحقيق هذا الهدف بتجميع البيانات والأحداث المالية التي وقعت خلال الفترة، ومن خلال عمليات القياس والتصنيف يتم الوصول إلى مجموعة من القوائم المالية التي تعد المصدر الأساسي للمعلومات بالنسبة لمستخدميها ويستند اعداد القوائم المالية إلى مجموعة من القواعد والفروض والمبادئ المحاسبية، وباعتبار المحاسبة كعلم من العلوم القابلة للتطور والتغير فلابد من إجراء تقييم أصول والتزامات المنشأة الاقتصادية.

ولقد احتل موضوع التقييم حيزا كبيرا من اهتمام المفكرين والباحثين وظهرت خلال مسيرة تطور الفكر المحاسبي العديد من المفاهيم في هذا المجال، وكان مفهوم التكلفة التاريخية حجر الأساس للقياس المحاسبي، غير أن هذا المفهوم تعرض لانتقادات حادة مما دفع بهؤلاء إلى المطالبة بالتحول من مبدأ التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة وذلك في ظل التطور في معايير المحاسبة الدولية من جهة، والدراسات البحثية المرتبطة بأثر القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من جهة ثانية.

وعلى هذا الأساس قد تم إصدار مجموعة من معايير المحاسبة الدولية الجديدة بالإضافة إلى العديد من التعديلات على المعايير القائمة خلال السنوات الماضية والتي ركزت على استخدام مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة بشكل واسع، حيث كانت تهدف إلى الوصول إلى قيم أقرب للواقع لبنود الحسابات المختلفة في القوائم المالية في تاريخ إعداد الميزانية وذلك لمساعدة مستخدميها في اتخاذ القرارات معتمدين على معلومات ذات موثوقية عالية تظهرها القوائم المالية للوحدات الاقتصادية.

1. الإشكالية:

على ضوء ما ذكر سابقا يمكن صياغة إشكالية هذا البحث من خلال التساؤل الرئيسي الآتي:

ما مدى تأثير تطبيق القيمة العادلة على مصداقية جودة المعلومة المالية؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة ومن أجل الإحاطة بالموضوع أكثر نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- مالمقصود بالقيمة العادلة وماهي أهميتها؟
- فيما تتمثل القوائم المالية، وما هو الهدف من إعدادها؟

- هل توجد علاقة بين القيمة العادلة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية؟
- كيف يؤثر استخدام محاسبة القيمة العادلة على مصداقية قائمة الميزانية وجدول حسابات النتائج في مؤسسة تاكسنة للمياه المعدنية؟

2. فرضيات البحث:

- تلبي القوائم المالية كافة القوائم المالية
- إن القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي تهدف إلى تقديم معلومات مفيدة حول الوضعية المالية(الميزانية)، الأداء (جدول حسابات النتائج) تساعدها في اتخاذ القرارات.
- توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وزيادة ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية حيث من الضروري الموازنة بين هاتين الخاصيتين أثناء تطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي وألا يكون هناك ترجيح لتطبيق خاصية على حساب الخاصية الأخرى.
- إن تطبيق القيمة العادلة يعكس واقع المنشأة الاقتصادية وهي أقرب للتعبير العادل عن المركز المالي والأداء وهذا يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية.

3. أهداف الدراسة:

يسعى البحث لتحقيق الأهداف التالية:

- بيان مفهوم القيمة العادلة في ظل المعايير الدولية؛
- التعرف على القياس المحاسبي وأهم بدائله؛
- تبيان مزايا وعيوب كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة؛
- يبين أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على مصداقية وملائمة المعلومات لمستخدميها؛
- التعرف على الخصائص النوعية التي يمكن أن تطبقها القيمة العادلة على المعلومات المحاسبية؛
- تقييم راقع تطبيق القياس المحاسبي المسند على القيمة العادلة (الحقيقية) في المؤسسات الجزائرية؛

4. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الموضوع في أهمية أدوات القياس المحاسبي ، لأنها تعتبر من أهم وأولى الخطوات في إعداد القوائم المالية، ومنه فكلما كانت عناصر القوائم المالية مقاسة بإحكام وبدقة كلما زادت جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية، ومحاولة إبراز الأهمية التي يكتسبها ويتميز بها موضوع القيمة

العادلة لما يتضمنه من إفادات، وكون القيمة العادلة تعد مقياس لمعرفة الوضعية المالية والصورة الحقيقية للمؤسسة، والأهم في هذه الدراسة عكس صورة مؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه المعدنية، يعد تطبيق القيمة العادلة على أصول المؤسسة التي تحتويها القوائم المالية، مما جعلنا نحصر الدراسة على القوائم المالية والقيمة العادلة نظرا لتبنيها حديثا من طرف النظام المالي المحاسبي في الجزائر.

5. أسباب اختيار الموضوع:

تبرز مبررات اختيار موضوع القيمة العادلة من خلال:

- **مبررات موضوعية:**

✓ كون النظام المحاسبي جاء لمعالجة أوجه القصور التي كانت تميز المخطط المحاسبي الوطني، ومن أوجه القصور هو الاعتماد على نموذج التكلفة التاريخية ومن هناك أردنا الاطلاع على كيفية معالجة هذا القصور وفق القيمة العادلة.

✓ حداثة مفهوم القيمة العادلة على المستوى الدولي ونفس الأمر بالنسبة للبيئة المحاسبية الجزائرية.

✓ عدم وضوح تطبيق هذا المفهوم وكثرة الانتقادات الموجهة نحوه (نموذج القيمة العادلة).

✓ الاهتمام المتزايد بنموذج القيمة العادلة الذي ظهر في التحول التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح.

- **مبررات ذاتية:** الرغبة في التعرف على أحد أدوات القياس المحاسبي والمتمثلة في القيمة العادلة ومدى مساهمة القيمة العادلة في التأثير على جودة ومصداقية المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

6. منهج الدراسة:

للإحاطة بمختلف جوانب البحث، وللإجابة على الإشكالية المطروحة واختيار الفرضيات سنعتمد المنهج الوصفي والتحليلي المناسب لذلك، وهذا من خلال عرض شامل ومفصل للقيمة العادلة.

كما اعتمدنا على الافتراضات والأمثلة للتقريب إلى الواقع للإجابة على الإشكال المطروح، من خلال اقتراح قيم عادلة سوقية حسب أسعار السوق ومقربة لقوائم مؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه المعدنية.

7. حدود الدراسة:

منهجية البحث العلمي وضع حدود بهدف تحقيق أهداف الدراسة وعليه ترتكز حدود الدراسة على:

- **الحدود المكانية:** امتدت الدراسة الميدانية إلى مؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه سيدي يعقوب بلدية تاكسنة ولاية جيجل، وهي مؤسسة تابعة للقطاع الخاص.

- **الحدود الزمنية:** امتدت حدود الفترة الزمنية من تاريخ 15 أفريل إلى 12 جوان من سنة 2021، وقد شملت هذه الفترة الدراسة النظرية والتطبيقية، حيث قمنا في هذه الأخيرة بإجراء مقابلات شخصية مع رؤساء المصالح في المؤسسة محل الدراسة بغرض الحصول على المعلومات اللازمة لمحاولة تطبيق طريقة القيمة العدالة بعض أصول مؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه لسنة 2019.

8. تقييمات الدراسة:

من أجل الإلمام والإحاطة بمختلف حيثيات الموضوع وتحليل أبعاده ، والإجابة عن الإشكالية الرئيسية المطروحة، تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي، الفصل الأول بعنوان" القيمة العادلة" ويتضمن المفاهيم المرتبطة بالقيمة العادلة وبدائل القياس المحاسبي من أجل ضبط مدلولها وأيضا العلاقة بين القيمة العادلة والمعلومة المالية والمحاسبية وفيه مختلف المفاهيم المتعلقة والمعلومة المالية والمحاسبية وفيه مختلف المفاهيم المتعلقة بهما، وكذا المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة، وكذا واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، والفصل الثاني بعنوان "عموميات حول التقارير المالية وجودة المعلومة المحاسبية" وفيه مختلف العناصر المتعلقة بالقوائم المالية وشروط إعدادها وخصائصها وأهميتها وكذا تطرقنا لمستخدمي القوائم المالية، وركزنا على علاقة محاسبة القيمة العادلة لأهم الخصائص النوعية للمعلومات المالية، وعلاقة محاسبة القيمة العادلة بجودة المعلومة المالية، أما الفصل الثالث والأخير والذي يمثل الجانب التطبيقي فخصصنا للدراسة الميدانية بتطبيق الجانب النظري على مؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه المعدنية، بعد إعطاء تقديم مفصل وشامل للمؤسسة ومن ثم تقييم القوائم المالية وعلاقتها بالقيمة العادلة.

9. صعوبات البحث:

لقد واجهتنا صعوبات وعراقيل خلال القيام بهذا الحث تتمثل فيما يلي:

- التأخر في جمع المعلومات نظرا لقلة المراجع ذات الصلة المباشرة بالموضوع؛
- معظم المراجع كانت ذات أجزاء متشابهة يصعب التفرقة بينهما؛
- تلقي صعوبة كبيرة جدا في الجانب التطبيقي، وهذا عند استخدامات القيمة العادلة لدى مؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه المعدنية فوجدناها لا تتبنى هذه الأداة، ودراسة بحثنا تلزمه دراسة ميدانية ومساعدة في تقييم الأصول من طرف الخبير المحاسبي.

الفصل الأول

القيمة العادلة

تمهيد

لقد مرت النظرية المحاسبية خلال تطويرها بالعديد من المراحل، حيث كان لكل مرحلة مميزاتها وخصائصها، وكان من بين أهم ثمار تطور هذه النظرية هو التوجه من المنهج التقليدي إلى المنهج الحديث التي تعتبر المحاسبة كنظام المعلومات يسمح بإعداد كشوف مالية تقدم معلومات كاملة.

للقياس المحاسبي عدة نماذج من بينها التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، فالتكلفة التاريخية من المبادئ التقليدية التي استخدمت لعدة عقود ورغم مميزاتها إلا أنها وجهت لها العديد من الانتقادات.

في إطار السعي المتواصل لتحقيق أهداف المحاسبة المالية المتمثلة بشكل رئيسي في تزويد مستخدمي الكشوف المالية بمعلومات مفيدة تساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، فقد توجهت معظم الهيئات المهنية المشتركة للمعايير الدولية نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس لقياس البنود المالية حيثما أمكن وكذلك محاولة معالجة عيوب أساس التكلفة التاريخية والمعارضة لتطبيق هذا المفهوم.

قد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- الإطار النظري للقياس المحاسبي وأهم بدائله.
- محاسبة القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الدولية.
- واقع القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وأهم بدائله

يعتبر القياس المحاسبي الركيزة الأساسية في المحاسبة وعنصرا أساسيا من عناصر البحث العلمي ومن أبرز بدائله التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وعليه سوف نتناول في المطالب الآتية أهم هذه النقاط:

المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي

إن القياس المحاسبي يرتكز على تحديد القيم المتعلقة بكل عنصر من عناصر القوائم المالية وعرضها بشفافية وللوقوف على ماهية القياس نتطرق إلى تعريفه وأهميته وأساليبه.

الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي

القياس بشكل عام هو وصف وقياس الظواهر والأحداث وربط العلاقة بينهما.

تعددت التعريفات الخاصة بالقياس المحاسبي نذكر منها:

- أهم التعريفات تلك الصادرة في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكيين وورد في نصه:" يتمثل القياس المحاسبي في ربط الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية أو الجارية والمستقبلية، ذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجبه قواعد محددة".[1]
- تحديد القيمة النقدية المسجلة لأصل أو خصم في المركز المالي، وما إذا كان شمل الموارد والأعباء من الأصول والالتزامات في حسابات الربح أو الخسارة في حقوق الملكية.[2]
- القياس هو عبارة عن تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر مرتبط بالمؤسسة مصحوبا بعمليات التعرف والتصنيف لذلك الحدث.[3]
- عرف أيضا بأنه:" تحديد القيم النقدية للعناصر التي تظهر بها في القوائم المالية والتي ستظهر بها في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس".[4]
- يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي.

---

[1] هيبة طبيش، **دور القيمة العادلة في تحقيق مصداقية قائمة المركز المالي للمؤسسة- دراسة حالة مؤسسة ملبنة الكاهنة-** مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن المهيدي، أم البواقي، 2015/2014 ص 10.

[2] أحمد الصالح سباع وآخرون، **دور محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق جودة المعلومة المالية** مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 02/ 2018 ص 105.

[3] هيبة طبيش، المرجع السابق، ص 10.

[4] أحمد الصالح سباع وآخرون، المرجع السابق، ص 104.

من خلال التعريفات السابقة نلاحظ أن القياس وسيلة لربط الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها في ظروف معينة أي يلخص عملية مقابلة يتم من خلالها قرن عنصر محدد في الأعداد الحقيقية بعنصر اقتصادي باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد بموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب.

الفرع الثاني: أهمية القياس المحاسبي

للقياس المحاسبي أهمية في مظهره النقدي، تبرز عند القيام بعملية مقارنة بين البدائل الاستثمارية والتي تختلف أغلبيتها حسب النشاط، ولكن تكون جميعها معبرا عنها بالصورة العددية تسهل عملية المقارنة وتصبح أكثر وضوحا ودقة، ونفس الشيء بالنسبة لنفس الشركة في أزمنة مختلفة، وذلك بالرغم من اختلاف أنشطتها التي تقوم بها من وقت لآخر، إلا أنها لديها القدرة على المقارنة لكون جميع هذه العمليات على تعددها يعبر عنها بنفس أداة القياس الكمي ألا وهي الوحدة النقدية كما أنه لما يتم تحويل الأحداث والعمليات من الصفة الحقيقية إلى لغة الأرقام يعود مستعملي معلومات النظام المحاسبي(الذي هو عبارة عن أداة المحاسبة في توجهه الأنشطة والعمليات التي تتم في المؤسسة إلى معلومات رقمية) إلى اتباع نفس المنهج المتبع في تقييم الأعمال التي قامت بها الشركة، وبالتالي تكون رؤيتهم أكثر وضوحا، وبالتالي يكون حكمهم على نتائجها أكثر دقة، وبالتالي تتأكد الاستفادة المطلوبة من المحاسبة في مساعدتهم على اتخاذ القرارات المستقبلية، وتصبح المعلومات أكثر موثوقية وملائمة في الحكم على أداء الشركة وفروعها، بالتالي زيادة نسبة التطابق بين الأحكام الصادرة عن جميع الأطراف نستنتج أخيرا أن أهمية القياس المحاسبي تنبع من كونها لغة التخاطب المشتركة التي يتم التعامل بينها من قبل جميع المستخدمين للمعلومات.[1]

الفرع الثالث: خطوات وأساليب القياس المحاسبي

قبل تحديد خطوات القياس المحاسبي نتعرف على القياس المحاسبي:

- **عناصر القياس المحاسبي:** تمثلت فيما يلي:[2]

✓ الخاصية محل القياس.

✓ المقياس المناسب للخاصية محل الدراسة.

✓ وحدة القياس المميزة.

---

[1] فلة حمدي، **تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة مؤسسة الكوابل–**، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص المحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017/2016، ص 59.

[2] سيد عطاء الله السيد، **النظريات المحاسبية المالية**، دار الراية للنشر، ط1، عمان، 2009، ص 181.

- ✓ الشخص القائم بعملية القياس.
- ✓ الخاصية محل القياس: تمثلت في الأحداث الاقتصادية بشتى أنواعها الداخلية والخارجية مثل الإنتاج داخل الوحدة الاقتصادية والتبادل مع الوحدات الاقتصادية الخارجية.
- ✓ مقياس مناسب للخاصية محل الدراسة: يتوقف تحديد المقياس المناسب على الخاصية محل القياس فإذا كانت الخاصية في المشروع تتمثل في التعداد النقدي للربح فالقياس هنا يكون القيمة أي نقد، أما إذا كانت الخاصية المراد قياسها هي الطاقة الانتاجية يكون المقياس الأمثل هو عدد الوحدات المنتجة.
- ✓ الشخص القائم بعملية القياس: للشخص القائم بعملية القياس دور هام في هذه العملية خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية والشخص هنا هو المحاسب الذي له دور في تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها وأيضا يتعدى دوره إلى تحديد النتائج أيضا.
- ✓ وحدة القياس المميزة: لما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية محددة لشيء محدد حينئذ يجب تحديد نوع وحدة القياس كالدينار أو الدولار...إلخ.

- **خطوات القياس المحاسبي:**

نمر بعدة خطوات للوصول إلى هدف القياس بمعنى القيمة المراد الحصول عليها:[1]

- ✓ تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية السائدة؛
- ✓ تسجيل العمليات والأنشطة بناءا على دليل موضوعي واضح؛
- ✓ تبويب العمليات والأحداث في مجموعات متصلة كي نتمكن من الوصول إلى معلومات مفيدة ودقيقة؛
- ✓ تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة، ويتم تلخيص العمليات وتقليصها والتعبير عنها في شكل تقارير أو قائمة؛

- **أساليب عملية القياس:**

تشمل أساليب القياس المحاسبي 3 أساليب:[2]

- ✓ أساليب القياس الأساسية المباشرة: تعين فيها نتيجة القياس المحاسبي بقيمة الخاصية محل القياس أو التكلفة المثبتة على الفاتورة.

[1] هيبة طيبش، نفس المرجع السابق، ص 12.

[2] عبد المجيد موازين، محمد أمين بربري، **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي**، مخبر اقتصاديات شمال إفريقيا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، جانفي 2018، ص 59.

- ✓ أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة: عندما يستحيل على المحاسبة قياس قيمة الحدث الاقتصادي بطريقة مباشرة لابد من القيام بعملية احتساب تضم فيها ائتمان الأجزاء معا للوصول إلى التكلفة الإجمالية.
- ✓ أساليب القياس التحكيمية: تتطابق تقريبا في إجراءاتها مع الأساليب الغير المباشرة ولكن الاختلاف ينحصر في أنه توجد قواعد موضوعية تحكم الأساليب التحكيمية، مما يجعلها عرضة لآثار التحيز النتائج عن التقديرات الشخصية.

المطلب الثاني: ماهية التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية من المبادئ التي اعتمدتها المحاسبة التقليدية، بحيث مثلت ولعقود طويلة نموذجا يتميز بدرجة عالية من الموثوقية والموضوعية في عملية القياس والتقييم إلا أن هذه الخصائص لم تجعلها تحافظ على مكانتها للعديد من الأسباب.

الفرع الأول: تعريف التكلفة التاريخية

يعد مبدأ التكلفة التاريخية أحد المبادئ المحاسبية التي لازالت تتمسك بها النظرية المحاسبية وفيما يلي تعاريف التكلفة التاريخية وأهمها:

- " التكلفة التاريخية هي سعر الاستحواذ على أصل ما ناقص الخصومات وزائد جميع التكاليف الثانوية العادية اللازمة لوضع الأصل في حالة وموقع الاستخدام، ولذلك يلاحظ أن سعر التسجيل في الدفاتر غالبا ما يكون أعلى من سعر شراء الأصل، ومن أمثلة التكاليف الثانوية اللازمة لوضع الأصل في حالة الاستخدام: الضرائب، مصاريف النقل، مصاريف التكلفة، والتأمين وأيضا تسمى تكلفة أساسية فإن تم الاستحواذ على أصل ما من خلال التزام طويل الأجل وليست مدفوعات نقدية، فإنه سوف يتم تسجيله بالقيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية وفي حالة الاستحواذ على أصل معين مقابل تبادل أسهم فإنه سوف يسجل في الدفاتر بالقيمة السوقية العادلة للأسهم المصدرة والأسهم، حينئذ يتم استخدام القيمة العادلة للأصل المستلم كأساس للتسجيل".[1]

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء 3، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص 159.

- وتعرف التكلفة التاريخية أيضا بأنها إثبات البند بتكلفته عند اقتناءه أو تجمعه وصرف النظر عن أي تغيرات في قيمته، وتعتبر التكلفة التاريخية الأسلوب الوحيد الذي يتم استخدامه استخداما عاما، وأيضا يتمتع بالقبول العام ويتعلق القياس بالتكلفة التاريخية بكافة بنود عناصر القوائم المالية.[1]

إذا نستنتج أن التكلفة التاريخية تعتبر أساس القياس والتسجيل في الدفاتر المحاسبية، وذلك لأنها واضحة وغير معقدة وموضوعية وتقوم على أحداث وقعت بالفعل ومؤكدة بمستندات، وبالتالي لا يختلف في تقديرها، إلا أنه نتيجة تغير وحدة النقود من فترة إلى أخرى فقد وجهت عدة انتقادات إلى نموذج التكلفة التاريخية لأنه يتجاهل الحقائق الاقتصادية.

الفرع الثاني: مزايا وعيوب التكلفة التاريخية

إن التطبيق الشاسع لنموذج التكلفة التاريخية في مجال القياس المحاسبي، إنما كان نتيجة للمزايا المتنوعة التي نتيجتها التكلفة التاريخية وبالرغم من ذلك فهي لا تخلو من عدة عيوب حسب منتقديها وفيما يلي نذكر مجموعة من المزايا والعيوب

- **مزايا نموذج التكلفة التاريخية:**

✓ تمنح طريقة القياس على أساس التكلفة التاريخية القيمة الحقيقية للأصل وقت الحصول عليه، مؤكدة بعملية حصلت في الواقع.

✓ جميع الأحداث والأنشطة والعمليات تكون أكثر مصداقية وموثوقية لما تقيم بالتكلفة التاريخية.

✓ إن مبدأ التكلفة التاريخية يتلاءم جدا مع مبدأ ثبات الطرق المحاسبية المتبعة، كما تتلاءم مع فرض وحدة القياس النقدي كأساس الإفصاح عن قيمة عناصر المؤسسة في القوائم.

✓ اعتمادها على الموضوعية التي تعتبر الهدف الأساسي للمحاسبة.[2]

- **عيوب نموذج التكلفة التاريخية:**

لا تخلو التكلفة التاريخية من عيوب وانتقادات التي دفعت بالمهنيين والمهتمين بالمحاسبة للبحث عن بديل من أبرز هذه العيوب:[3]

---

[1] محمد الساسي بالنور، **القيمة العادلة وتطبيقاتها في المصارف الإسلامية– دراسة حالات تطبيقية–**، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018/2017، ص 31.

[2] محمد الساسي بالنور، مرجع سبق ذكره، ص 36.

[3] محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، أثر للنشر والتوزيع، ط2، عمان، 2008، ص 164.

- ✓ إن العيب الأكبر عند تطبيق طريقة التكلفة التاريخية كونها تؤدي إلى تغيير نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس مما يؤدي إلى اتخاذ القرارات الخاطئة سواء من قبل الإدارة أو مستعملي المعلومات المحاسبية؛
- ✓ دفع الضرائب الصورية قد لا تكون متحققة؛
- ✓ توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة فعلا؛
- ✓ عند تطبيق التكلفة التاريخية تقع في أخطاء الدخل بسبب فرض ثبات وحدة النقد في ظل الارتفاع العام لمستوى الأسعار؛
- ✓ إن القياس المحاسبي وفقا لمبدأ التاريخية يكون صالحا وقت الحدث حيث أنها تعتمد على معلومات تاريخية في حسابها للتكاليف أي أن الأسعار التي دفعت في الماضي تتجاهل التغير بالتالي يستحيل أن تكون أداة لبناء التوقعات المستقبلية؛

الفرع الثالث: مبررات التوجه نحو القيمة العادية

تعتبر النظرية المحاسبية أن مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المطبقة والمعتبرة كأساس لتقويم الأصول والخصوم، لأنه على درجة كبرى من الموضوعية في القياس لكونه قابل للمقارنة والتدقيق، نظرا لاعتماده على وقائع حدثت بالفعل ومبررة بالوثائق اللازمة وغير معرضة للاختلافات في الآراء والتقديرات كما تتميز بالموثوقية بدرجة عالية، لكونها تقاس بما دفع مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يقابلها في وقت حدوثها.

بالرغم من كثرة المبررات إلا أن نموذج التكلفة التاريخية أثار جدلا حول محدودية فائدة استخدام القوائم والتقارير المالية الناتجة عنه، خاصة الجزء الخاص بعدم ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، أي حالات التضخم بحيث أن القيم التاريخية تصبح غير حقيقية وبالتالي لا توصف المركز المالي ووضعية المؤسسة الاقتصادية فعليا، بالإضافة إلى استحالة المقارنة بين المراكز المالية خلال فترات محاسبية متتالية خاصة مع تغير الظروف الاقتصادية المتغيرة بشكل مستمر.

إن استمرار الانتقادات من طرف مستعملي البيانات والمعلومات المالية المعدة على أساسه، ونتيجة المحاولات الفاشلة لاعتماد بدائل أخرى، اتجه واضعوا المعايير المحاسبية نحو محاسبة القيمة العادلة وهو ما تبناه مجلس معايير المحاسبة الأمريكية بحيث أصدر العديد من المعايير حول اعتماده المعيار (115) و (133)، كما تبناه أيضا مجلس معايير المحاسبية الدولية سنة 1999 وأصدر حوله معيارين عن القيمة العادلة وهما IAS 32-39 ومن هنا توحدت المجهودات وتم إصدار معايير نهائية، فأصدر

مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار رقم 07 (الأدوات المالية: الإفصاح)، أما مجلس معايير المحاسبة فأصدر المعيار رقم 157 الذي أسس لتعريف مشترك للقيمة العادلة.[1]

المطلب الثالث: ماهية القيمة العادلة

يعتبر نموذج القيمة العادلة في الاعتراف والقياس هو الأكثر إغراء للمهنيين، وواضعي المعايير بصفته يعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة، ويعد المقياس الأفضل والأكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وينظر إلى منهج القيمة العادلة في الاعتراف والقياس على أنه يعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة بحيث أن استخدام القيمة العادلة في التقرير عن كل العمليات والأحداث الماضية والحاضرة باتباع منهج تقييمي يحسن من خاصية القابلية للمقارنة والثبات في إتباع النسق.

الفرع الأول: تعريف القيمة العادلة

بناءا على الجدل والاختلاف بين المحاسبين والمهتمين بمهنة المحاسبة، لمفهوم القيمة العادلة مما تطلب أن نستعرض عدة تعريفات للقيمة العادلة في محاولة للوصول إلى مفهوم واضح ومحدد للقيمة العادلة:

- " والقيمة العادلة لغة: يقال قيم الشيء تقييما أي قدر قيمته، ويقال عادل بين الشيئين أو وازن بينهما وجعل الشيء مثله قائما مقامة والعدل إعطاء المرء ماله وأخذ ما عليه، وعليه فالمعنى اللغوي للقيمة العادلة هو قيمة الشيء المقدرة تقديرا صحيحا بعيدا عن التحيز أو الخطأ".[2]

تعددت التعاريف التي أعطيت لمفهوم القيمة العادلة من أهمها:

- تعرف القيمة العادلة على أنها ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته لبيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أشخاص مطلعة وراغبة في التبادل، بعيدا عن ظروف التصفية.[3]

---

[1] أحمد الصالح سباع وآخرون، نفس المرجع السابق، ص ص 107-108.

[2] روان مازن الضلاعين الجوازنة، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تحسين الأداء المالي- دراسة ميدانية على شركات التامين الأردنية-**، رسالة مكملة للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2014، ص 25.

[3] حاج قويدر قورين، عمر عبو، **أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية**، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، المجلد 1، العدد1، 2019، ص 79.

- عرفها مجلس معايير المحاسبة المالية في المعيار رقم (157) بأنها:" الثمن الذي سيتم استلامه لبيع أحد الأصول أو المدفوع لسداد التزام في صفقة منظمة ما بين المشاركين في السوق عند تاريخ القياس".[1]
- وقد عرف المعيار المحاسبي الدولي 32 الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1995 والمعدل عام 1996 ونافذ المفعول اعتبارا من بداية عام 1998 ضمن البند الخامس(تعريفات) القيمة العادلة على أنها:" المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت".[2]
- وقد استعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية المصطلح المرادف للقيمة العادلة وهو:" القيمة السوقية Market value، وبالتالي فهو غالبا ما تستعمل مصطلح Market – to– Market كمرادف لـ Fairr value، أين يتم تبادل الأصول والخصوم في سوق نشطة وأن القيمة العادلة يمكن تحديدها بسهولة من قبل مستخدميها".
- وهنا كمصطلحات مرادفة للقيمة العادلة:
  - ✓ القيمة البديلة أو؛
  - ✓ القيمة السوقية أو؛
  - ✓ القيمة الحالية؛

ونلاحظ أن القيمة العادلة تقسم إلى قسمين هما:

- قيم تستند إلى السوق وهي:
  - ✓ القيمة السوقية أي المعلنة في الأسواق المنشطة؛
  - ✓ القيمة العادلة وهي المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات أو تأدية مطلوبات بين جهات مطلعة وراغبة وفي معاملة مباشرة؛
- قيم لا تستند بالضرورة إلى السوق وهي:
  - ✓ القيمة من الاستعمال؛
  - ✓ القيمة القابلة للاسترداد؛

[1] جعفر عثمان الشريف، **القياس المحاسبي وفقا لأساس القيمة العادلة وأثره في جودة المعلومات المحاسبية في الشركات السودانية** مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المركز الجامعي بأفلو، المجلد 02، العدد 01، 2020، ص 20.

[2] فلة حمدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 17-18.

- ✓ القيمة الاستبدالية؛
- ✓ قيمة المنشأة المستمرة؛
- ✓ قيمة التصفية؛

- كما يعرفها المعيار IFRS 13 بأنها" القيمة التي يمكن استلامها لبيع أصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق الحالية، والقيمة العادلة يتم قياسها لأصل أو التزام معين، وعلى المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام إذا كان المشار كون بالسوق يأخذ هذه الخصائص بعين الاعتبار وكذلك أي افتراضات عند تسعير الأصول والالتزامات بتاريخ قياس القيمة العادلة".[1]

الفرع الثاني: مبررات استخدام القيمة العادلة:

أمر المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكية بتطبيق القيمة العادلة كأساس لتقييم القوائم المالية وبنودها، حيث أن تطبيق القيمة العادلة يزودنا بمعلومات أكثر ملائمة مقارنة مع المعلومات المتحصل عنها عند تطبيق التكلفة التاريخية، كما تسهل على المؤسسة تقييم أداءها الماضي وتحديد توقعاتها المستقبلية، ويرى المؤيدين للقيمة العادلة والمنادين بها أنها لها العديد من الإيجابيات يمكن أن نذكر منها:[2]

- تعطي القيمة العادلة صورة أقرب للواقع، وتقلل الفجوة بين القيمة التاريخية المسجلة في القوائم المالية والقيمة السوقية، والتي تلاحظ خاصة عند استعمال التكلفة التاريخية في قياس الأصول والتزامات المؤسسة.
- تساعد الأطراف ذات الصلة وخاصة المستثمرين باتخاذ القرار المناسب لأن القيمة العادلة تساعد في الكشف عن إمكانية تعثر المؤسسة وبالتالي اكتشاف خطر الإفلاس نتيجة ضخامة التزاماتها التي تسجل بقيمتها العادلة المعبرة عن حقيقتها.
- تتميز القيمة العادلة بإعطاء صورة أقرب للواقع من خلال خاصية التوقيت المناسب للمعلومة المحاسبية كونها تعكس آخر تقييم عادل لعناصر القوائم المالية.

[1] محمد الساسي بالنور، مرجع سبق ذكره، ص 68.

[2] رفيق يوسفي، عبد العزيز قتال، **إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية جامعة العربي بن التبسي، تبسة، العدد 03، ص ص 74-75.

الفرع الثالث: أهداف القيمة العادلة

من أهم الأهداف التي سعى القياس المحاسبي إلى تحقيقها وفق القيمة العادلة ما يلي:[1]

- إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية (قائمة المركز المالي)؛
- تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة تعبر عن المركز الاقتصادي لأنه أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛
- تسهل معلومات القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة والتي تستعمل القيمة العادلة؛
- معالجة أي نقص ناتج عن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية؛
- قدرة القيمة العادلة على التنبؤ لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية؛
- تمكين المؤسسة من قياس أدواتها المالية والتزاماتها المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات الداخلية من أجل:
  - ✓ صنع القرارات المناسبة؛
  - ✓ إدارة وقياس المخاطر؛
  - ✓ تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكديسه بالأعمال المختلفة؛

الفرع الرابع: مقومات القيمة العادلة

تقوم القيمة العادلة على عدة مقومات وهي:[2]

- **قيمة يمكن مبادلة الأصل بها:** وتمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل وفق عدة طرق:
  - ✓ القيمة العادلة هي مقدار النقدية وشبه النقدية التي تدفع مقابل الحصول على الأصل نقدا؛
  - ✓ القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناءه مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه، وهذا عند الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى (مماثلة أو غير مماثلة)؛
- **قيمة سداد الالتزام:** وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام.

[1] هيبة طيبش، مرجع سبق ذكره، ص 19.

[2] حاج قويدر قورين، مرجع سبق ذكره، ص 80.

- **وجود عملية تبادل حقيقية:** أي أن القيمة يجب أن تتحدد في ضوء عملية فعلية قد تمت لمبادلة الأصل أو الالتزام وفق طرق المبادلة.
- **أن تكون عملية المبادلة تمت بناءا على إلزام المؤسسة:** وتكون مصادر الإلزام متنوعة مثل: (الحاجة الاضطرارية للمؤسسة، وجود وكيل وحيد الأصل)، وبذلك لا يوجد المؤسسة خيار أمامهما إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به العملية.

المبحث الثاني: محاسبة القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الدولية

اتجهت معايير المحاسبة الدولية نحو المطالبة والتوصية بالعديد من تطبيقات القيمة العادلة في التقارير المالية ولعل أهم الأسباب في إشباع معيار القيمة العادلة هو بسبب النتائج السلبية المترتبة على افتراض ثبات وحدة النقد والمعروف.

أن الاقتصاد العالمي في الحاضر من ميزاته أنه اقتصاد تضخمي والمعلومات المالية الموحدة تفرض وجود لغة مشتركة لضمان درجة عالية من الشفافية وتأمين إمكانية مقارنتها، لذلك كان لا بد من توحيد الأنظمة المحاسبية والتفكير في نظام محاسبي عالمي موحد، وعليه ظهرت المعايير التي تشكل أهم مرجع محاسبي باعتبارها توجه وترشد قرار واضعي الأنظمة المحاسبية والمستثمرين والأطراف الأخرى ذات العلاقة، تصدر مختلف المعايير والمبادئ المحاسبية عن مجموعة من المنظمات واللجان والمجالس المهنية، التي تحظى بقوة الالزام في كثير من الدول، أهمها لجنة المعايير المحاسبية المتعاون عليها والمقبولة قبولا عاما Gaap، مجلس المعايير IASB ولجنة المعايير المحاسبية.

المطلب الأول: المعايير المحاسبية التي تناولت القيمة العادلة

أعيدت تسمية المعايير المحاسبية الدولية لتصبح معرفة باسم " معايير الإبلاغ الدولية" أو معايير التقارير المالية وتم الاعتراف بها في أوروبا سنة 2005، وتم قبولها عامة لاعتبارها مرجع لمختلف المشاكل المحاسبية سواء على الصعيد الدولي أو المحلي، لكن بعد مرور ثلاث سنوات من الاعتراف الأوروبي بشرعيتها عرفت دول أوروبا والعالم بأسره أزمة مالية حانقة، أدت بمختلف الباحثين والمختصين إلى البحث في أسباب وآثار هذه الأزمة حيث اعتبر أن بعض هذه المعايير الدولية المتبعة قبل الأزمة هي السبب الرئيسي في حدوثها.[1]

[1] اسماعيل سبتي، ، **أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2016/2015، ص 123.

الفرع الأول: تعريف عام بالمعايير المحاسبية الدولية

يوجد 28 معيار ساري المفعول بالإضافة إلى 14 معيار دولي للإبلاغ المالي ويعود أصل كلمة معيار(Norme) إلى اللغة اللاتينية والمشتقة من كلمة (Norma)، وهي أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندي.

أما اصطلاحا فترادف استعمال هذه الكلمة مع مفهوم القاعدة أو النموذج أو المثال.

- تعرف المعايير المحاسبية الدولية على أنها: " مجموعة من المقاييس والإرشادات الوضعية المجددة يستند إليها المحاسب في انجاز عمله، من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع".[1]
- كما تعرف كذلك على أنها: " كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية أي أنها كل ما يشكل دليل أو مرجع سواء كانت نصوص تنظيمية أو تشريعية أو توصيات، صادرة عن لجان مؤهلة لتنظيم عمل المحاسبين، من أجل تسهيل إعداد وعرض القوائم المالية".[2]

تعد المجالس واللجان المحاسبية الدولية مختلف التوجيهات الرسمية في شكل معايير محاسبية تحدد من خلالها كيفية تسجيل أنواع العمليات والأحداث والمعلومات التي يجب عرضها في القوائم المالية ومختلف الملاحق المرفقة بها، أو أنها تمثل مجموعة من الأوامر الإلزامية ومجموعة البدائل الممكنة التطبيق في المعالجات المحاسبية لموضوع معين بغية تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ إيجاد إطار نظري وعملي يحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على المستوى الدولي وإصدار مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية تحظى بالقبول العام؛
- ✓ ضمان درجة عالية من الشفافية خاصة في المعاملات والمبادلات المعقدة مثل المحاسبة في مجموعة الشركات وقياس القيم العادلة للأصول والالتزامات؛
- ✓ تساعد وترشد اتخاذ القرار حيث أن المعيار الملائم والمناسب الذي يطبق بشكل دقيق يعطي نتائج أكثر دقة يستند إليها في اتخاذ القرارات المناسبة؛
- ✓ فهم أفضل للمحاسبة وتسهيل مراجعتها وتسهيل توحيد حسابات المجموعة خاصة في شركات متعددة الجنسيات والعابرة للقارات عن طريق تشجيع المحاسبة الالكترونية؛

---

[1] مدني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، 2012، ص 124.

[2] اسماعيل سبتي، مرجع سبق ذكره، ص 124.

- ✓ العمل على زيادة القبول الدولي للأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية، كما تسعى لأن تكون البيانات المالية المقدمة للمستثمرين تعبر وتعكس الواقع الاقتصادي بصورة دقيقة للمجموعة، من خلال سعيها لوضع أساس قياس محاسبي دقيقة وعادلة؛
- ✓ تأمين إمكانية مقارنة للمعلومات المالية(من حيث الزمان والمكان)، فليس هناك أي مقارنة ممكنة إذا كانت المعايير المحاسبية ليست مطبقة ومتطابقة، فهي ضرورة مطلقة للمقارنة خصوصا بالنسبة للمستثمرين في الأسواق المالية؛

الفرع الثاني: امتيازات وانتقادات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

بعد إصلاحات 2000 المطبقة في 2001/04/02 ظهرت معايير التقارير المالية الدولية للإفصاح (للإبلاغ) المالي IFRS بدل من المعايير الدولية المحاسبية IAS، مع بقاء المعايير المحاسبية الدولية سارية المفعول إلى حين يتم تعديل أو إلغاء البعض منها من الاستعمال، وقد تطرقت هذه الإصلاحات كذلك إلى وضع الإطار التصوري المفاهيمي الذي يعتبر حسب مجلس المعايير المحاسبية الدولية " ذلك المستوى المستهدف أو المقصود الذي يحدد أهداف القوائم المالية والمبادئ والفروض المحاسبية ويهتم بمجالات العرض، الاعتراف، القياس، والإفصاح"، ويعتبر ذلك الأساس النظري والإطار المرجعي الذي يحتكم إليه عند الاختلاف في الأمور المحاسبية.

يسعى مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى تنسيق وإحكام نظام نشاطاته عن طريق تقديم إطار مفاهيمي يحتوي على كل التعاريف الضرورية والمبادئ والفروض المحاسبية، بغية الاحتكام إليه عند الاختلاف بالإضافة إلى تفسير ودمج المعايير المحاسبية القديمة مع إصدار معايير التقارير المالية الجديدة والحديثة التي تساير الواقع الاقتصادي الحالي في جميع محالات تطبيقها.

وتتمثل هذه الأخيرة في التالي:[1]

- ✓ كل المؤسسات التجارية، الصناعية، الخدمية وأخرى(البنوك، التأمينات، المختلطة)؛
- ✓ تتعلق بجودة المعلومات المالية والتدقيق وكل ما ينص عليه في الإطار النظري؛
- ✓ عرض البيانات المالية، وتوضيح أساليب تقييم وكل الحسابات والقوائم الفردية أو الموحدة؛

أما مجال عدم تطبيق المعايير الدولية، فليس هناك معايير محاسبية دولية على صعيد مسك الحسابات، مدونة الحسابات، تنظيم المحاسبة، بالإضافة إلى نشاط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

[1] اسماعيل سبتي، مرجع سبق ذكره، ص 126.

حين يتضح وجود عدة امتيازات وعوائق تتعرض لها المعايير المحاسبية الدولية في مختلف مجالات التطبيق أعلاه، والجدول التالي يبين تلك الامتيازات والانتقادات كما يلي:

الجدول رقم(01): امتيازات وانتقادات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

الامتيازات	الانتقادات
– تحديد وقياس الأحداث المالية للمجموعة فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سلبية ودقيقة. – إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا المحاسبة العالمية. – قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشترك للقوائم المالية. – المرونة نتيجة لما تقدمه من حلول وبدائل مختلفة غير إجبارية لأنها ليست بصفة قانونية في الكثير من الدول. – تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين المتمثلة أساسا في القوائم المالية الدقيقة والشفافة. – مواكبة تطورات العولمة. – قابلية القوائم المالية للمقارنة. – التنسيق والتجانس: أي الاعتماد على نفس المعايير والأسس المحاسبية في مختلف الشركات بغض النظر عن جنسياتها. – تلبية المتطلبات القانونية كضمانات للمستثمرين أي أن الكثير من الدول تقوم بفرض قوانينها	– يشكل تطبيق بعض المعايير عبء على الشركات مثل: IAS19 المتعلق بمعاشات الموظفين. – التفاوت في درجة التأهيل العملي والعمل المحاسبي بين مختلف دول العالم يصعب تطبيقها. – الإبقاء على الكثير من البدائل المحاسبية، حيث تنص الكثير من المعايير على وجود بديل مرجعي مثل السياسات المتبعة في تقييم المخزون – عدم إمكانية تطبيق المعايير بالكامل على مستوى كل دول العالم لاختلاف البيئة الاقتصادية والثقافية – يتطلب تطبيق بعض المعايير تعديل القوانين المحلية للدول مما يؤثر على الجانب السياسي للدول مثل IAS12 المتعلق بالضرائب على الدخل – تعدد المفاهيم لذات المصطلح وصعوبة ضبطه مثل مصطلح القيمة العادلة.

المصدر: خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية IFRS /IAS، إثراء للنشر والتوزيع الأردن، ط1، 2008، ص 13.

المطلب الثاني: المعايير المحاسبية المهنية باستخدام القيمة العادلة في مجال القياس والإفصاح غن الأصول الثابتة

قد اهتمت المعايير الدولية والأمريكية بمفهوم القيمة العادلة وكيف يمكن الاستفادة منها لإعادة تقييم الأصول الملموسة وغير الملموسة والاستثمارات وغيرها من البنود المحاسبية كي تضفي على المعلومات المحاسبية خاصية الملائمة لمواكبة التطورات الاقتصادية الحاصلة في النشاط الاقتصادي ومن الجدير بالذكر أنه ليس هناك أي اختلاف ما بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية في المضمون إذ يرى البعض أن المعايير الدولية قد اشتقت من المعايير الأمريكية كون الأخيرة مستنبطة عن الواقع العملي ومن هذه المعايير:

1. **معايير المحاسبية رقم IAS16:** والمتعلق بالأصول الثابتة الملموسة(الممتلكات، التجهيزات المعدات)، وطبق لهذا المعيار فإنه يحق للمؤسسة أن تختار ما بين أسلوب التكلفة أو إعادة التقييم كسياسة محاسبية ويمكن تطبيقها على كل بنوك الأصول الثابتة(الممتلكات والآلات والمعدات) وتعكس قيمة إعادة التقييم القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها مجمع الإهتلاك اللاحق وأية خسارة مجمعة لاحقة ناتجة عن الانخفاض في القيمة، على أن يتم إعادة التقييم على فترات منتظمة وكافية للتأكد من عدم وجود اختلاف جوهري بين التكلفة الدفترية والقيمة العادلة في تاريخ إعداد القوائم المالية، وأنه يجب إضافة الزيادة في القيمة الناتجة عن إعادة التقييم إلى حقوق المساهمين تحت تسمية فائض إعادة التقييم.[1]

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

- الأصول غير المتداولة المصنفة على أن الهدف منها إعادة البيع؛
- إلأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي؛
- الموارد المتجددة المماثلة؛

[1] فلة حمدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 14-15.

[2] جمانة حنظل التميمي، عليه صالح ناصر، **أهمية القيمة العالدة في تقييم الأصول الثابنة-دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة، العراقية-**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، 2015، ص 16

وقد أشار في المعيار رقم 16 العديد من المصطلحات الممكن أن تستخدم في عملية التقييم للأصول الثابتة وهي القيمة العادلة، المبلغ المرحل، الكلفة، القيمة القابلة للاستهلاك، خسائر انخفاض القيمة، ومن أعلاه نلاحظ أنه قد اعتبر المعيار الدولي رقم 16 أن إحدى أدوات إعادة التقييم للأصول الثابتة هي القيمة العادلة والذي عرفها المعيار على أنها: " المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به بين أطراف مطلقة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت".

وقد حدد هذا المعيار أن القيمة العادلة لبنود الأصل الثابتة تعرف القيمة السوقية والتي تقدر عادة لمعرفة الخبراء المتخصصين في التقييم والتثمين، وفي حالة عدم وجود دليل على القيمة السوقية تسبب الطبيعة المتخصصة للأصل أو بسبب ندرة تداوله إلا كجزء من نشاط مستمر.

يتم التقييم على أساس العائد أو الكلفة الاستبدالية بعد خصم مخصص الإهتلاك المتراكم، وإن تكرار إعادة التقييم تعتمد على حدوث تغير في القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة المعاد تقيمها بحيث يصبح الاختلاف بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة جوهريا، وبالتالي فإنه يتم إعادة التقييم سنويا للأصول التي تتسم بحدوث تغيرات هامة وسريعة في قيمتها سنويا، أما باقي الأصول الثابتة الأخرى فقد يكون من الضروري إعادة تقييمها مرة واحدة كل ثلاث أو خمس سنوات وأنه إذا تم إعادة تقييم أحد البنود في مجموعة الأصول الثابتة فإنه يجب إعادة تقييم كل بنود المجموعة التي ينتمي إليها الأصل.

ويمكن تحديد القيمة العادلة لهذه الأصول من خلال الآتي:

- القيمة السوقية التي عادة يتم تحديدها بمعرفة مقيمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهنة.
- القيمة الاستبدالية بعد الإهتلاك عندما لا يكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة لهذه الأصول لأنها نادرا ما تباع.

2. **المعيار الدولي رقم 38:** ويهتم هذا المعيار في قياس الإفصاح عن الأصول غير الملموسة فقد سمح المعيار 38 للشركات أن تختار نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم (القيمة العادلة) كسياسة محاسبية للقياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة وأن القيمة العادلة إما أن تحدد بناءا على سوق نشط أو تحدد بناءا على نموذج إعادة التقييم لبنود الأصول غير الملموسة بذات الطريقة المعتمدة في المعيار الدولي 16 مثل الإفصاح عن القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المعاد تقييمها وكذلك الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيمة العادلة للأصول غير الملموسة وغيرها.

3. **المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 والمتعلق بعرض الأدوات المالية:** يقدم المعيار وصفا للمتطلبات المتعلقة بعرض الأدوات المالية الظاهرة الميزانية، كما يحدد المعيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالميزانية أو خارجها، كما جاء تعريف للقيمة العادلة بالإضافة إلى ما تقدم، ويشير هذا المعيار إلى أن معلومات القيمة العادلة تعتبر مفيدة في العديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية.[1]
4. **المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 المتعلق بالأدوات المالية-الاعتراف والقياس-:** يعتبر هذا المعيار نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي والذي يتج أكثر فأكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والإثبات المحاسبي، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية.

وقد قسم هذا المعيار الأدوات المالية إلى عدة مجموعات:

- المجموعة الأولى: وتتعلق بالأدوات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة، والتي تقوم الشركة بشرائها ويكون الغرض الأساسي من اقتنائها هو تحقيق الموجودات عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة من عملية التقييم في قائمة الدخل في الفترة التي تحدث بها.
- المجموعة الثانية: الأدوات المالية المحتفظ بها لتاريخ استحقاقها، ويجب أن يتم قياسها وإظهارها بالتكلفة المطفأة مطروحا منها أية مخصصات معدة إزاء التدني في قيمتها.
- المجموعة الثالثة: القروض والمدينون الذين أنشأتهم المؤسسة، وتمثل الأدوات المالية التي تنشئها الشركة عن طريق تزويد المقترض بالأموال أو تقديم الخدمات بطريقة مباشرة، ويجب قياس الأدوات المالية في هذه المجموعة بالتكلفة مطروحا منها أية مخصصات معدة من أجل تدني قيمتها.
- المجموعة الرابعة: وتضم الأدوات المالية المتوفرة (الجاهزة) للبيع، وهي التي ليست محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق، ولا المتاجرة بها ولا هي قروض أو مدينون ويجب أن يتم قياسها وتقييمها بالقيمة العادلة مطروحا منها أية مخصصات معدة لقاء تدني قيمتها.[2]

5. **المعيار المحاسبي رقم 40:** يعمل المعيار على وضع المبادئ الخاصة بالمحاسبة عن -الاستثمارات العقارية-، وكذلك تحديد متطلبات الإفصاح عن الكشوف المالية للمؤسسة حول الاستثمارات العقارية

[1] فلة حمدي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2] المرجع السابق، ص ص 15-16.

كما أنه لم يخص صناعة محددة بذاتها، وبذلك فإن تحديد ما إذا كانت الممتلكات تعتبر استثمارات عقارية يعتمد على –استخدام الممتلكات– وليس على أساس نوع المؤسسة التي تحتفظ بهذه الممتلكات كذلك فإن التصنيف ضمن فئة الاستثمارات العقارية، كما يبين هذا المعيار أن القيمة العادلة لاستثمارات العقارية هي السعر الذي يمكن عنده المبادلة بين طرفين على أساس تجاري أي أنه يمكن قياس هذه الاستثمارات بالقيمة العادلة.[1]

6. **المعيار المحاسبي الدولي رقم 41:** يصغ هذا المعيار المعالجة المحاسبية وعرض القوائم المالية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي، وهو موضوع غير موضح في معايير محاسبية دولية أخرى، كما أن النشاط الزراعي هو إدارة التحويل الحيوي للنباتات أو الحيوانات الحية من قبل مؤسسة من أجل الحصول على محصول زراعي أو إلى موجودات حيوية إضافية، وأنه عندما يمكن قياس القيمة العادلة لهذا الأصل الحيوي بموثوقية، يجب على المؤسسة قياسه بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف لقطة البيع المقدرة، في جميع الأحوال يجب على المؤسسة قياس المحصول الزراعي وقت الحصاد بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة، كما يتطلب هذا المعيار تضمين التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصل الحيوي في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ التغير عنها، فإن التغير في الخصائص المادية للحيوان أو النبات الحي الحسن أو يضائل المنافع الاقتصادية للمنشأة بشكل مباشر[2]

7. **معيار الإبلاغ الدولي رقم 07:** يهدف هذا المعيار إلى الطلب من الشركات توفير الإفصاحات في قوائمها المالية وذلك لتمكين مستخدميها من تقييم:

- أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للشركة وأدائها.
- طبيعة ومدن المخاطرة التي تتعرض لها الشركة والناجمة عن الأدوات المالية وكيفية التعامل معها.
- يكمل هذا المعيار كلا من المعيارين 32 و39.[3]

8. **معيار الإبلاغ رقم 09 المتعلق بتصنيف وتقييم الأدوات المالية:** حيث نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية النسخة النهائية لهذا المعيار في 2010/10/28 والذي يختص بتصنيف وتقييم الأصول والخصوم المالية ومن المزمع أن يحل معيار المحاسبي الدولي 39 حسب هذا المعيار فإن الفئة التي

[1] هيبة طيبش، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[2] المرجع السابق.

[3] فلة حمدي، مرجع سبق ذكره، ص 16.

يصنف ضمنها الأصل المالي هي التي تحدد طريقة تقييمه بصفة مستمرة إما على أساس التكلفة المهتلكة أو القيمة العادلة، كما يجب تقييم كل أدوات الأموال الخاصة بالقيمة العادلة، ولقد تم تأجيل تاريخ تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي 09 من 2010/01/01 إلى 2015/01/01.[1]

المطلب الثالث: مستويات ومزايا وعيوب القيمة العادلة

الفرع الأول: مستويات القيمة العادلة:

قبل التطرق إلى مستويات القياس للقيمة العادلة، سوف توضح المدخلات التي على أساسها يتم تصنيف مستويات التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، وتتمثل في المدخلات القابلة للملاحظة التي تقوم على بيانات السوق ويتم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة التي تقوم بإعداد القوائم المالية حيث تعكس الافتراضات التي سوف يستخدمها المشاركون في السوق في تسعير الأصل أو الالتزام، أما الأخرى فتتمثل في المدخلات غير القابلة للملاحظة، والتي تعكس افتراضات المنشأة التي تعد القوائم المالية، بناء على افتراضات المشاركين في السوق التي تقوم على أفضل المعلومات المتاحة في تلك الظروف، ويراعى عند استخدام أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة أن تعظم من استخدام أقصى قدر ممكن من المدخلات القابلة للملاحظة، وأن تقلل لأدنى قدر ممكن من استخدام المدخلات غير القابلة للملاحظة.

كما أوضح المعيار 13 ثلاث مستويات لقياس القيمة العادلة، ويتم تحديد هذه المستويات بالنظر إلى مدخلات القياس كما يلي:[2]

1. **المستوى الأول:** مدخلات المستوى الأول عبارة عن أسعار معلنة (غير معدلة) في السوق النشط للأصول أو الالتزامات المطابقة التي تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس، ويتعين استخدامه دون تعديل لقياس القيمة العادلة حيثما أمكن ويعتمد تحديد مدخلات المستوى الأول على:

- السوق الأصلي للأصل أو الالتزام أو السوق الأكثر ملائمة للأصل أو الالتزام عند غياب السوق الأصلي وما إذا كان بإمكان المنشأة أن تبرم معاملة للأصل أو الالتزام بالسعر المعتمد في ذلك السوق في تاريخ القياس.
- لا يتعين على المنشأة أن تقوم بأي تعديلات لمدخلات المستوى الأول عندما تمتلك عددا كبيرا من الأصول أو الالتزامات المتماثلة (غير المتطابقة) وعلى سبيل المثال ضمانات الديون التي يتم قياسها

[1] فلة حمدي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[2] محمد الساسي بالنور، مرجع سبق ذكره، ص 64_67.

بالقيمة وعندها يكون السعر المعلن في السوق النشط متاحا ولكن لا يمكن الوصول إليه بسهولة لكل أصل أو التزام بشكل منفرد(أي أنه سيكون من الصعب الحصول على معلومات التسعير لكل أصل أو التزام فردي في تاريخ القياس نظرا إلى عدد الأصول والالتزامات الكبيرة التي تملكها المنشأة)، في مثل هذه الحالة يمكن أن تقيس المنشأة القيمة العادلة باستخدام طريقة تسعير بديلة لا تعتمد حصرا على السعر المعلن (مثل تسعير المصفوفة)، غير أن استخدام طريقة تسعير بديلة يؤدي إلى قياس قيمة عادلة مصنف ضمن المستوى الأدنى من تسلسل القيمة العادلة.

- عندما لا يمثل السعر المعلن في السوق النشط القيمة العادلة في تاريخ القياس، وهذا إذا وقعت أحداث هامة(كالمداولات في سوق السمسرة أو الاعلانات)، بعد إغلاق السوق وقبل تاريخ القياس ويتعين على المنشأة وضع وتطبيق سياسة لتحديد تلك الأحداث التي قد تؤثر على قياسات القيمة العادلة ولكن في حالة تم تعديل السعر المعلن للمعلومات الجديدة، فإن التعديل يؤدي إلى قياس قيمة عادلة مصنفة في المستوى الأدنى لتسلسل القيمة العادلة.
- عند قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة باستخدام السعر المعلن للبند المطابق المتداول على أنه أصل في السوق النشط، وإذا كان السعر يحتاج لتعديل للعوامل الخاصة بالبند أو الأصل وإذا لم يكن هناك أي تعديل مطلوب للسعر المعلن للأصل، فإن النتيجة هي قيمة عادلة مصنفة ضمن المستوى الأول من تسلسل القيمة العادلة ولكن أي تعديل للسعر المعلن للأصل يؤدي إلى قياس القيمة العادلة ضمن مستوى أدنى.
- إذا كانت المنشأة تمتلك أصل أو التزام منفرد(بما في ذلك مركز يتضمن عددا كبيرا من الأصول أو الالتزامات المتطابقة مثل امتلاك أدوات مالية)، وكان الأصل أو الالتزام متداولا في السوق النشط فينبغي قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام ضمن المستوى الأول باعتبارها منتج السعر المعلن للأصل أو الالتزام الفردي والكمية التي تحتفظ بها المنشأة، هذا هي الحالة حتى ولو كان حجم التداول اليومي الطبيعي للسوق غير كاف للاستيعاب الكمية المحتفظ بها، وكان هناك احتمالية بأن يؤثر تقديم طلبات بيع المركز في معاملة منفردة على السعر المعلن.

2. **المستوى الثاني:** تتمثل مدخلات المستوى الثاني في كافة المدخلات التي لا تعتبر أسعار معلن عنها والتي يتم تضمينها في المستوى الأول وتكون هذه المدخلات ملحوظة للأصل أو الالتزام إما أن تكون مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

- الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة في الأسواق النشطة؛

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

وتختلف تعديلات مدخلات المستوى الثاني بناءا على العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام مثل حالة الأصل أو موقعه، مدى ارتباط المدخلات بالبنود القابلة للمقارنة مع الأصل أو الالتزام، وكذلك حجم أو مستوى النشاط في السوق الذي تتم ملاحظة المدخلات به، وقد ينتج عن التعديلات الهامة في مدخلات المستوى الثاني أن يصنف مستوى قياس القيمة العادلة في المستوى الثالث، إذ كان التعديل يستخدم مدخلات غير ملحوظة هامة.

3. **المستوى الثالث:** تعتبر مدخلات المستوى الثالث مدخلات غير ملحوظة للأصل أو الالتزام، حيث تستخدم المدخلات غير الملحوظة لقياس القيمة العادلة بمقدار عدم توفر المدخلات الملحوظة مما يسمح بمواقف يكون فيها نشاط السوق ضئيل، هذا إن وجد للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس، ولكن يبقى هدف قياس القيمة العادلة هو ذاته أي سعر البيع في تاريخ القياس من وجهة نظر المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام، وعليه يتعين أن تعكس المدخلات غير الملحوظة الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام لما في ذلك الافتراضات حول المخاطر، والتي تتضمن المخاطر المتأصلة في مدخلات أسلوب التقييم، ولا يمثل القياس الذي لا يتضمن تعديل المخاطر قياس القيمة العادلة إذا لم يشمل المشاركون في السوق، على سبيل المثال قد يكون شمول تعديل المخاطر ضروريا عندما يكون هناك شكوك بخصوص القياس مثال ذلك عندما يكون هناك انخفاض كبير حجم أو مستوى النشاط مقارنة مع نشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام أو أصول والتزامات مماثلة وحددت المنشأة أن سعر المعاملة أو السعر المعلن لا يمثل القيمة العادلة، كما أن عملية تأهيل مستوى تقييم معين يبنى على أساس المستوى الأدنى المدخلات المستعملة في مراحل التقييم(وعلى سبيل المثال إذا تم استعمال ثلاث مدخلات في التقييم طبقا للمستوى الأول ومدخل واحد طبقا للمستوى الثالث، فإن عملية التقييم برمتها تكون في المستوى الثالث).

والشكل أدناه يوضح مستويات التسلسل الهرمي للقيمة العادلة حسب المعيار 13.

الشكل رقم (01): مستويات التسلسل الهرمي للقيمة العادلة حسب المعيار 13 fair vallue

المصدر: محمد الساسي بالنور، مرجع سبق ذكره،

الفرع الثاني: مزايا وعيوب القياس بالقيمة العادلة

حسب النظرة المحاسبية للكثير من المفكرين والمختصين فإن لكل نموذج أو أسلوب قياس محاسبي امتيازات يتميز بها عن غيره وانتقادات موجهة له من مؤيدي النماذج الأخرى، وإن التعرف على خصائص وطبيعة النماذج المتبعة في القياس المحاسبي ومناقشتها وعرض مختلف النقاط المتعلقة بها سواء الإيجابية أو السلبية، هو السبيل الذي يرشدنا فيما إذا كانت طريقة ما ملائمة في القياس أم لا، ونموذج القيمة العادلة بدوره يحتوي امتيازات تأتي لمعالجة نقائص وانتقادات الأساليب السابقة وانتقادات موجهة لمواطن القصور فيها.

1. مزايا القياس بالقيمة العادلة:

بالرجوع إلى أدبيات المحاسبة المتعمقة بالقيمة العادلة وما صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي والعديد من الدراسات التطبيقية، نجد أن الأخذ بالقيمة العادلة كأداة ومنهج للقياس المحاسبي يؤدي إلى تحقيق مجموعة من المزايا منها:[1]

- إن الاعتماد على القيمة العادلة كأساس للتقييم المحاسبي يعتبر متناسق مع هدف معايير المحاسبة الدولية المتمثل في تسهيل اتخاذ قرارات المستثمرين الذين دائما ما يبحثون عن المعلومات الحديثة، وبما أن القيمة العادلة عبارة عن توليفة من التوقعات الأخيرة لمختلف الفاعلين الاقتصاديين، فإنها تعتبر أكثر فائدة من التكلفة التاريخية كونها أكثر واقعية منها.
- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادي وهي الأقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في الحقوق الملكية.
- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال وكما يوفر هذا المدخل مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم القيمة، والربح الاقتصادي للمؤسسة.
- استخدام القيمة العادلة يوفر معلومات محاسبية أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساسا أفضل للتنبؤات بنتائج والتدفقات النقدية، وأيضا تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد.
- أن القيمة العادلة للممتلكات والمنشآت والمعدات تكون أكثر ملائمة لصناع القرار من تلك المقيمة بالتكلفة التاريخية.
- يسمح القياس بالقيمة العادلة بالرقابة الإدارية للمؤسسة فهي توفر قاعدة بيانات للمسيرين تمكنهم من الحساب والمراقبة التي تزيد من حقوق المساهمين.
- تسمح بالمقارنة بين الأصول القابلة للاستبدال خاصة بالنسبة للأدوات المالية، كما تقلل الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة المتداولة للمؤسسات المدرجة.
- تساعد القيمة العادلة في تعزيز مفهوم حوكمة الشركات، لأنه كل ما كان التطبيق الدقيق للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة كل ما أثر ذلك في دعم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والمالية وبالتالي التطبيق الفعال لمبادئ حوكمة الشركات مبدأ الإفصاح والشفافية.

2. عيوب القياس بالقيمة العادلة:

[1] علي بوالزيت وآخرون، **عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة ميدانية لعينة ممن الأكاديميين، والمهنيين–**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 2019، ص 58–59.

رغم كل الإيجابيات المذكورة أعلاه ورغم التأييد الكبير الذي تلقاه محاسبة القيمة العادلة وتصدرها معظم معايير المحاسبة الصادرة حديثا، إلا أنها لا تخلو من القصور في بعض جوانبها، حيث وحسب منتقديها يعاب عليها ما يلي:[1]

- إن الاعتماد على القيمة العادلة قد يمنح العديد من الإمكانيات للتلاعب مما قد ينقص من موضوعية المعلومات المحاسبية، وهذا ما إذا تم تحديدها من خلال نموذج تقييم، حيث يمكن للشركات بتوجيه التقييم نحو الوجهة المرغوب فيها لكونها تتمتع ببعض حرية التصرف في اختيار نموذج التقييم المعلمات.
- إن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة كبنود في قائمة الدخل أو في قائمة التغيير في حقوق الملكية دون أن تتم عمليات تبادل فعلية بين الشركة وأطراف خارجية عنها، قد يفتح بابا للتلاعب في الإيرادات.
- إن التقييم على أساس القيمة العادلة يتطلب وجود أسواق تسعير الأصول التي توفر هذه القيم، ولكن الغالبية العظمى من البلدان لا تتوفر لديها أسواق نشطة لتوفير البيانات الضرورية التي يمكن بها إعادة تقييم العديد من الأصول بشكل موثوق، ما يسمح بالشركات إلى استخدام أساليب لتحديدها كأسلوب خصم التدفقات النقدية المتوقعة أو تقديرات مستندة إلى أسعار الأصول المماثلة والتي قد تؤدي إلى نتائج، قد يجادل البعض على أنها غير قابلة للمقارنة مع تلك الموجودة في بلدان أخرى حيث توجد أسواق كافية لتقييم مثل هذه الأصول مباشرة.
- من أهم الأمور السلبية في تطبيق منهج القيمة العادلة في القياس والاعتراف والإفصاح هو أن تصنيف الأدوات المالية ضمن المجموعات التي ينص عليها المعيار وهي تصنيف لا تحكمه قيود محددة سوى توجهات الإدارة نفسها فيما يتعلق بالغاية التي تستخدم تلك الأدوات لأجلها، وبالتالي فإن ذلك يعطى الإدارة مجالا جيدا للتلاعب والتضليل إن أرادت ذلك، كأن تصنف بعض الأدوات المالية ضمن الأدوات المحتفظ بها إلى حين الاستحقاق وذلك لإظهارها بقيمة التكلفة، علما بأن نية الإدارة تكون مبنية بالاحتفاظ بها لغايات المتاجرة، وبالتالي تستطيع إبعادها عن القيمة العادلة واستخدامها لغايات التحوط ضد مخاطر مستقبلية.

[1] بوالزيت علي، مرجع سبق ذكره، ص 59.

- زيادة التكاليف وخاصة بالنسبة إلى الشركات الصغيرة مما يفقدها الفائدة من تطبيقها بالإضافة إلى عدم توفر الكفاءات القادر على تطبيق المحاسبة على أساس مفهوم القيمة العادلة في مثل هذه الشركات.
- يتطلب إعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية.
- اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة في أغلب الأحيان نهاية السنة المالية فالواقع يبين تذبذب كبير في المستوى العام للأسعار من يوم لآخر، فالقوائم المالية في نهاية السنة قد تتغير بشكل مهم بعد أسبوع واحد من إصدارها، وهذا قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات على معلومات غير ملائمة.
- عند استخدام التقييم بالقيمة العادلة قد تضطر المؤسسة إلى الإفصاح عن معلومات حول النماذج والأنظمة الداخلية المستخدمة في التقييم، هذه المعلومات قد تكون مفيدة بالنسبة للمنافسين.

المبحث الثالث: واقع القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

نظرا لاستبدال النهج الاقتصادي منه اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق ومحاولة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة العالمية، ولتجاوز نقائص المخطط الوطني للمحاسبة قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية.

المطلب الأول: القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

الفرع الأول: البيئة المحاسبية الجزائرية

تمثل المحاسبة بشكل عام نظاما متكاملا وشاملا للمعلومات في أية منظمة أعمال تؤثر فيها وتتأثر بها وبذلك فإن التغيرات التي تطرأ على محيط المحاسبة ستؤثر بالضرورة على المحاسبة كنظام للمعلومات، ولقد تم تقسيم العوامل التي تكون بيئة المحاسبة إلى:[1]

1. التعليم المحاسبي:

يحتل التعليم المحاسبي مكانة كبيرة إلى جانب العديد من الاختصاص الأخرى، وتكمن أهمية هذه المكانة للحاجة الماسة المستمرة والدائمة إلى التطبيق المحاسبي في أية دولة من الدول، وبذلك لا بد من

[1] سليمان بلعور، بوحفص بن أودينة، **صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات جامعة غرداية، العدد2، 2017، ص ص 731-733.

تصنيف العمل المحاسبي كنظام متكامل يتكون من مجموعة من العناصر المرتبطة التي تسعى إلى تخريج كوادر مهيئة وفق أسس علمية، إضافة إلى ضرورة توافر القدرة الشخصية في الحكم على الكثير من الأمور التي تهتم بها المحاسبة.

2. النظام المحاسبي المالي:

حسب المادة الثالثة من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقييمها، وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونتائجه ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

يشمل النظام المحاسبي المالي إطار تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبة، ومدونة تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبة العامة المعترف بها، يبرز المفاهيم ويحدد المبادئ والقواعد التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، وبذلك يكون قاعدة مهمة تعتمد عليها المحاسبة، التي تخضع لنظام شامل يسمح بتوضيح كل الأمور المتعلقة يمسك المحاسبة، وأخذ الحسابات وتسجيل العمليات فيها.

يقوم النظام المحاسبي على 4 ركائز أساسية جديدة هي:

- ✓ اعتماد النماذج الدولية التي تقرب التطبيق المحاسبي الجزائري مع التطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بسير مع قاعدة تصورية أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة.
- ✓ إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيير التطبيق المحاسبي لا سيما تسجيل المعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحصه الحسابات.

ومن خصائص النظام المحاسبي المالي:[1]

- ✓ أولوية الواقع الاقتصادي عن الطبيعة القانونية؛
- ✓ طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم مثل القيمة العادلة؛
- ✓ مفاهيم جديدة الأعباء والنواتج أو الإيرادات تغير طرق الاستهلاك والمؤونات مثلا:
  - إضفاء الصيغة المالية على المحاسبة وهذا ما يظهر خاصة في مخرجات النظام بشكل تقديم القوائم المالية.

[1] فلة حمدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 37-38.

- إدراج الاستثمارات المالية ضمن المثبتات بين ما كانت في المخطط المحاسبي الوطني ضمن الحقوق التخلي عن قاعدة عدم المساس بالميزانية الافتتاحية.

ونتطرق أيضا لبعض المزايا الأخرى للنظام المحاسبي المالي منها:

- ✓ تعيين قواعد إعداد القوائم المالية وطبيعتها وفق المعايير الدولية؛
- ✓ العمل على ترسيخ الحكم الراشد في المؤسسات؛
- ✓ التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- ✓ المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبة التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- ✓ نشر معلومات كافية وصحيحة، تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- ✓ المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق المالي؛
- ✓ المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية؛

أما بالنسبة للنقاط المستحدثة بالنسبة لمحتويات النظام المحاسبي المالي الجزائري فهي:[1]

- ✓ الكيانات الصغيرة يمكن لها أن تملك محاسبة مالية مبسطة وتحديد المعايير التي تصنف هذه الكيانات من رأسمال وعدد المستخدمين من هذا بالنسبة للتعريف ومجال التطبيق؛
- ✓ تحديد الإطار التصوري بالمبادئ المحاسبة بدقة، وفق للمادة 06 من القانون 11/07 وهذا يعتبر جديد بالمقارنة مع المخطط الوطني المحاسبي، ويمثل دليل لإعداد معايير المحاسبة واختيار الطريقة المثلى المحاسبية عندما لا تعالج المعايير تلك الحالة، وتحديد عمل المعايير بدقة وفق المادة 08 من القانون 11/07؛
- ✓ إن الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة من المحاور الجديدة التي نص عليها القانون 11/07 في المادة 34 منه، وهذا استجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة الأجنبية؛
- ✓ يقر النظام المحاسبي المالي منح استثناء لقاعدة "ثبات الطرق" في حالتين:
  - تغير مفروض في إطار نص قانوني جديد مثل القانون 11/07.

[1] فلة حمدي، نفس المرجع السابق، ص ص 38-39.

- عندما يهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية مثل: حالة إعادة التقييم.

✓ التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية أو المتوقعة؛

✓ إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة؛

3. المنظمات المهنية المحاسبية:

بدأ تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في سنة 1969 بأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، وقد شهدت تطورا تدريجيا بسبب احتكار الدول لعوامل الإنتاج، إلى صدور رقم 01/88، المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية حيث حرر هذا القانون المؤسسات العمومية من كل القيود الإدارية المتأتية من التبعية التي كانت مطابقة في الماضي، ويشرف على مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر مجموعة من المنظمات المهنية نذكرها:[1]

✓ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين؛

✓ مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة؛

✓ المجلس الوطني للمحاسبة؛

وتشهد علاقة المهنيين بعضهم ببعض توترا حادا بسبب الصراعات الناتجة بين أصحاب المصالح خاصة في الفترة التي تشكلت فيها المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات التي تزامنت مع برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي نتج عنه استقلالية المؤسسات، من الأسباب الرئيسية التي ولدت هذه الصراعات هو احتكار مجموعة من المهنيين لأهم الأعمال المحاسبية المتمثلة في:[2]

✓ محافظة الحسابات للمؤسسة الوطنية الاستراتيجية كسوناطراك وفروعها، الخطوط الجوية الجزائرية، الشركة الوطنية للغاز والكهرباء...إلخ؛

✓ محافظة الحسابات للمؤسسات المالية والمصرفية وشركات التأمين؛

✓ محافظة الحسابات للشركات الأجنبية بمختلف قطاعاتها؛

الفرع الثاني: القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي:

ساهمت الجزائر في الفترة الأخيرة إلى إجراء تعديلات للنظام المحاسبي الساري في الوطن بشكل يتجاوب فيه مع متطلبات الحياة الاقتصادية الجديدة، باعتبار أن المخطط المحاسبي الوطني السابق وجد

---

[1] الأخضر القليطي، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير جامعة باتنة 2009، ص ص 89-90.

[2] جليلة زوهري، **أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ورقلة، العدد 4، 2015، ص ص 66-67.

لتحقيق هدف قانوني جبائي تحت راية النظام الاشتراكي، لكنه اليوم أصبح يعاني من عدة نقائص قللت من إمكانيته وفعاليته الوطنية المحلية والدولية الأجنبية.[1]

وقام النظام المحاسبي بتبني نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها" بالقيمة الحقيقية"، حيث أشار إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول " قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات" وعرفها في الملحق الثالث على أنها" المبلغ الذي يمكن أين يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية الحسابات بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية".[2]

وقد عين النظام المحاسبي المالي أحد المقومات التي ترتكز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة والتي أوجب توافر فيها الشروط الآتية:

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

وحدد النظام المحاسبي المالي بعض العناصر المقاسة بالقيمة العادلة إلا أنه تجدر الإشارة إلى أن هناك ما يقابلها في معايير المحاسبة الدولية من أهمها نجد:

1. التقييم بالقيمة العادلة للبعض العناصر أو البنود:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي طرق التقييم أو إعادة التقييم بالقيمة العادلة في الفصل الثاني من القرار الصادر في 26 جويلية 2008، والمتعلق بتحديد طرق التقييم والتسجيل المحاسبي وتظهر الحالات التالية:

- حالة عقارات التوظيف، بعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا ماديا يمكن استخدام طريقة القيمة العادلة في إعادة تقييم كافة عقارات التوظيف، إلا أنها ليست الطريقة الوحيدة بل هناك طريقة التكلفة(البند 120-17-2008) وعلى الكيان استخدام إحداها ونلاحظ أن النظام المحاسبي المالي جاء متوافق مع معايير المحاسبة الدولية في هذا الجانب، خاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 (IAS40).

[1] سليمان بلعور، مرجع سبق ذكره، ص 734.

[2] فارس بن يدير، محمد زرقون، **واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية جامعة ورقلة العدد 4، 2016، ص 07.

- حالة الأراضي والمباني القيمة العادلة للأراضي والمباني تكون عادة قيمتها السوقية محددة على أساس تقديرات يقوم بها خبراء لتقييم مؤهلون.
- حالة الأصول البيولوجية: يتم تقييم أصل بيولوجي عند الاعتراف الأولي به، أو عند إقفال بقيمته العادلة منقوص منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، أما إذا لم يكن في المقدور التقييم بالقيمة فإنه يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بكلفة منقوصا منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة (البند 121-21-2008).
- حالة تدهور أو تدني قيمة الأصول: فقبل تبني النظام المحاسبي المالي لم يكن من الممكن إعادة تقييم الأصول أو التثبيتات دوريا أو سنويا، لكن بتطبيقه أصبحت المؤسسات الاقتصادية مضطرة إلى إعادة تقييم أصولها لقيمتها العادلة، وتسجيل خسائر القيمة في دفاترها المحاسبية، ومن هذا الجانب تجد أن النظام المحاسبي المالي قد تأثر بشكل واضح بمعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما يمكن تلخيصه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (02): ملخص عن التقييم بالقيمة العادلة الخاص ببعض عناصر والبنود من خلال SCF وما يقابلها في المعايير المحاسبية الدولية.

العناصر	أسلوب القياس	العنصر المقاس من خلال معايير المحاسبة الدولية
عقارات التوظيف	القيمة العادلة إذا كانت أكثر صدق وإلا فطريقة التكلفة.	IAS40
الأراضي والمباني	عند إعادة التقييم يأخذ بالقيمة السوقية والتي تعتبر قيمتها العادلة	IAS16
معدات النقل		
الآلات		
الأصول البيولوجية	الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة، كما هو الشأن عند عملية إعادة التقييم.	IAS41
تدهور أوتدني قيمة الأصول	عند إعادة تقييم الأصول يتم الاعتماد على قيمتها العادلة	IAS36
الأدوات المالية	يتم الاعتراف الأولي بالتكلفة أو القيمة العادلة، كما يتم إعادة تقييمها بقيمتها العادلة في نهاية كل دورة مالية	IAS32 IAS39

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مدونة الحسابات

كما يجب الإشارة أن النظام المحاسبي لم يقتصر على هذه البنود في استخدامه الأسلوب القيمة العادلة، ومثال على ذلك حالة اندماج الأعمال وكذا تجميع المؤسسات وغيرها من الحالات.

2. التقييم بالقيمة العادلة والأدوات المالية:

نجد أن النظام المحاسبي المالي قد اعتمد على الكثير من الجوانب المتعلقة بمحاسبة الأدوات المالية التي أتت تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 39، ويلاحظ ذلك جليا انطلاقا من الاعتراف المبدئي(التسجيل المحاسبي الأولي)، تصنف الأدوات المالية حيث هي أربعة أصناف:

- أوراق مالية محتفظ بها لغرض إجراء الصفقات (أغراض المتاجرة)؛
- أوراق مالية محتفظ بها لغرض البيع؛
- ديون وقروض؛
- أوراق مالية محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق؛

وحتى بالنسبة لعملية إعادة التقييم التي تظهر من خلالها أسلوب القيمة العادلة لصورة واضحة لكنها دائما تستجيب لمتطلبات المعيار، كما أن الأدوات المالية المشتقة التي تم شراءها لغرض المضاربة وكذا الأدوات التغطية (أو التحوط)، فإنها لم تخرج عن المعيار المحاسبي المالي الدولي رقم 39، رغم أن النظام المحاسبي لم يقدم تفصل أكثر كما هو الشأن بالنسبة إلى المعيار، إلا أن قدم لنا محاسبة عن الأصول و الخصوم المالية، ومن خلال الجدول التالي يمكن تقديم نبذة عن هذا النوع من المحاسبة.

الجدول رقم(03): ملخص للمعالجة المحاسبية للأصول المالية عند إقفال الدورة المالية.

فئات الأصول المالية	المعالجة المحاسبية عند إقفال الدورة	أثر إعادة التقييم
سندات المساهمة (إذا كانت لا تشكل مجالا للعملية إعداد القوائم المالية الموحدة، وكانت نية الإدارة احتمال التنازل عنها)	القيمة العادلة	من خلال الأموال الخاصة
القروض والديون	التكلفة المهتلكة	في قائمة حساب النتائج
السندات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق	التكلفة المهتلكة	في قائمة حساب النتائج
سندات المثبتة للنشاط الحافظة	القيمة العادلة	من خلال الأموال الخاصة
السندات المحتفظ بها لغاية إجراء الصفقات(القيم المنقولة للتوظيف وكذا المشتقات المالية)	القيمة العادلة	في قائمة حساب النتائج

المصدر: تم إعداده بناءا على محتوى مدونة الحسابات للنظام المالي

3. أهم معوقات التقييم بالقيمة العادلة من خلال النظام المحاسبي المالي:

إن التقييم بالقيمة العادلة أهم ما جاءت به المرجعيات المحاسبية على المستوى الدولي، لكن ما يميز المعايير المحاسبية الدولية أنها مستمرة التغير وقت المستجدات المحاسبية ونلاحق الدورات الاقتصادية، فهي تؤثر وتتأثر لكن في المقابل نجد أن النظام المحاسبي المالي بقي جامدا منذ بداية التطبيق في 01 جانفي 2010 ويعود ذلك لمجموعة من الأسباب من أهمها:

- عدم استبانة بدورات تكوينية لفائدة المحاسبين والمراجعين فيما يتعلق بمعايير محاسبية دولية.

- صعوبات تطبيق النظام المحاسبي وخاصة الغموض الذي اكتنف أسلوب القيمة العادلة، فالكثير من المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق عاجزا أمام تطبيق هذا الأسلوب.
- عدم توفر الوسائل والإمكانات المناسبة لتسهيل تدفق المعطيات المناسبة لإدخالها واستعمالها في عملية القياس من خلال أسلوب القيمة العادلة.
- الجمود الذي يختلي النظام المحاسبي المالي وعدم مرونة ومواكبته لمستجدات معايير المحاسبة الدولية تركه بعيدا عن مستحدثات أسلوب القيمة العادلة خاصة بعد بداية سريان معيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13.
- تتميز البيئة الجزائرية بوجود الأسواق غير النشطة، لاسيما بورصة الجزائر التي تعتبر سوق تداول الأوراق المالية وبالتالي إعطاء المعلومات، ويجدر بالتذكير أن التوجهات العالمية بما فيها المعايير الدولية أو المحلية تتجه نحو المزيد من تطبيق هذا الأسلوب، فهو كما يؤكدون عليه يعكس بقوة الواقع الاقتصادي، رغم تزامن اتهامه من قبل العديد من الهيئات والباحثين في الحقل المحاسبي أنه من أهم أسباب الأزمة المالية العالمية التي هزت أركان اقتصاديات الدول منذ منتصف عام 2007 ولازالت تداعياتها حتى الآن.

مما سبق يلاحظ أن المشرع الجزائري المحاسبي لم يخرج عن دائرة المفاهيم التي جاءت بها المعايير المحاسبة الدولية لاسيما المعايير، 39، 40، 41، لكن يؤخذ عليه تفصيله لهذه المفاهيم كما يسجل له أيضا دعوته للرجوع للتكلفة التاريخية كلما كان القياس وفق القيمة العادلة متعذرا، وهو ما يفسر ضمنيا على أنه إقرار لصعوبة تطبيق القيمة العادلة مبدئيا.

المطلب الثاني: صعوبات تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

إن التطور المحاسبي الدولي كانت ناتجا عن عولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة مما جعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وتطبيق هذه الأخيرة أصبح ضرورة لفرضها الأوضاع الاقتصادية عند إعداد القوائم المالية، وتعاني المؤسسات الجزائرية من غياب ممثليها عن مسارات التوحيد المحاسبي، والذي يعتبر الموضوع الرئيسي للمعايير المحاسبية والمعنى الأول بتطبيقها، خاصة ممثلي المؤسسات الاقتصادية من القطاع الخاص التي أصبح عددها في تزايد مستمر بالإضافة إلى ذلك يعد وقد يؤثر على أدائها، كما أن بعض العناصر في النظام يتم معالجتها بطريقة

مماثلة، لما هو موجود في المعايير المحاسبية الدولية بالمقابل نجد مصلحة البحث والتطوير في المؤسسة الجزائرية لا تتميز بنفس الفعالية التي تحظى بها المؤسسات الأجنبية.

يواجه تطبيق القيمة العادلة العديد من العوائق والصعوبات تتعلق بالبيئة المحاسبية الجزائرية نذكرها في النقاط التالية:[1]

- **عدم توفر سوق مالي:** إن غياب السوق المالي الفعال من أصعب التحديات التي تكن عائقا أمام تطبيق القياس وفق القيمة العادلة، باعتباره أفضل مصدر للحصول على القيم العادلة والدقيقة وبالرجوع إلى السوق المالي الجزائري أو بورصة الجزائر نجدها تتضمن على 5 مؤسسات متعاملة فيه فقط، ومعظم هذه المؤسسات هي مؤسسات عمومية، ففي هذه الحالة من الصعب جدا الحديث عن سوق ذات كفاءة أو سوق نشطة حيث تكاد تنعدم التعاملات فيه، مما يعني كذلك تغيب لمفهوم القيمة العادلة وهذا يطرح التساؤل عن سبب عزوف الشركات الخاصة عن الدخول إلى البورصة وعن الميكانيزمات الواجب اتخاذها لتفعيل هذه السوق.
- **عدم فعالية وديناميكية البنوك التجارية في البورصة:** يقر جميع الخبراء الاقتصاديين والأجانب أن البنوك الجزائرية تعاني من انحطاط كبير لا يرقى إلى مستوى العالمية، ويقر الجميع أن الجزائر لا تمتلك بنوك بل صناديق يتم فيها إيداع الأموال، وهذا بسبب ضعف المنتجات الوطنية المالية وعدم كفاءة في السوق المالي، وضعف الخدمات المقدمة من طرفها مما أدى إلى فقدان الثقة من المتعاملين سواء المحليين أو الأجانب، وباعتبار أن البنوك هي الركائز الأساسية في السوق المالية فإن ضعفها يؤثر مباشرة على السوق المالي.[2]
- **صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية:** إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات التي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمتها السوقية.
- **عدم جاهزية البنوك التجارية الجزائرية:** رغم الضمانات الصادرة من الحكومة لمختلف الشركات وحول إيجابيات تطبيق النظام المحاسبي المالي، ولاسيما تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية

---

[1] موسى بن التاج، **أثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية– دراسة ميدانية لعينة من المهنيين بولاية ورقة سنة 2018–**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017–2018، ص 7.

[2] علي بوالزيت وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 61.

الجزائرية حيث صرح الخبراء في المالية والمحاسبة في تصريح لهم أن الحكومة تسرعت كثيرا في تطبيق النظام الجديد الذي دخل حيز التطبيق سنة 2010 بدون بناء وخلق جو مناسب لهذا النظام المعقد والذي تطلب 5 سنوات كاملة داخل الاتحاد الأوروبي بداية 2007 بعد الإعلان عنه سنة 2002 على الرغم من التطور والإمكانيات والخبرات المتوفرة عليها الاقتصاد الأوروبي المنظم والمهيكل بشكل سليم وقوي بالمقارنة مع الوضع الصعب الذي تعيشه المؤسسة الجزائرية وخاصة منها البنوك التجارية التي لا تزال غير قادرة على نشر محاسبتها بشكل دقيق وشفاف خاصة فيما يتعلق بالإفصاح والقياس.

- **تحفظ البنوك التجارية في تقديم المعلومات**: إن الـمعايير الدولية المحاسبية تتطلب مستوى عالي من الإفصاح والشفافية في نشر المعلومات، بحيث أن أي معلومة ضرورية لاتخاذ قرار الاستثمار يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية بينما غالبية البنوك التجارية الجزائرية اعتادت على السرية والتحفظ والحساسية في نشر المعلومات.
- **عدم ترابط تبني النظام المحاسبي المالي بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى:** فإذا أخذنا كمثال على ذلك تسجيل قروض الإيجار التمويلي في التثبيتات وإدراج مبلغ قسط الإهتلاكات المتعلقة بالأصل الذي تم استئجاره ضمن أعباء الدورة كما هو معمول به في مضامين النظام المحاسبي المالي بينما يلاحظ في التشريعات الضريبية المعمول بها حاليا أنها تسمح المؤسسات بإدراج مبلغ قسط الإهتلاكات الأصول التي تعود ملكيتها للمؤسسة فقط، كما أن القانون التجاري الجزائري من بنوده المتعلقة بإجراء عملية تصفية المؤسسة أو الشركة إذا فقدت 75% من رأسمالها الاجتماعي، بينما في النظام المحاسبي المالي يعتبر هذا الأمر وضعا جانبا لاعتبار أن رأس مالها الاجتماعي عبارة عن مبلغ الفارق بين مبالغ مجموع الأصول الجارية والغير جارية ومبالغ مجموع الخصوم الجارية والغير الجارية، بينما الأهمية تكمن في أن لا تقع المؤسسة أو الشركة في خطر العجز عن تسديد ديونها وأنها قادرة على ممارسة نشاطها حتى ولو كان مبلغ رأسمالها معدوم.
- **غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني:** إن تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة يفضل توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، إلا أن الواقع العملي الاقتصادي في الجزائر بين

وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية ناهيك عن عدم توفرها أحيانا.[1]

- **تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي:** يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه كحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الإهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.
- **غياب ضوابط أخلاقيات المهنة المحاسبية:** من أهم شروط الحصول على القيمة العادلة أن يكون المهني أو الخبير عادلا ونزيها ويقيم بشفافية ومصداقية، حيث تعتبر هذه الأخيرة من المبادئ المحاسبية التي نصت عليها المنظمات المحاسبية الدولية، في حين نجد الممارسة المهنية للمحاسبة في الجزائر قد انتابها مجموعة من الخروقات والمساس بأخلاقياتها مثل:[2]
  - ✓ عدم الالتزام بالشروط المهنية والأخلاقية عند منح بعض الشهادات أو الدرجات المهنية؛
  - ✓ التلاعب في بعض حسابات الميزانية بهدف تخفيض الوعاء الضريبي؛
  - ✓ غياب الأخلاقيات المهنية اتجاه المتدربين، فبعض خبراء المحاسبة في الجزائر لا يسهرون على تدريب هؤلاء المتربصين بشكل صحيح؛
- **عدم مراعاة المعايير المحاسبية الدولية لخصوصيات الدول النامية:** تهيمن الدول المتقدمة على مجلس المعايير الدولية المحاسبية، وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، حيث تلعبان دورا كبيرا في تحديد سياسات المجلس من خلال تقارب معايير المجلس مع المعايير البريطانية والأمريكية المستمدة من نموذج التوحيد الأتتلوسوكسوني وهو ما يظهر التأثير البارز لهذين البلدين على معايير المجلس، ويجعل من هذا الأخير في غالب الأحيان يصدر معايير محاسبية وفق البيئة الاقتصادية لهما، وبالتالي فالمجلس لا يأخذ بعين الاعتبار خصوصية اقتصاديات الدول النامية ومن بينها الجزائر عند إصداره للمعايير المحاسبية.
- **بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين**: فمازالت المقررات المحاسبية لم تتغير وطرق التدريب يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد والتي تقوي

[1] موسى بن التاج، مرجع سبق ذكره، ص ص 6-7.

[2] علي بوالزيت وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 61.

الاستذكار على حساب الإيداع، وهذا راجع أساسا لغياب الوعي المحاسبي وتنوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليس علما قائما بذاته.

- **نقص التأهيل والتكوين قبل وبعد تطبيق النظام المحاسبي المالي:** حسب التصريحات التي قدمها السيد حمدي رئيس المصف السابق للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين فإن أغلب المهنيين في المحاسبة غير قادرين على اعتماد النظام المحاسبي المالي، واستمر هذا النقص في التكوين والتأطير بموضوع المعايير المحاسبية بالجزائر بشكل واضح.
- **التعود على الممارسة المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني:** صعوبة تغيير العادات والأعراف المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني والذي دام التعامل به لعدة سنين، والتي قد تحتاج إلى وقت طويل لذلك، ونظرا للتغيرات التي ستحدث على مستوى المبادئ المحاسبية وطرق التقييم والمعالجات المحاسبية وهو ما يتطلب إلى مدة تحضيرية طويلة وتكوين شامل وعلى المستويات.

المطلب الثالث: الطرق المستخدمة في قياس القيمة العادلة وشروط تطبيقها

الفرع الأول: الطرق المستخدمة في قياس القيمة العادلة

يمثل أسلوب القيمة العادلة بعدة طرق يمكن استخدامها تحت مفاهيم مختلفة رغم أنها تختلف في طرق الاحتساب إلا أنها تتقارب مع النتائج وإن أهم هذه المفاهيم ما يلي:

1. **تكلفة الاستبدال:** تمثل القدر من النقدية (أو ما يعادلها) الذي يمكن أن تتحمله المنشأة لو قامت بإعادة شراء ما تمتلكه من أصول في الوقت الحالي، أو فيما يمكن أن يتوفر للمنشأة من نقدية عند تحملها بالتزام من الالتزامات في الوقت الحالي.
2. **القيمة السوقية الجارية:** تتمثل في ذلك العدد من النقدية (أو ما يعادلها) التي يمكن أن تحصل عليها المنشأة فيما لو أنها قامت ببيع ما هو متوفر لديها من موجودات في الوقت الحالي، ويفترض أن تعكس هذه القيمة ظروف السوق السائدة وقت التغيير مما يوفر إمكانية المقارنة بين قيمة الموجودات التي تم اقتناؤها والحصول عليها في أوقات مختلفة.
3. **صافي القيمة الحالية القابلة للتحقق:** تتمثل في النقدية الصافية التي ينتظر الحصول عليها أو سدادها بعد خصم التكاليف اللازمة لتحويل أحد الموجودات أو أحد المطلوبات إلى نقدية، وتمثل بشكل عام صافي سعر البيع الجاري الأصلي.

4. **القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة:** تقوم عل تقدير التدفقات المستقبلية حسب الفترات الزمنية باستخدام معدل الخصم المناسب، وتعتبر هذه الطريقة هي الأساس في إثبات عناصر البنود المدنية والدائنة طويلة الأجل باستخدام معامل الخصم الذي يمثل معدل الفائدة في تاريخ القياس الذي يشير إليه الاقتصاديون بتكلفة الفرصة البديلة.[1]

الفرع الثاني: شروط تطبيق القيمة العادلة

هناك مجموعة من الشروط لابد من توفرها حتى يمكن تطبيق القيمة العادلة:[2]

1. وجود سوق نشط لبورصة الأوراق المالية، وإذ لم يكن هناك سوق نشطا للأداة المالية يتم تحديد القيمة العادلة باستخدام أسلوب ملائم يعتمد على معاملات السوق المحلية؛
2. توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة؛
3. توفر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارات الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة، وذلك للأخذ بروح المعيار وليس بنصه المجرد فقط؛
4. أن تتم العملية التبادلية بحرية تامة ومن دون ضغوط وأن لا تكون هناك ظروف غير طبيعية مثل التصفية والإفلاس؛
5. أن تتم الصفقة بين أطراف ذوي علاقة ومستقلين وكلاهما يعمل للحصول على أكبر منفعة؛

الفرع الثالث: مقومات القيمة العادلة

من خلال تعريف القيمة العادلة سابقا نجدها تقوم على مجموعة من المقومات وهي:[3]

1. وجود موضوع للتبادل: أي أن القيمة العادلة يجب أن تتحد في ضوء عملية فعلية قد تمت لمبادلة الأصل أو الالتزام وفق طرق المبادلة.
2. وجود طرفي عملية التبادل (العرض والطلب) وتمتعهما بالإرادة الحرة في إجراء التبادل.
3. المام طرفي عملية التبادل بجميع الحقائق المرتبطة بهذه العملية.

---

[1] نبيل بوفليح، سحنون بونعجة، **محاسبة شركات التأمين من منظور معايير المحاسبة الدولية، مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية للواقع العملي وآفاق التطبيق**، جامعة الشلف، يومي 3-4 ديسمبر 2012، ص 10.

[2] منصور فيحان دعسان المطيري، **مدى التزام البنوك التجارية الكويتية في تطبيق معايير القيمة العادلة على الموجودات والمطلوبات المالية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، المملكة العربية السعودية، 2011، ص 16.

[3] فلة حمدي، نجلاء نيلي، **استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات**، مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012، ص 10.

4. تمتع البيئة الاقتصادية المحيطة بطرفي عملية التبادل بالاستقرار النسبي.

5. تمثل القيمة العادلة لأحد القيمتين:

– قيمة سداد الالتزام: وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام؛

– قيمة يمكن مبادلة الأصل بها: تمثل القيمة التي تمكن المنشأة من الحصول على الأصول، وتتعدد طرق الحصول على الأصول؛

ويمكن التعرف عليها باختصار فيما يلي:

أ. الحصول على الأصل نقدا وتكون القيمة العادلة ما يدفع مقابل الحصول على الأصل من نقدية وشبه النقدية.

ب. الحصول على أصل مقابل أصول أخرى سواء كانت مماثلة أو غير مماثلة وتكون القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناؤه مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه.

ج. إطفاء الالتزام مقابل إصدار أسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم أو حقوق الملكية الأخرى المصدرة.

الفرع الرابع: مجالات تطبيق محاسبة القيمة العادلة

تتمثل مجالات تطبيق محاسبة القيمة العادلة فيما يلي:[1]

1. **الأدوات المالية:** حسب المعيار الدولي المحاسبي رقم 39 المتعلق بقياس الأدوات المالية: فإن الأدوات المالية للمقاسة بالقيمة العادلة تتمثل فيما يلي:

– **الأصول المالية المتاحة للبيع:** هي أصول مالية لا تستطيع المؤسسة بيعها في الأجل القصير وهي ليست قروض وحسابات مدينة، ولا استثمارات محتفظ بها حتى الاستحقاق أو أصول مالية محتفظ بها للمتاجرة.

– **الأصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة:** وهي الأصول المالية مقتناة لغرض تحقيق ربح في الأجل القصير، حيث تعتبر المشتقات المالية دائما محتفظ بها للمتاجرة ما عدا تلك المحددة كأداة تحوط.

[1] صبرينة بن عروج، سفيان بن بلقاسم، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية** كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2019، ص ص 4-5.

2. **منافع المستخدمين:** تتحدد منافع المستخدمين بعد الخدمة وفق نظام الخدمات المحددة والذي ينص على وجود التزام اتجاه موظفي المؤسسة يتم تأديته بهم بعد انتهاء خدماتهم، حيث يجب على المؤسسة أن تعترف في ميزانيتها بالقيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة، أي يجب على المؤسسة قياس التزاماتها اتجاه موظفيها بقيمتها العادلة، ولتحديد القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة يجب استخدام افتراضات ديموغرافية ومالية يمكن إجمالهما فيما يلي: معدل الوفيات، معدل دوران اليد العاملة، معدل الزيادة في الأجور والتكاليف الطبية، معدل التحيين، حيث يجب أن تكون الافتراضات التي تستخدم لأغراض التقييم موضوعية عند تحديد القيمة الحالية (القيمة العادلة) لالتزام المؤسسة اتجاه موظفيها.
3. **الزراعة:** حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، يعرف المنتوج الزراعي على أنه المنتوج المحصود من الأصول البيولوجية للمؤسسة مثل الصوف، الحليب، أما الأصول البيولوجية فهي حيوان أو نبات حي مثل النباتات، الأغنام، تقاس الأصول البيولوجية عند الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، باستثناء الحالة التي لا يتم فيها تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي بموثوقية أما المنتوج الزراعي فيتم قياسه عند الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدرة عند الحصاد.
4. **التثبيتات المادية والمعنوية:** يتيح المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 المتعلق بالتثبيتات المادية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 المتعلق بالتثبيتات المعنوية للمؤسسة إمكانية اعتماد نموذج إعادة التقييم للتقييم اللاحق لتثبيتها، حيث بموجب هذه النموذج يتم إثبات التثبيتات المادية والمعنوية بالقيمة العادلة للأصل بتاريخ.
5. **الاستثمارات العقارية:** يتيح المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 للمؤسسة أن تختار بين النموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم للتقييم اللاحق للاستثمارات العقارية، على أن يتم تطبيق النموذج المختار بين طرف المؤسسة على جميع الاستثمارات العقارية، إذا تعذر قياس القيمة العادلة للعقار بموثوقية، عندها يجب على المؤسسة استخدام نموذج التكلفة.

خلاصة

تعتبر عملية القياس المحاسبي الطريقة التي يمكن من خلالها عكس الوضعية المالية للمؤسسة ولتزويد المهتمين بالكشوف المالية بأخذ نظرة عامة حول وضعية المؤسسة، وبالتالي إمكانية اتخاذ القرارات المناسبة، وتتوقف هذه القرارات بالأساس على سلامة القياس المحاسبي لذلك يجب أن تكون عملية القياس تعبر بصدق وشفافية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، ونظرا للتطور الذي تعاني منه التكلفة التاريخية فقد بدأ بالتوجه نحو تطبيق القيمة العادلة التي جاءت كبديل أفضل لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث أصبح هذا التحول أساسا ومقياسا هاما للاعتراف والقياس وكذلك الإفصاح، وكذلك من خلال توفير معلومات ذات فائدة وحتى تكون كذلك إلا بتوفر معايير محاسبة مناسبة لإعدادها لتكون مكتملة ودقيقة، ولاشك أن محاسبة القيمة العادلة تنهض من مستوى الإبلاغ المالي، من مجرد معلومات مالية تاريخية إلى معلومات مالية حديثة تعكس الواقع الاقتصادية، وقد برزت بصورة واضحة عن معظم معايير المحاسبية وهذا المستوى الرفيع من الإبلاغ يتيح لمستخدمي الكشوف المالية في المجتمع من اتخاذ قراراتهم.

الفصل الثاني

عموميات حول التقارير المالية وجودة المعلومة المحاسبية

تمهيد

يتجلى الهدف الرئيسي للمحاسبة المالية في تقديم المعلومات اللازمة والمفيدة لمستخدمي القوائم المالية، بخاصة المستثمرين والدائنين الحاليين والمتوقعين لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، ولقد عانى على المحاسبة على مر السنوات الطويلة الماضية مشكلتي القياس والتقييم لذلك ذهبت عدة هيئات دولية ومحلية إلى وضع معايير ومبادئ كفيلة لضمان الجودة العالية للمعلومات المالية المعلن عنها وتحقيق أهداف مستخدمي القوائم المالية، كما عمدت الهيئات المحاسبية الدولية إلى إصدار معايير محاسبة تحتوي على قواعد وأسس تضبط الأعمال والاجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجة المحاسبية وكيفية الإفصاح عن المعلومات المالية، وقد ركزت هذه المعايير على التوجه لاستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي عن المعالجة المحاسبية للعمليات المالية، وقد أوصى مجلس المعايير المحاسبية الدولية بأن اعتماد القيمة العادلة يتطلب اختبار علاقتها بأربع خصائص أساسية من شأنها جعل المعلومات المالية مفيدة للمستخدمين وهي خاصية الملائمة والموثوقية والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة، فالقياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة يزيد من جودة خصائص المعلومات للتقارير المالية وفعاليتها في تقديم المعلومات المناسبة لمستخدميها لاتخاذ القرار.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث يتعلق المبحث الأول بماهية القوائم المالية ثم العمل على اختيار علاقة القيمة العادلة بأهم جودة المعلومات المالية في المبحث الثاني، أما المبحث الثالث فخصص لمحاسبة القيمة العادلة وجودة المعلومة المالية.

المبحث الأول: أساسيات حول القوائم المالية

إن نقطة البداية في العملية المحاسبية هي القوائم المالية، إذ تعد من المخرجات الأساسية، فالقوائم المالية هي وسيلة اتصال بين الإدارة والأطراف الخارجية، والتي تنقل بموجبها صورة مختصرة عن الأداء المالي والمركز المالي لهذه المنشأة، وذلك أن القوائم المالية هي نتاج النشاط المعلوماتي في المؤسسة خلال الفترة المالية.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وشروط إعدادها

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

- القوائم المالية هي مجموعة من البيانات والأرقام التي تعبر عن العمليات التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية، وتكون مبوبة في جداول وذلك حسب مواصفات معينة بموجب مجموعة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية وتكون مبنية على أساس منطقي وبصورة منصفة.[1]
- تمثل القوائم المالية وسيلة الإدارة في الاتصال بالأطراف الخارجية ذات العلاقة، وتوضيح أنشطة المؤسسة، فمن خلال الاعتماد على القوائم المالية يمكن لتلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية لنشاط المؤسسة من أجل ترشيد قراراتهم ومعرفة المركز المالي وما حققته كم نتائج، وتعد القوائم المالية الناتج النهائي لعملية توحيد الحسابات والتي تصف كل العمليات المالية التي قامت بها المنشأة حيث تتعلق كل قائمة مالية بتاريخ معين أو تغطي فترة زمنية معينة من نشاط الأعمال.
- القوائم المالية جزء من عملية الإفصاح المالي، وتتمثل المجموعة الكاملة منها عادة في الميزانية العمومية، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في المركز المالي التي بدورها هذه الأخيرة تقدم في أكثر من أسلوب كقائمة التدفقات النقدية، أو قائمة تدفق الأموال، والإيضاحات والقوائم الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزء مكمل للقوائم المالية.[2]

---

[1] أحمد مخلوف، **دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة مشتركة**، الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009/10/15، ص 01.

[2] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة– شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والعربية والخليجية والمصرية، عرض القوائم المالية**–، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006، ص 103.

الفرع الثاني: مكونات القوائم المالية وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تبين القوائم المالية آثار العمليات الاقتصادية والمالية وغيرها من الأحداث وذلك عن طريق تبويبها في مجموعات حسب خصائصها، ولقد نص المعيار المحاسبي رقم 01 على أن تشمل القوائم المالية على:[1]

- ✓ قائمة الميزانية.
- ✓ قائمة الدخل.
- ✓ قائمة التغير في حقوق الملكية.
- ✓ قائمة التدفقات النقدية.
- ✓ الإيضاحات.

1. قائمة الميزانية:

تعد الميزانية أول قائمة يتم إعدادها من طرف المؤسسة، وترتكز هذه القائمة على توفير معلومات عن طبيعة الاستثمارات ومقدارها في أصول المؤسسة ومصادر تمويلها وتعرف على أنها:" كشف يعرض الأصول والخصوم وحقوق الملكية في المؤسسة بتاريخ معين، إذ توفر المعلومات حول طبيعة ومبلغ الاستثمارات ومصادر الأموال والتزاماتها اتجاه المقرضين وحقوق الملكية".[2]

وتنقسم الميزانية إلى قسمين هما:

1.1. **الأصول:** وهي الموارد الاقتصادية المملوكة للمؤسسة، والتي يمكن قيامها محاسبيا، وتعبر عن منافع اقتصادية محتملة في المستقبل تمتلكها المؤسسة وتسيطر عليها، وتكون معظم الأصول ملموسة بطبيعتها بمعنى لها كيان مادي ملموس كالأراضي، المباني، المعدات...إلخ، ومع ذلك فإن هناك بعض الأصول مثل حسابات المدينين حقوق الاختراع تكون غير ملموسة، وتنشأ قيمة الأصول غير الملموسة من الحقوق القانونية للمؤسسة للحصول على مبالغ نقدية معينة من المدنيين في المستقبل أو استغلال اختراع معين.[3]

---

[1] سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص 192.

[2] فداغ الفداغ، **المحاسبة المتوسطة(النظرية والتطبيق في القوائم المالية والأصول)**، ط2، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 167.

[3] وجدي حامد الحجازي، **تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية**، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، القاهرة، 2011، ص 07.

وهناك ثلاث خصائص أساسية يجب توفرها في الأصل وهي:

- ✓ تجسيد منافع مستقبلية تنطوي على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في التدفقات النقدية الداخلة مستقبلا؛
- ✓ يمكن للمؤسسة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن استخدامها لهذا الأصل ولها القدرة على السيطرة عليه وتمنح الآخرين من الحصول عليه إلا من خلالها؛
- ✓ إن الحدث أو العملية التي أعطت المؤسسة الحق في السيطرة أو الرقابة قد تمت بالفعل؛

وتنقسم الأصول إلى الأصول المتداولة وغير المتداولة مع الأخذ بعين الاعتبار درجة السيولة.[1]

حسب المعيار الدولي رقم 1 لكي يصنف الأصل على أنه متداول يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- ✓ إذا كان الأصل نقديا أو مشابه ولا توجد قيود على استخدامه؛
- ✓ إذا كان يستحق التسوية خلال اثني عشر شهرا من تاريخ إعداد الميزانية؛
- ✓ إذا كان يتوقع تسوية خلال الدورة التشغيلية العادية (دورة الاستغلال)؛

أما الأصول غير المتداولة فتشمل الاستثمارات طويلة الأجل، العقارات والآلات والمعدات والأصول المعنوية والأصول المتنوعة الأخرى تشير إلى أنه تختلف درجة السيولة في مجموعة الأصول المتداولة ذاتها، فمثلا نجد أن بند الزبائن أعلى سيولة من بند المخزون، وأقل سيولة من بند أوراق القبض، بينما الأصول الجاهزة كالمحاسبات تحت الطلب تتميز بدرجة سيولة عالية.[2]

2.1. **الخصوم:** وهي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، والتي تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة وتمثل منافع اقتصادية.

وهناك ثلاث خصائص أساسية يجب توفرها في الخصوم وهي:[3]

- ✓ مسؤولية المالية اتجاه مؤسسة أو أكثر مما يتطلب التسوية بالنقل أو التحويل المستقبلي للأصول، أو استخدامها عند تاريخ محدد؛
- ✓ أن العملية أو الحدث الذي يلزم المؤسسة قد تم بالفعل؛

---

[1] شعيب الشنوف، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS**، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان 2013، ص 64.

[2] زوينة بن فرج، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف 2014/2013، ص 71.

[3] عاشور كنوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي(SCF)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2011، ص 43.

✓ إن هذا الواجب أو المسؤولية يلزم المؤسسة ولا يترك لها خيار قد تتجنب التضحية المستقبلية؛

تصنف الخصوم حسب درجة الاستحقاق وتنقسم إلى:

أ. **الخصوم المتداولة:** وهي مجموع الالتزامات والديون الواجب الوفاء بها في مدة أقصاها سنة مالية مثل: الذمم الدائنة أو الدائنون، أوراق الدفع، القروض قصيرة الأجل.[1]

- **شروط تصنيف الخصوم المتداولة:**

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 تصنف الخصوم على أنها متداولة عندما تستوفي الشروط التالية:

✓ عندما يتوقع من المؤسسة تسديده خلال الدورة التشغيلية العادية أو أن تحتفظ به لغرض المتاجرة؛

✓ يستحق السداد خلال فترة اثني عشرة شهرا من تاريخ إقفال الميزانية؛

✓ عدم وجود قيود على سداد الالتزام خلال فترة اثني عشرة شهرا بعد تاريخ إقفال الميزانية؛

ب. **الخصوم الغير المتداولة:** وهي مجموع الالتزامات التي تنتج على الوحدة الاقتصادية والتي تزيد مدتها عن الاثني عشر شهرا أو أكثرا، وتنقسم إلى قسم: القسم الأول متعلق بأي التزام نتيجة اتفاقيات مالية بين طرفين يترتب عليها فوائد مالية مثل القروض، فوائد مالية، أما القسم الثاني فهو التزام متعلق بالعمليات التشغيلية وعادة ما يأخذ شكل تقديم خدمة ما.[2]

وحسب المعيار المحاسبي رقم 1 يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار الحالات التالية:

✓ القروض والالتزامات التي تنوي المؤسسة تجديدها يجب أن تصنف إلى خصوم طويلة الأجل حتى ولو كان تاريخ الاستحقاق أقل من اثني عشر شهرا؛

✓ تصنف القروض إلى التزامات غير متداولة إذا وافق المقرض وقبل تاريخ إعداد الميزانية على إعطاء المؤسسة فترة سداد تتجاوز اثني عشر؛

ومن أمثلة على الالتزامات غير متداولة: السندات، أوراق الدفع طويلة الأجل والقروض البنكية طويلة الأجل.

2. **قائمة الدخل:**

[1] أحمد محمد أبو شمالة، **دراسات في المحاسبة المالية**، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 36.

[2] مؤيد عبد الرحمان الدوري، محمد أديب أبو زياد، **التحليل المالي باستخدام الحاسوب**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2006، ص 44.

تعتبر قائمة الدخل من أهم القوائم المالية ويتم التقرير فيها عن نتائج أعمال المنشأة وتعرف بأنها: "عبارة عن قائمة مالية أساسية التي تظهر نتيجة عمليات المشروع خلال فترة إلا أنه هناك وجهتي نظر في البنود التي يجب أن تظهر ضمن القائمة للوصول إلى صافي دخل الفترة ويطلق عليها مفهوم أداء التشغيل الجاري ومفهوم الشمول".[1]

وتنقسم قائمة الدخل إلى:[2]

- **الإيرادات:** هي الزيادة في المنافع الاقتصادية للمؤسسة خلال فترة محاسبة والتي تتمثل في التدفقات الداخلة أو الزيادة في قيم الأصول أو النقص في الالتزامات التي ينتج عنها زيادة حقوق الملكية بخلاف الزيادة الناتجة عن مساهمات الشركة في الملكية.
- **المصاريف:** هي التخفيضات في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة في شكل تدفقات خارجة أو استفاء للأصول أو نشأة الالتزامات التي تؤدي إلى تخفيضات في حقوق الملكية للأصل بخلاف تلك التي ترتبط بتوزيعات حملة الأسهم.

1.2. الحد الأدنى من المعلومات حسب المعيار المحاسبي الدولي:

ويجب أن تشمل قائمة الدخل المعروضة على الحد الأدنى من المعلومات التالية:

- ✓ الإيرادات.
- ✓ تكاليف التمويل.
- ✓ حصة المنشأة في ربح أو خسارة المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة.
- ✓ مصروف الضرائب.
- ✓ العمليات غير المستثمرة.
- ✓ الأرباح والخسائر.
- ✓ الأرباح أو الخسائر المتعلقة بحصة الأقلية.
- ✓ الأرباح أو الخسائر المتعلقة بحقوق المساهمين.

أما المعلومات الأخرى والتي يجب الإفصاح عنها في الإيضاحات تتمثل فيما يلي:

---

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي، **المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية**، دار جلال للنشر والتوزيع، القاهرة 2003، ص 77.

[2] أحمد نور، **المحاسبة المالية (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية)**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 48.

- ✓ تحليل المصروفات وأساس تبويب المصروف وعبء الاستهلاك للأصول الملموسة والأصول غير ملموسة والبنود غير عادية.
- ✓ حدد المعيار الدولي الأول أسلوبين لمقابلة الإيرادات بالمصروفات:

- أسلوب طبيعة المصروف: حيث يتم تجميع المصروفات حسب طبيعتها وهذا الأسلوب سهل التطبيق في المؤسسات الصغيرة.
- أسلوب مهمة المصروف: وهنا تضيف المصروفات حسب عملها كجزء من تكلفة المبيعات أو تكاليف التوزيع أو التكاليف الإدارية، في حالة اعتماد هذا الأسلوب على الشركة تقديم توضيحات في الملحق.

أما بالنسبة لنتائج النشاط غير الأساسي(فقرة 75 من المعيار رقم 01) فيتم الإفصاح عنها بشكل مستقل في قائمة الدخل حتى يتم إظهار نتيجة النشاط غير الأساسي، وهكذا يتم الإفصاح عن صافي نتيجة الأعمال (الربح والخسارة) المتأتية من النشاط الأساسي، وأيضا يتم عرض صافي نتيجة الأعمال المتأتية من الأنشطة الثانوية، ثم الوصول إلى الربح أو النتيجة الشاملة، وهذه الطريقة في رأينا هي الأفضل للتحليل وأكثر ملائمة لمستخدمي قائمة الدخل خاصة عند تقييم أداء المنشأة فمن المعتاد التمييز بين البنود المتعلقة بالدخل والنفقات الناشئة عن أنشطة عادية وبين تلك القوائم المالية التي يفصح عنها.[1]

3.قائمة التغير في حقوق الملكية

تعرف قائمة التغير في حقوق الملكية بأنها: " عبارة عن التغيرات بين تاريخين لقائمة الميزانية سواء بالزيادة أو بالنقصان في صافي أصولها خلال فترة، باستثناء التغيرات الناتجة عن العمليات مع المساهمين وتقدم معلومات حول المصادر الاقتصادية للمؤسسة والالتزامات عن هذه المصادر"[2]

1.3. **علاقة قائمة حقوق الملكية بين القوائم المالية:** تبين هذه القائمة نوعين من العلاقات بين القوائم المالية:[3]

أ. العلاقة الأولى: المعلومة التي تتدفق من قائمة الدخل إلى قائمة حقوق الملكية وهي صافي الدخل.

ب. العلاقة الثانية: المعلومة التي تتدفق من قائمة حقوق الملكية إلى الميزانية وهي رصيد رأس المال آخر المدة.

---

[1] مصطفي عقاري، **المعيار المحاسبي الدولي 1: عرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 1، 2007، ص ص 19-20.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008 ص ص 144-145.

[3] زوينة بن فرج، مرجع سبق ذكره، ص ص 81-82.

2.3. آليات إظهار التغيرات الحادثة في حقوق الملكية للمنشأة:

يطرح المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 آليتين أساسيتين وإظهار التغيرات الحادثة في حقوق ملكية المنشأة عن فترتها:

أ. **الآلية الأولى:** تلزم أن تقدم المنشأة الحقوق المصدرة لتقرير قائمة مالية جديدة تحت اسم" قائمة التغيرات في حقوق الملكية"، وهذه القائمة يجب أن تعرض ما يلي:

- ✓ صافي الربح أو الخسارة للفترة.
- ✓ كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى مباشرة ضمن حقوق الملكية، إلى جانب مجموع هذه البنود بجمع صافي ربح أو خسارة الفترة والأثر التراكمي لتغيير السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية إذ تم معالجتها محاسبيا بالمعالجة القياسية المنصوص عليها في المعيار الدولي رقم 8.
- ✓ كما تعرض التغيرات الحادثة في حسابات حقوق الملكية إلى جانب مستويات الأرصدة في أول ونهاية المدة في كل من مكونات حقوق الملكية، وأرصدة الأرباح والخسائر المتراكمة مع إعطاء التفاصيل للتحركات عن الفترة.

ب.**الآلية الثانية:** تقتضي بأن تقدم الشركة القائمة بالمكاسب والخسائر المحققة عن الفترة، بحيث تشمل فقط الأثر الصافي للمصروفات والمكسب أو الخسارة المبنية في قائمة الدخل عن الفترة.

4. قائمة التدفقات المالية:

جاء المعيار المحاسبي رقم 7 المعدل الصادر عام 1993 عن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة ليحل محلها المعيار السابق المتعلق بجدول التمويل المعتمد في 1976.[1]

وتعرف لجنة معايير المحاسبة الدولية قائمة التدفقات النقدية على أنها:" كشف يحتوي على معلومات يزود بها مستخدمي القوائم المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة تلك المنشأة على توليد نقدية أو ما يعادلها واحتياجات المنشأة لاستخدام والانتفاع من تلك التدفقات النقدية، فهي تقدم وتوفر معلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما في حكمها والتي تصنف إلى أنشطة استثمارية، تمويلية، تشغيلية".[2]

1.4. مكونات قائمة تدفقات الخزينة:

[1] محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 334.

[2] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ص 47-48.

ينبغي على كل مؤسسة أن تعرض تدفقاتها النقدية خلال الفترة، مبوبة إلى أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل بالطريقة التي تكون ملائمة لأعمالها ولذلك تقوم باستعراض هذه الأنشطة وتقسم إلى:

أ. **الأنشطة التشغيلية:** عبارة عن الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المنشأة وكذلك الأنشطة التي لا تدخل ضمن أنشطة الاستثمار أو التمويل وتتضمن التدفقات التالية:[1]

- ✓ المتحصلات من بيع السلع والخدمات، أو تحصيل الحسابات المدينة الخاصة بالعملاء (مدينون وأوراق القبض)، وكذلك المتحصلات من عوائد الاستثمار في الأوراق المالية، أو أي نشاط لا يدخل ضمن النشاط الاستثماري أو التمويلي.
- ✓ المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة والخدمات المقدمة للعملاء وكذلك مقابل سداد الحسابات الدائنة الخاصة بالموردين (دائنون وأوراق دفع)، وكذلك المدفوعات عن فوائد القروض وسداد الضرائب.

ب. **الأنشطة الاستثمارية:** هي عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات الطويلة الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة وتتضمن التدفقات التالية:[2]

- ✓ المتحصلات والمدفوعات لبيع أو حيازة الأصول المادية، غير المادية والأصول الأخرى طويلة الأجل.
- ✓ المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن التنازل أو حيازة أسهم مؤسسات أخرى.
- ✓ المتحصلات والمدفوعات الناتجة عن القروض الممنوحة لأطراف أخرى.

ج. **الأنشطة التمويلية:** عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والقروض الخاصة بالمنشأة ومن أمثلة ذلك نجد:

- ✓ المقبوضات النقدية الناشئة من إصدار الأسهم أو صكوك الملكية الأخرى.
- ✓ المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المؤسسة.
- ✓ المقبوضات النقدية من إصدار صكوك المديونية والقروض وأوراق الدفع والسندات والرهونات والسلفيات الأخرى قصيرة وطويلة الأجل.[3]

---

[1] نضال محمود الرمحي، **المحاسبة الإدارية**، ط1، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 360.

[2] حسين القاض، مأمون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية**، ط1، دار العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 23.

[3] مصطفى يوسف الكافي وآخرون، **الأصول العلمية والعملية في محاسبة الشركات**، ط1، المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان 2012، ص 317.

2.4. **طرق إعداد قائمة التدفقات المالية:** عرض المعيار المحاسبي رقم 7 طريقتين لإعداد قائمة التدفقات النقدية، وعلى المؤسسة أن تختار إحداهما:

أ. **الطريقة المباشرة:** يطلق على هاته الطريقة أيضا طريقة حسابات النتائج حيث يتم بموجبها تحديد كل من المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية المرتبطة بأنشطة التشغيل، ويكون الفرق بينهما هو صافي التدفقات النقدية المرتبطة بذلك النشاط، ويتم الإفصاح من خلال:[1]

- ✓ السجلات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة.
- ✓ عن طريق تعديل المبيعات وتكلفة المبيعات وكذلك باقي بنود حسابات النتائج بما يلي:
  - التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين الزبائن والدائنين من العمليات التشغيلية؛
  - البنود غير النقدية الأخرى مثل مصروفات الإهتلاك، المؤونات، وخسائر القيمة؛
  - البنود الأخرى التي يكون أثرها النقدي مرتبط بالتدفقات النقدية للأنشطة الإشهارية أو التمويلية؛

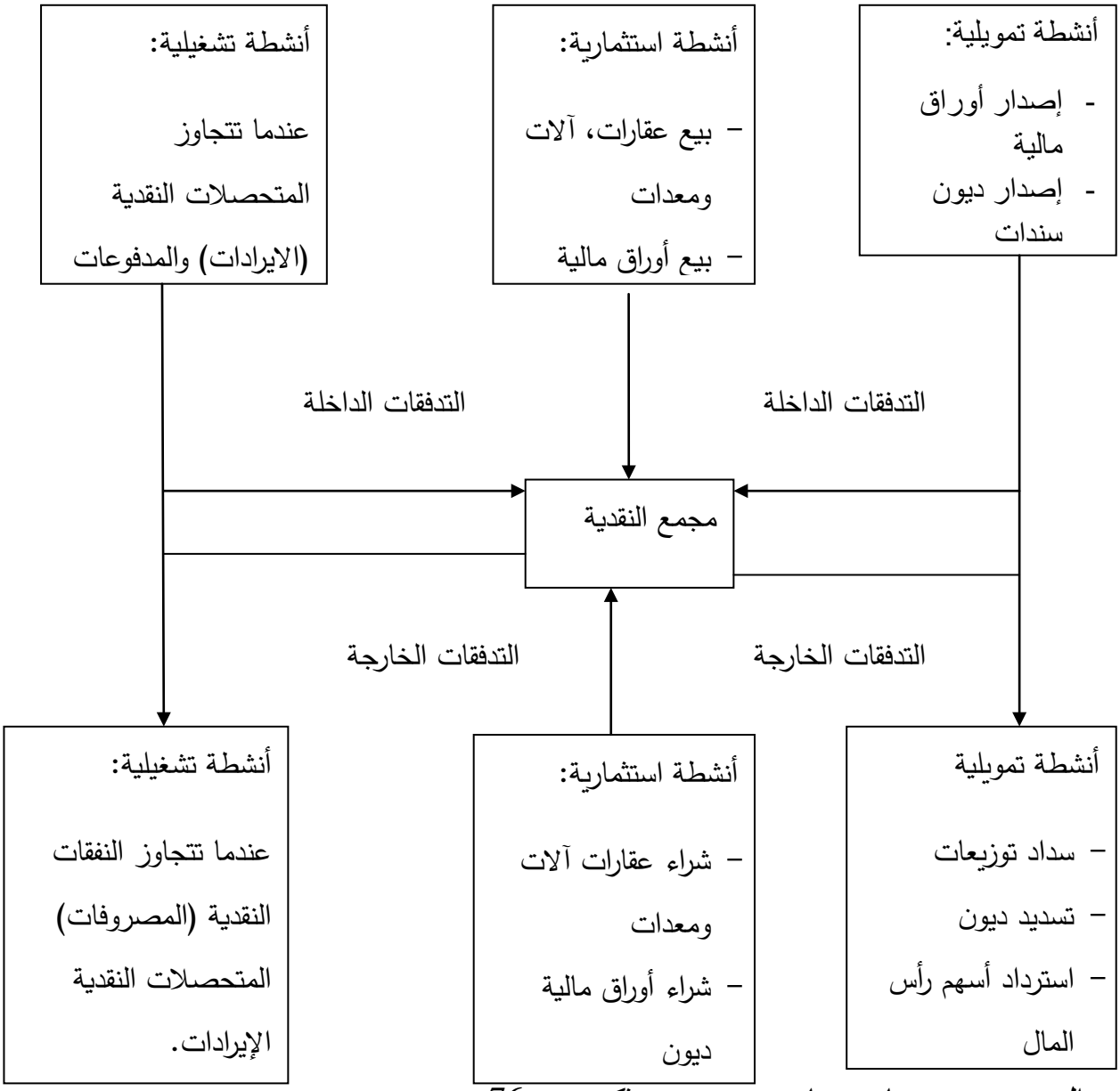
ب. **الطريقة غير المباشرة:** ويشار إليها بطريقة التوفيق أو التسويات، حيث تبدأ أيضا في نتيجة السنة المالية مع واقع حسابات النتائج وتحوله إلى صافي تدفقات نقدية مرتبطة بأنشطة التشغيل، أي أن هذه الطريقة غير المباشرة تنطوي على إجراء تعديلات أو تسويات على النتيجة الصافية بالنسبة للبنود التي أثرت على النتيجة الصافية ولكنها لم تؤثر على النقدية، وتضم هذه البنود:[2]

- ✓ التغيرات خلال الفترة في المخزون والمدينين والدائنين من العمليات التشغيلية؛
- ✓ البنود غير النقدية كاستهلاك الموجودات الثابتة، المخصصات، الضرائب المؤجلة، مكاسب وخسائر تحويل العملة غير المحققة، والأرباح غير الموزعة من مؤسسات زميلة أو حقوق أقلية؛
- ✓ باقي البنود التي تعتبر آثارها النقدية خاصة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية؛

[1] رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي– مدخل نظرية المحاسبة–**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1 عمان، 2001، ص 345.

[2] المرجع السابق، ص 348.

الشكل رقم(02): التدفقات الداخلة والخارجة مصنفة على أساس الأنشطة



المصدر: وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 76.

5. **الإيضاحات(الملاحق):**

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستعملة من أجل إعداد مختلف القوائم المالية (الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات المالية)، وكذا الطرائق المحاسبية النوعية المستعملة الضرورية لفهم وقراءة القوائم المالية، ويقدم

بطريقة منظمة وتفصيلية تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة، ويشمل الملحق على معلومات تتضمن النقاط التالية:[1]

- ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية؛
- ✓ مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات أموال الخزينة وقائمة تغيرات الأموال الخاصة؛
- ✓ المعلومات التي تخص المؤسسات المشتركة، والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون حصلت مع تلك المؤسسات أو مسيريها؛
- ✓ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة لاكتساب صورة وفية؛

1.5. الإفصاحات المرفقة للقوائم المالية:

إن الإفصاحات المقدمة من طرف المعيار المحاسبي رقم 1 – عرض البيانات المالية– يساعد مستعملي القوائم المالية على فهمها وتوضيح المعلومات المدرجة في القوائم المالية والتي تلقى صعوبة في إيجادها أو فهمها، ومن خلال هذا المعيار فهو يعمل على ضمان الإفصاحات التالية:

- ✓ تقديم معلومات حول الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة من طرف المنشأة في إعداد القوائم المالية؛
- ✓ الإفصاح عن أية معلومات أو بيانات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية ولا تظهر في صلب القوائم المالية؛
- ✓ الإفصاح عن أية بيانات أو معلومات لم تظهر في قائمة الدخل والميزانية وقائمة التغير في رؤوس الأموال وقائمة التدفقات النقدية والتي ترى المنشأة أن نشرها ضروري لتوفير العرض العادل للقوائم المالية وفهم محتواها؛
- ✓ تقديم معلومات إضافية أو تفصيلية للمعلومات المعروضة في القوائم المالية؛
- ✓ تقديم معلومات إضافية لأي بنود تتعلق بتلك القوائم المالية مثل الالتزامات الاستثنائية؛

إضافة إلى إفصاحات أخرى:[2]

- ✓ بلد إقامة المنشأة وشكلها القانوني وبلد التأسيس؛
- ✓ وصف لطبيعة عمل المنشأة وعملياتها الرئيسية؛

[1] حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 27.

[2] مصطفى عقاري، مرجع سبق ذكره، ص ص 22-24.

✓ اسم الشركة القابضة وأسماء الشركات الفرعية؛

الفرع الثالث: شروط إعداد القوائم المالية

عند إعداد وتقديم القوائم المالية يجب توفير المعلومات ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة وذات منفعة، الأمر الذي يتطلب الأخذ بعين الاعتبار التوفيق بين التكلفة والعائد، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها:[1]

- القوائم المالية تضبط تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، في أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية، باستخدام الوحدة النقدية الوطنية؛
- كل عنصر من مكونات القوائم لابد أن يكون معروف بصورة واضحة وأن تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة؛
- التسمية الاجتماعية، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للوحدة التي تقدم القوائم المالية؛
- طبيعة القوائم المالية(حسابات فردية، حسابات مجمعة، حسابات إدماجية)؛
- تاريخ الإقفال؛
- العملة المستعملة ومستوى التقريب؛

كما توجد معلومات أخرى تسمح بالتعرف على الوحدة يجب ذكرها:

✓ عنوان المقر الاجتماعي، الشكل القانوني، مكان النشاط والدول المتواجدة فيها؛

✓ الأنشطة الأساسية وطبيعة العمليات المنجزة؛

✓ اسم الشركة الأم وبالأخص اسم المجموعة المرتبطة بها الوحدة؛

✓ العدد المتوسط للمستخدمين خلال الفترة؛

✓ القوائم المالية تمسك إجباريا بالعملة الوطنية، ويمكن تقريب المبالغ إلى ألف وحدة؛

توفر القوائم المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة وذلك أن:

✓ كل فصل من فصول الميزانية، حسابات النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة؛

✓ يشتمل الملحق على معلومات ذات صيغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي؛

[1] محمد سامي لزعر، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2011-2012، ص 36.

وفي حالة تعذر إجراء مقارنة نسب اختلاف المدة أو لأي سبب آخر، فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب وتغيير المعلومات التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

المطلب الثاني: خصائص القوائم المالية وأهميتها

الفرع الأول: خصائص القوائم المالية

لاشك أن جودة المعلومة المحاسبية مرتبطة بمجموعة من الخصائص النوعية والمشكلة لأحد المكونات الأساسية للإطار التصوري والتي سوف نعرضها من وجهة نظر كل من IASB و FASB:

1. الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وفقا لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي

للحكم على مدى جودة المعلومة المحاسبية يجب أن تتوفر مجموعة من الخصائص النوعية التالية:

1.1. **الخصائص الرئيسية:** وتشمل الخاصيتين التاليتين:

أ. الملائمة:

إن المعلومات المحاسبية يجب أن تتميز بخاصية الملائمة وذلك لزيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية، وتسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية اتخاذ قرار أدق مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة، ولأجل تحقيق صفة الملائمة لتلك المعلومات لابد أن تتوفر فيها الصفات الفرعية التالية:

- **القدرة التنبئية:** لابد للمعلومات أن تتميز بقدرتها على التنبؤ بالمستقبل وزيادة الثقة فيها وذلك لتجنب حدوث خسائر محتملة وزيادة الدقة في المخصصات الواجب تكوينها للمستقل لمواجهة احتمالات نقصان أو زيادة الخصوم أو كليهما، وكذلك الاهتمام بقدرة المعلومات التنبئية طبقا لاختلاف أساليب وأدوات القياس المحاسبي، وإتباع سياسات محاسبية مختلفة تساهم في خلق القدرة التنبئية لتلك المعلومات بشكل أفضل.[1]
- **التوقيت الملائم:** أي يجب أن تنشر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب، فالمعلومات التي تقدم بعد اتخاذ القرارات لا تكون ملائمة، ولتحقيق هذه الخاصية يجب أن تعد وترسل للمستثمرين والدائنين قبل اتخاذهم للقرارات بوقت كافي.[2]

[1] كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في النظرية المحاسبية**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 293.

[2] كمال الدين الدهراوي، **نظم المعلومات المحاسبية**، ط2، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2002، ص 24.

- **التغذية العكسية:** تمتلك المعلومات الملائمة قيمة استرجاعية عندما يكون لها قدرة على تغيير أو تصحيح توقعات عالية أو مستقبلية، لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبئية للمعلومات وتساعدهم في تقييم نتائج اتخاذ القرارات التي تبنى على هذه التوقعات.[1]

ب.الموثوقية:

يقصد بها إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية والوثوق بها عند اتخاذ القرارات، وحتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها وتتسم بالموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يجب أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه، ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكنها غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللا.[2]

وهذه الخاصية تشتمل على ثلاث صفات فرعية تتمثل في العناصر التالية:

- **القابلية للتحقق:** وتحدث عندما تتوفر على درجة عالية من الانفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس وبالمقابل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا وصلت الأطراف الخارجية إلى نتائج مختلفة رغم اعتمادها على نفس طرق القياس فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق.
- **الصدق في العرض:** لكي تتصف المعلومات بالمصداقية يجب أن تعبر عن العمليات المالية والأحداث الاقتصادية الأخرى التي يفهم أنها تصورها أو من المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة، فغالبية المعلومات تكون عرضة لبعض المخاطر وهذا ليس بسبب التحيز ولكن راجع إلى الصعوبات الملازمة والمتأصلة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها، أو في تصميم واستخدام وسائل قياس وعرض المعلومات التي تنسجم مع تلك العمليات المالية والأحداث الاقتصادية للمؤسسة.[3]
- **الحياد وعدم التحيز:** تعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات غير متحيزة بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو تحقيق غرض معين أو هدف محدد وأنها للاستخدام العام دون تحيز.

---

[1] محمد عبد العليم صابر، **نظم المعلومات الإدارية**، دار الفكر الجامعي للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007، ص 18.

[2] كمال عبد العزيز النقيب، **المدخل المعاصر في علم المحاسبة**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 91.

[3] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 34.

2.1. **الخصائص الثانوية:** وهي خصائص تعمل على تعزيز فائدة الخصائص الرئيسية التي سبق ذكرها وتتلخص فيما يلي:

أ. **القابلية للمقارنة:**

تكون المعلومة قابلة للمقارنة إذا كان بإمكانها مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترات أخرى سابقة لنفس الشركة أو لشركة أخرى لنفس الفترة، حيث أن المقارنة تفيد مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل، وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة إلى أخرى.[1]

ب. **الثبات والاتساق:**

وهو أحد المعايير الأساسية الخاصة بإعداد تقارير المراجعة والتي على مراجع الحسابات أخذه بعين الاعتبار عند تقديم التقرير النهائي، ويقصد بالثبات اتباع وتطبيق نفس الأحداث المحاسبية من فترة إلى أخرى بحيث يمكن للمؤسسة تغيير طرقها المستخدمة بشرط أن تكون الطريقة الجديدة أفضل من القديمة، وفي هذه الحالة فإنه يجب الإفصاح عن طبيعة وأثر التغير المحاسبي، ومبرر إجرائه وذلك في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغير.[2]

3.1. **قيود استخدام الخصائص النوعية:**

لا تعتبر كل المعلومات الملائمة أو الموثوق بها مفيدة، لأنها قد تكون لا تحتوي على أهمية نسبية كما قد تكون تكلفة الحصول عليها أكبر من العائد المتوقع منها، وبالتالي يجب إخضاع المعلومات إلى نوعين من الاختبارات:[3]

أ. **الأهمية النسبية:**

تلعب هذه الخاصية دورا هاما كمعيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذي القرار، يعتمد تطبيقها على اعتبارات كمية ونوعية أو خليط منها، وتدور الاعتبارات الكمية حول التساؤل: هل البند كبير لدرجة أنه يؤثر على اتخاذ القرار؟ ويحدد مقدار البند

---

[1] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر – من المبادئ إلى المعايير**–، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 26.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الجزء1، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 195.

[3] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص 203.

بصورة نسبية، أما الاعتبارات النوعية فإنه يمكن القول بصفة عامة أن البند يمكن اعتباره ذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بصورة معرفة إلى التأثير على متخذ القرار.

ب.التكلفة– العائد:

يعتبر هذا القيد رئيسا على إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية والقاعدة العامة هي أن المعلومات المحاسبية لا يجب إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها على تكاليفها.[1]

2. الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وفقا لمجلس معايير المحاسبة الدولية:

تتمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق IASB في ما يلي:[2]

1.2. القابلية للفهم:

تعتبر خاصية القابلية للفهم أهم أحد الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالقوائم المالية بالنسبة للمستخدمين، لذا يفترض بأن يكون مستخدمي المعلومات على درجة كافية من المعرفة والوعي بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية تمكنهم من فهم هذه المعلومات وتقييم مستوى منفعتها مع عدم استبعاد المعلومات المعقدة والتي تعتبر ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

2.2. الملائمة:

حتى تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات متخذ القرار، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والمستقبلية أو تعزيز أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم.

هناك تداخل بين القدرة التنبؤية للمعلومات وقدرتها على تعزيز التوقعات فعلى سبيل المثال، تعبر المعلومات عن قيمة ومكونات الموجودات التي بحوزة المؤسسة ذات فائدة للمستخدمين في محاولتهم للتنبؤ بمدى مقدرتها على مواجهة التوقعات المعاكسة.

3.2. الموثوقية:

تتميز هذه الخاصية بأمانة المعلومات وإمكانية الوثوق بها والاعتماد عليها في اتخاذ القرار وتتضمن الخصائص الفرعية التالية:

---

[1] حنان قيسوم، **أثر الإفصاح على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية**، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، 2016/2015، ص ص 37-39.

[2] منذر يحي الداية، **أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة 2009، ص ص 49-54.

- **التمثيل الصادق:** حتى تكون المعلومات موثوق فيها فإنها يجب أن تمثل بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها فإنها من الضروري المحاسبة على تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط لشكلها القانوني، إذ لا يتطابق جوهر العمليات والأحداث في كافة الأحوال مع شكلها القانوني.
- **الحياد:** هذا العنصر ذو صلة مباشرة بالموضوعية، وبعني البعد عن التحيز الشخصي وتكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية معدة للاستخدام العام وليس بغرض تحقيق اهتمامات جهة معينة من المستخدمين.
- **الحيطة والحذر:** يواجه معدي المعلومات المحاسبية حالات عدم التأكد التي تحيط العديد من المواقف منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها والعمر الإنتاجي المتوقع للتجهيزات وعدد حالات المطالبة المتوقع حدوثها عن الكفالات والضمانات، ويتم الأخذ بالحسبان حالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومداها، وتطبيق أسس التحفظ عند إعداد القوائم المالية، والتحفظ هو مراعاة لدرجة معقولة من الحذر عند ممارسة السلطة التقديرية اللازمة للتوصيل إلى التقديرات في ظل ظروف عدم التأكد بحيث لا يجب أن يكون مبالغ فيها.
- **الاكتمال:** لكي تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية موثوقا بها فإنها يجب أن تكون مكتملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية للتكلفة.

4.2. القابلية للمقارنة:

يجب على مستخدمي المعلومات المحاسبية أن يكونوا قادرين على إجراء مقارنات للقوائم المالية على مر الفترات الزمنية المختلفة، وذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة وأدائها.

إضافة إلى ما سبق هناك قيود على المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها:

- ✓ التوقيت الملائم: قد تفقد المعلومات ملائمتها إذا حدث تأخير غير ضروري في التقرير عنها.
- ✓ الموائمة بين التكلفة والعائد: إذ تعتبر هذه الموائمة قيدا وليس خاصية نوعية حيث يجب أن تفوق منفعة المعلومة تكلفة الحصول عليها.
- ✓ الموائمة بين الخصائص النوعية للمعلومات: إذ عادة ما يتبين ضرورة إقامة التوازن بين الخصائص النوعية للمعلومات وذل من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية.
- ✓ العرض الصادق: إذ يجب أن تعرض القوائم المالية بأمانة المركز المالي والأداء والتغيرات التي طرأت عليه.

3.مقارنة بين مجلس معايير المحاسبة الأمريكي ومجلس المعايير المحاسبة الدولية

قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي بإصدار مجموعة من المعايير التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية كي تكون ذات فائدة، كذلك هناك معايير دولية تشترط بعض الخصائص كما سبق ذكرهما، وسوف نقوم بمقارنة تلك الخصائص من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (04): مقارنة بين معايير مجلس معايير المحاسبة الأمريكي ومجلس المعايير المحاسبة الدولية:

وفقFASB	وفقIASB
الخصائص الرئيسية	
1. الملائمة – القدرة التنبؤية – التوقيت المناسب – التغذية العكسية	1. الملائمة
2. الموثوقية – القابلية للتحقق – الصدق في العرض – الحياد وعدم التحيز	2. الموثوقية – التمثيل الصادق – الجوهر فوق الشكل – الحياد – الحيطة والحذر – الاكتمال
الخصائص الثانوية	
1. القابلية للمقارنة 2. الثبات والاتساق	3. القابلية للمقارنة 4. القابلية للفهم
قيود استخدام الخصائص النوعية	القيود على الخصائص النوعية
1. التكلفة– العائد 2. الأهمية النسبية	1. التوقيت المناسب 2. الموائمة بين العائد والتكلفة 3. الموائمة بين الخصائص النوعية 4. العرض الصادق

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي قسم الخصائص النوعية إلى خصائص رئيسية وخصائص ثانوية، على عكس مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي لم يميز بين نوع الخصائص، وقدم كلا المجلسين قيود على استخدام تلك الخصائص.

كما نلاحظ اتفاق المجلسين حول خاصية الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، في حين جاءت خاصية التوقيت المناسب ضمن القيود على الخصائص النوعية لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية بينما قد اعتبرت هذه الأخيرة إحدى فروع خاصية الملائمة لدى المجلس الأمريكي، وتضمنت خاصية الموثوقية عناصر فرعية عديدة على غرار الاكتمال والجوهر فوق الشكل، بالإضافة إلى خاصية القابلية للفهم، الموائمة بين الخصائص كقيد لم يرد ذكرها لدى مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكي، وفي المقابل انفرد هذا الأخير بتقديم خاصية الثبات والاتساق والأهمية النسبية كقيد على استخدام الخصائص السابقة.

4. الخصائص الشخصية وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية:

إن توفر ممارسين أكفاء لحل المشكلات المحاسبية باستخدام كل من الحكم المهني وتطبيق معايير أخلاقية، سيؤثر بشكل خاص في إعداد الكشوف المالية، وبشكل عام على مصالح الأطراف التي تستعمل هذه الكشوف، فالكفاءة المهنية والسلوك الأخلاقي لهما أهمية بالغة عند إعداد الكشوف المالية، وتتمثل الخصائص الشخصية فيما يلي:

1.4. الكفاءة:

المقصود بالكفاءة أداء المهام على نحو يمكن الاعتماد عليها بما يتفق مع القوانين التنظيمية والمعايير الفنية بشكل ملائم، فالكفاءة أمرها مجدا لدى مجتمع الأعمال، ولجلب الثقة في الحكم المهني للمحاسبين، وتأكيدها للمصرح لهم بها، يجب على الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة أن تكون عازمة في منح تراخيص مزاولة العمل للمحاسبين، وبوجه عام يجب أن يحصل المحاسب على تعليم جامعي في تخصص المحاسبة، ويجتاز اختبار ويمر بعدد من سنوات الممارسة المحاسبية، كما هو معتمد في الدول المتقدمة.

2.4. السلوك الأخلاقي:

إن الاهتمام بالكفاءة المهنية لا يقلل من أهمية الالتزام بالسلوك الأخلاقي أي أداء الشيء على الوجه الصحيح، لتحقيق مطلب السلامة في المعلومات المحاسبية، وأصبح ميثاق السلوك الأخلاقي أو

السلوك المهني ضروريا لتوجيه الأنشطة التي يقوم الأعضاء في المنظمات المهنية وعلى الهيئات المشرفة على تولي ذلك بالغ الأهمية.

3.4. الخلو من التحيز:

إن خلو المعلومة من التحيز يحقق خاصية الحياد ويمكن التمييز بين نوعين من التحيز:

أ. التحيز في عملية القياس:

كما هو الحال عند تطبيق منهج التكلفة التاريخية أساسا لقياس الأحداث الاقتصادية، فهذا القياس يظهر تحيزا لصالح الإدارة اتجاه المساهمين والمستثمرين.

ب.تحيز من قبل القائم بعملية القياس:

قد يكون تحيز القائم بالقياس إما مقصودا كما في حالة عدم الأمانة، أو غير مقصود كما في حالة نقص المعرفة والخبرة.

ومنه فالكفاءة والسلوك الأخلاقي لدى المحاسب كفيلين بتقليص مقدار مساحة التحيز في الكشوف المالية وبالتالي زيادة درجة الموثوقية في المعلومات التي تحملها هذه الكشوف لمستخدميها.[1]

الفرع الثاني: أهمية القوائم المالية

يمكن إبراز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاثة عناصر أساسية:[2]

- فالقوائم المالية تعتبر أداة لإيصال رسالة واضحة ومفهومة لمستعملي المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والمستثمرين فيها، ووسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء، البنوك...، وأيضا وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة.
- أيضا تساعد القوائم المالية لتقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها فتستعمل من أجل الحكم على المركز المالي للمؤسسة ومدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة وكذا كيفية استخدام موارد المؤسسة.
- وتعتبر وسيلة لاتخاذ القرارات حيث تساعد الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة، كالقرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل، مثل الموردين، العملاء البنوك في توجيه العلاقات المستقبلية معها.

---

[1] الحاج نوي، **مقاربة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، العدد 09، 2013، ص ص 39-40.

[2] إلياس بدوي، **دور تطبيق النظام المحاسبي المالي(SCF) وفق المعايير الدولية (IAS /IFRS) في معالجة أثر التضخم من القوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص 61.

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية وأهدافها

الفرع الأول: مستخدمو القوائم المالية

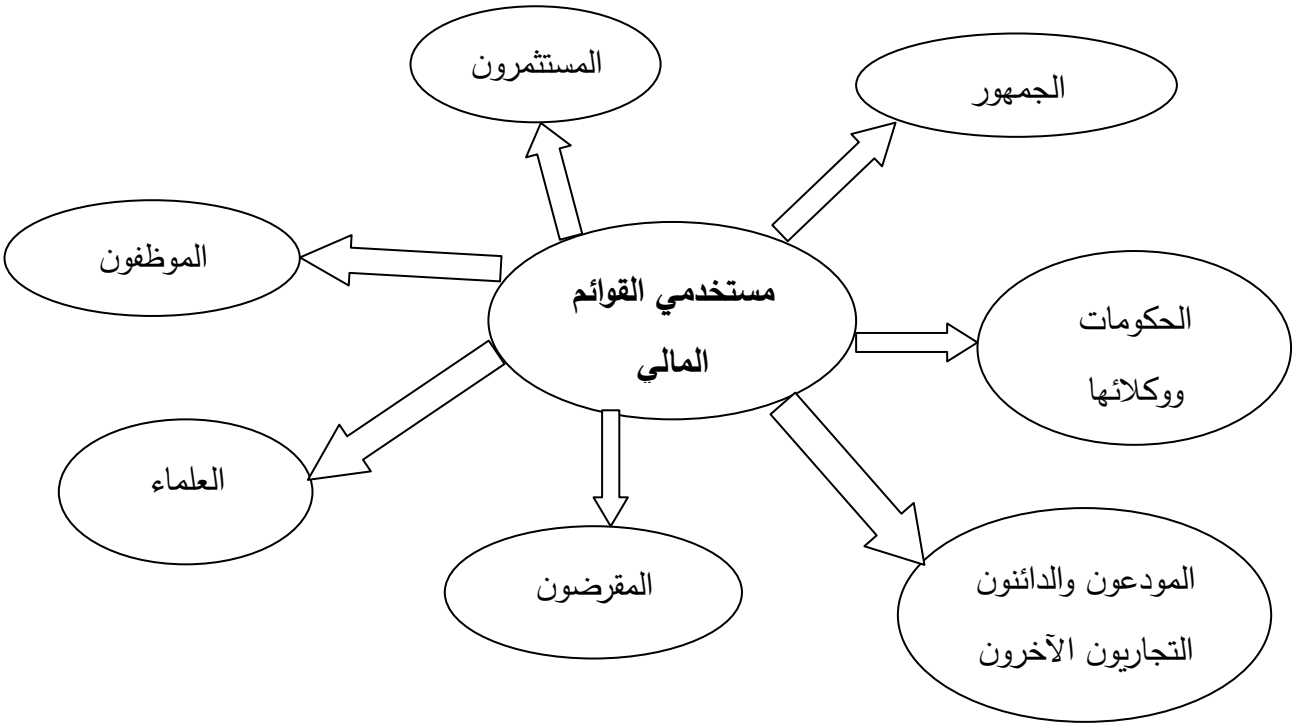
تعرف المعلومات المحاسبية بأنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية والتي تتم معالجتها والتقرير عنها في القوائم المالية، في خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا، فهي تمثل ناتج العمليات التي تجري على البيانات المحاسبية مما يحقق الفائدة من استخدامها فتوفير المعلومات المحاسبية ليس هدفا في حد ذاته بل من الضرورة أن تكون هذه المعلومات ذات محتوى إعلامي نافع يمكن الاستفادة منه من جانب مستخدميها، والمتمثلين في:[1]

- **المستثمرين (المساهمين):** إن المستثمر يحتاج لمعلومات تساعده على اتخاذ قرار الشراء، الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع كما أنه يهتم بالمعلومات التي تساعده في تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح.
- **الموظفين:** يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع المكافآت ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل.
- **المقرضين:** تساعدهم المعلومات المحاسبية على تحديد ما إذا كانت قروضهم والفوائد المترتبة عنها سوف تدفع لهم في تاريخ الاستحقاق.
- **الموردين، الدائنين التجاريين والدائنين الآخرين:** تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الاستحقاق.
- **العملاء:** يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خصوصا إذا كانت لهم ارتباطات طويلة الأجل معهم.
- **الحكومات ووكالاتها:** تهتم بعملية توزيع الموارد وبالتالي نشاطات المؤسسة، كما تطلب معلومات من أجل تحديد السياسات الضريبية وكأساس لإحصاءات الدخل الوطني.
- **الجمهور:** يمكن للبيانات المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع نشاطاتها.

ومن خلال ما سبق يمكن إبراز مستخدمي للقوائم المالية في الشكل التالي:

[1] سعيدة رحيش، **مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014/2013، ص 24.

الشكل رقم (03): مستخدمي القوائم المالية



من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

إن هدف القوائم المالية هو توفير المعلومات عن المركز المالي للمؤسسة والأداء والتغير في الحالة المالية للمؤسسة، مما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية، ويمكن أن نلخص أهم الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها في الوقت الحاضر في ما يلي:[1]

- تقديم معلومات ملائمة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين والمستخدمين الآخرين لاتخاذ قرارات الاستثمار والإقراض والقرارات المماثلة.
- تقديم المعلومات المرتبطة بالتدفقات النقدية المستقبلية، فقرارات الاستثمار والإقراض تتخذ وفقا لتوقعات المستثمرين بزيادة الموارد النقدية.
- تقديم معلومات عن التزامات وموارد المشروع التي تساعد المستخدمين في تحديد المركز المالي للمؤسسة.
- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية من أنشطة المؤسسة.

[1] نوال صبايحي، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS /IFRS) وأثره على جودة المعلومات**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010، ص 71.

المبحث الثاني: علاقة محاسبة القيمة العادلة بأهم خصائص جودة المعلومات المالية

هناك بعض الخصائص والصفات التي يجب أن تحتويها المعلومات المحاسبية لتكون مفيدة لاتخاذ القرارات، وتعرف هذه الخصائص بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتي تعتبر بدورها صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين وبالتالي فإن تطبيق هذه الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة.

المطلب الأول: علاقة الخصائص الأساسية بالقيمة العادلة

الفرع الأول: علاقة خاصية الملائمة بمحاسبة القيمة العادلة

إن المعلومات المحاسبية في ظل القيمة العادلة أكثر ملائمة من تلك النابعة عن استخدام التكلفة التاريخية وذلك نتيجة الحاجة المستمرة للمعلومات التي تكون أكثر صحة في القرارات المستقبلية.

فاعتماد نموذج القيمة العادلة يوفر معلومات ملائمة لمستخدميها عن طريق معلومة آنية (خاصية الوقت المناسب)، وأنها تمثل الوقائع والأحداث الاقتصادية في تاريخ حدوثها، الأمر الذي يوفر إمكانية توقع الأحداث المستقبلية بشكل أفضل (خاصية القدرة على التنبؤ)، بالإضافة إلى قدرتها على تصحيح المعلومات التاريخية السابقة، مثل تصحيح قيمة النقد نتيجة لتغير عامل الزمن والتأكد من قيمته الصحيحة أو العادلة (خاصية التوقيت الملائم)، الأمر الذي يزيد من جودة المعلومات المالية ومن الإفصاح المحاسبي ويفيد الأطراف ذات المصلحة في ترشيد واتخاذ القرارات السليمة.[1]

الفرع الثاني: علاقة خاصية الموثوقية بمحاسبة القيمة العادلة

تعتبر المعلومة الناتجة على قياس القيمة العادلة أقل موثوقية لأنها لا تعتمد على وثائق مدونة قابلة للفحص عند إجراء المعالجات الضرورية بل تعتمد على قيم وتوقعات عالية ومستقبلية تستند في بعض الأحيان إلى الحكم الشخصي الخاطئ الأمر الذي يزيد من تكاليف الحصول على المعلومة نتيجة لإجراءات التنبؤ(الإخلال بخاصية اقتصادية المعلومة) هذا من جهة، ومن جهة أخرى يصعب إجراء عملية المراجعة في حالة الاعتماد على القيمة العادلة، لا تعتمد على وثائق تاريخية بل على تقديرات وتنبؤات(الإخلال بخاصية القابلية للتحقق أو الموضعية).

تكون المعلومة المفصح عنها منحازة إلى مستخدم على حساب مستخدم آخر(خاصية الحيادية) في حالة عدم استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، فمثلا عند اتباع التكلفة التاريخية

---

[1] اسماعيل سبتي، **أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2016/2015، ص 193.

نجد أن قيمة الأراضي والمباني لا تتغير مع تغير الزمن، الأمر الذي يضلل مستخدمي المعلومة المالية في معرفة المركز المالي للشركة بشكل صادق (الإخلال بخاصية التمثيل الصادق)، فينعكس بالإيجاب على الشركة في حالة حساب قيمة الضريبة أو في حالة التصفية أو الإفلاس، و ذلك على حساب المقرضين والدائنين الذي ينعكس عليهم بالسلب، لذا فإن القيمة العادلة تعطي معلومات صادقة وتزيد من جودة المعلومة والإفصاح المحاسبي العادل.[1]

من خلال ما سبق وعند المقارنة بين نموذجي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وعلاقتهما بخاصتي الملائمة والموثوقية نستنتج أن نموذج التكلفة التاريخية يحقق قدرا كبيرا من الموثوقية وقدرا أقل من الملائمة، في حين نموذج القيمة العادلة يحقق قدرا أكبر من الملائمة وقدرا أقل من الموثوقية، خاصة في غياب سوق نشطة، ولأنه لا يمكن الاستغناء عن أي من خاصتي الملائمة أو الموثوقية، فإنه يجب الموازنة بينهما، ففي بعض المواقف تكون الملائمة أهم من الموثوقية والعكس في مواقف أخرى، ومع ذلك لا يمكن تحت أي ظرف من الظروف الاستغناء عن أي من الملائمة والموثوقية بالكامل.[2]

المطلب الثاني: علاقة الخصائص الثانوية بالقيمة العادلة

الفرع الأول: علاقة خاصية القابلية للمقارنة مع القيمة العادلة

تكون عملية المقارنة غير صحيحة إذا لم يتم استخدام القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة، ففي المقارنة الزمانية تقوم الشركة بمقارنة عمليات ماضية مع عمليات حالية دون الأخذ بتغير قيمة النقد (الإخلال بخاصية التمثيل)، أما بالنسبة للمقارنة المكانية فمن الأفضل أن تكون المقارنة بين شركات تتبع نفس الإجراءات المحاسبية الأمر الذي يصعب تحقيقه في حالة عدم الاعتماد على القيمة العادلة (الإخلال بمبدأ الثبات)، بالإضافة إلى صعوبة التنبؤ في هذه الحالة (الإخلال بخاصية القدرة التنبؤية) وعدم توفير المعلومات الجوهرية اللازمة للمقارنة، أي أن القيمة العادلة تحقق خاصية الثبات وتساعد في زيادة جودة المعلومة عن طريق تحقيق خاصية القابلية للمقارنة، ثم الوصول إلى إفصاح كامل.[3]

الفرع الثاني: علاقة خاصية القابلية للفهم مع القيمة العادلة

من خلال تطور أسلوب القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة مقارنة بالأساليب الأخرى(كالتكلفة التاريخية)، أدى هذا الأمر إلى صعوبة فهم طرق قياس الأصول والالتزامات من طرف معدي المعلومة

[1] اسماعيل سبتي، مرجع سبق ذكره، ص 194.

[2] سيد عبد الفتاح صالح حسين، **تحليل العلاقة بيم محاسبة القيمة العادلة وممارسات المحاسبة الابتكارية وأثرها على جودة التقارير المالية**، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، العدد 02، مصر، سبتمبر 2009، ص 517.

[3] اسماعيل سبتي، المرجع السابق، ص 194

المالية، ولكي يعتبر هذا الإشكال القائم مؤقت لحداثة أسلوب القيمة العادلة فقط، فمع مرور الوقت وزيادة الأبحاث والتطورات سوف تتضح الرؤيا أكثر حول إجراءات القيمة العادلة ويصبح لا وجود لهذه المشكلة ولتأثيرها السلبي، وذلك يؤدي إلى تحقيق إفصاح وقائي، لأن خاصية القابلية للفهم تقضي بضرورة البساطة في الإفصاح المحاسبي.[1]

الفرع الثالث: إسهامات معايير الإبلاغ المالي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

تلعب معايير الإبلاغ المالي دور مهم في تحسين وتحقيق معلومات محاسبية ذات جودة عالية من خلال تقديم القوائم المالية وفق أسس مختلفة:[2]

1. **القوائم المالية القطاعية:**

نظرا للتطور الاقتصادي وما تواجهه الشركات من منافسة شديدة دفعت بها إلى التنويع في خطوط الإنتاج أو فتح فروع تابعة للشركة في مناطق جغرافية مختلفة حيث الاختلاف في معدلات الربحية وفرص النمو، وحجم المخاطر التي قد تتفاوت بين قطاعات الأعمال والقطاعات الجغرافية، لذلك تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة للحصول على معلومات إضافية تفصيلية تساهم في تقييم أفضل لأداء الشركات فكانت الحاجة إلى ظهور القوائم القطاعية والتي تعرف على أنها تقسيم الشركة إلى أجزاء قطاعية سواء قطاعات أعمال أو قطاعات جغرافية، وعرض البيانات المالية القطاعية المجزئة جنبا إلى جنب مع معلومات الشركة الإجمالية، حيث أن توفير المعلومات بهذا الشكل مهم لكافة الفئات المستخدمة لها، وهذا لأهمية المعلومات التي تقدمها القوائم القطاعية، سواء لقطاعات الأعمال أو القطاعات الجغرافية، إذ أنها تتضمن محتوى معلوماتي يؤثر في اتخاذ القرارات ويساعد في تقييم أداء الشركات بشكل أفضل، ولقد تطرق IFRS 08 القطاعات التشغيلية والذي يهدف إلى الإفصاح عن معلومات تمكن مستخدم القوائم المالية من تقييم طبيعة الأنشطة التجارية للشركة وآثارها المالية ومختلف البيئات الاقتصادية التي تعمل فيها.

2. **القوائم المالية ذات الغرض العام:**

ونظرا لصعوبة إعداد أكثر من مجموعة من القوائم المالية المختلفة التي تلي كل منها جهة معينة من مستخدمي القوائم المالية يتم إعداد قائمة مالية واحدة تدعي الغرض العام بحيث تلبي تلك القوائم

[1] اسماعيل سبتي، مرجع سبق ذكره، ص 194.

[2] أحمد الصالح سباع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 114.

معظم ما تحتاجه الأطراف الخارجية المهتمة بأمر الشركة، ويتم إظهار القوائم المالية وفق مبادئ أساسية لغرض المعلومات وكذلك أسس للاعتراف والقياس.

المطلب الثالث: أساليب تقييم القيمة العادلة

الفرع الأول: تقنيات تقييم القيمة العادلة

يجسد معيار إعداد القوائم المالية IFRS 13 التوجه الحديث لمجلس معايير المحاسبة الدولية بتبني أسلوب القيمة العادلة في قياس الأصول والالتزامات بدلا من التكلفة التاريخية التي أظهرت سلبيات كثيرة.

ويعرف هذا المعيار القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم استلامه لقاء بيع أصل، أو دفعة لقاء تحويل التزام في عملية منظمة بين متعاملي السوق في وقت القياس، ويتطلب من المؤسسة عند قياس القيمة العادلة أن تحدد العناصر التالية:[1]

- ✓ الأصل أو الالتزام المعني بموضوع القياس؛
- ✓ تقديم الأساس الملائم للقياس، وهذا فيما يخص الأصول غير المالية؛
- ✓ السوق الأساسي للأصل أو الالتزام؛
- ✓ تقييم التقنيات الملائمة للقياس، مع الأخذ بعين الاعتبار مدى توفر المعلومات في السوق الأساسي؛

كما يقدم هذا المعيار ثلاثة طرق مستعملة في قياس القيمة العادلة:

1. **منهج السوق:**

هو أسلوب تقييم يستعمل كل من الأسعار والمعلومات الملائمة الأخرى الناتجة عن سوق المعاملات والذي يشمل أصول والتزامات مشابهة أو مماثلة للأصول والالتزامات محل القياس.

2. **منهج التكلفة:**

يعكس هذا الأسلوب المبلغ المطلوب حالي الاستبدال نفس سعة الخدمة للأصل أو الالتزام محل القياس، والتي يشار إليها في العادة بتكلفة الاستبدال الحالية.

3. **منهج الدخل:**

وهو أسلوب يقوم بتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ حالي متداول واحد، ويتم قياس القيمة العادلة على أساس القيمة المشار إليها في توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ المستقبلية.[2]

---

[1] أحمد الصالح سباع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 114.

[2] مريم باي، **ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 3 المجلد 4، 2017، ص 153.

الفرع الثاني: خصائص أساليب التقييم

هناك مجموعة من الخصائص ينبغي توفرها في أساليب التقييم وتشمل:[1]

1. يجب أن تكون التقنيات المستخدمة لقياس القيمة العادلة مناسبة ومتناسقة مع المنهجيات الاقتصادية والنظريات المالية، وأن يتم دمج بيانات السوق الملحوظة وأي عوامل أخرى يأخذها المشاركون في السوق بالاعتبار عند تقدير القيمة العادلة للأدوات المالية المعنية؛
2. ينبغي استخدام أسلوب التقييم إذا كان مستخدم بشكل شائع من قبل المشاركين في السوق وأنه يظهر بإعطاء تقديرات موثوقة وأكثر واقعية من الأسعار التي يتم الحصول عليها من معاملات السوق؛
3. ينبغي على أسلوب التقييم تعظيم استخدام مدخلات السوق والحد قدر الإمكان من استخدام التقديرات الخاصة والمعلومات غير الواضحة؛
4. اختبار منهج وأسلوب التقييم ينطوي على ممارسة الحكم من قبل الإدارة عند الاختيار من المبادئ الأساسية والافتراضات النظرية؛
5. إذا تم اختيار أسلوب أو منهج معين فلا بد من الاستمرار في استخدامه على طول الزمن، مالم تكن هناك تغيرات على الافتراضات التي أدت لاختياره؛
6. يجب إعادة النظر من حين إلى حين بصفة دورية حول أسلوب التقييم للتأكد من صلاحيته؛
7. استعمال أي نموذج أو أسلوب تقييم يحتوي على المخاطر المعرفة باسم(خطر النموذج) تمثل إمكانية أن يكون اختيار الأسلوب أو النموذج غير الصحيح، وهذا لأنه يقوم على افتراضات خاطئة، أولا يعكس بشكل كاف سلوك السوق العادي؛

مما ذكر أعلاه يتضح أن تقدير القيمة العادلة لموجود معين في يوم معين باستخدام المعلومات المتاحة وفقا لظروف وتوقعات محددة للسوق، ومن الطبيعي أن تختلف هذه العوامل بمرور الزمن وبالتالي أن تكون القيمة المقدرة في تاريخ معين غير ملائمة بتاريخ آخر مختلف، ومع ذلك هذه التغيرات في القيمة العادلة لا تشير إلى أن التوقعات كانت غير صحيحة عندما تم تقديرها ولكن حدثت تغيرات.

[1] زيد عائد مردان، إبراهيم عبد موسى السعيري، **القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 25 المجلد 8، 2013، ص ص 224-225.

الفرع الثالث: إرشادات قياس القيمة العادلة

وضع معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 مجموعة من الإرشادات لقياس القيمة العادلة كالتالي:

1. على الوحدة الاقتصادية أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الموجود أو المطلوب المئوي قياس له القيمة الحالية، كما يأخذها المشاركين في السوق في عملية تسعير الموجود أو المطلوب في تاريخ القياس؛
2. يفترض في عملية قياس القيمة الحالية أن العملية تتم بشكل طبيعي ومنتظم وفي ظل ظروف السوق بتاريخ إجراء عملية التقييم؛
3. عملية قياس القيمة الحالية يجب أن يتم القياس فيها من خلال السوق الرئيس للموجود أو سوق مماثل له؛
4. يؤخذ بعين الاعتبار عند قياس القيمة الحالية للموجودات غير المالية الاستعمال العالي والأفضل للموجود؛
5. يفترض في عملية قياس القيمة الحالية للمطلوبات المالية وغير المالية أدوات حقوق الملكية أن عملية النقل للأداة المالية تتم بين المشاركين في تاريخ إجراء القياس من دون تسوية أو إبطاء في عملية التسوية؛

من خلال هذه الإرشادات نلاحظ أن معيار الإبلاغ المالي 13 تمكن له الوصول إلى معالجة العديد من نقاط الضعف التي تخللت المعايير السابقة المتعلقة بالقيمة العادلة ووفر دليلا إرشاديا لقياسها ولكن تبقى محاسبة القيمة معقدة وذات طرق مختلطة ويكتنفها قدر كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي واتباع أسس قياس متباينة، الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلبا مما هو في الحقيقة خصوصا في ظل عدم وجود سوق نشط.

ومع ذلك فإنها تجد صعوبة في التطبيق العملي لما يحيط بها من مشاكل أبرزها اعتماد تصنيف الاستثمارات على نية الإدارة في الاحتفاظ بها، زد على ذلك صعوبة الحكم على كفاءة السوق المالي ومشكلات تحديد الدخل القابل للتوزيع وتحديد الدخل الخاضع للضريبة، وتقييم الأداء المالي للإدارة فيما إذا سيكون على أساس الدخل التشغيلي أم الدخل الشامل.

المبحث الثالث: محاسبة القيمة العادلة وجودة المعلومة المالية

تسعى المحاسبة لإيصال المعلومة المالية والمحاسبية لمختلف مستخدميها، والتوصيل الناجح يتم من خلال الإفصاح المناسب والهادف إلى تقديم المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات، وهذه المعلومات تنتج عن عمليات القياس المحاسبي للعمليات والأحداث الاقتصادية والمالية، كما أن القياس السليم والمنطقي هو الذي يؤدي إلى نتائج مفيدة في مجالات اتخاذ القرارات وترشيدها.

المطلب الأول: محددات جودة القوائم المالية

ظهرت العديد من المشاكل والمحددات لاستخدام الخصائص النوعية وكان أبرزها كما يلي:[1]

1. احتمال عدم التوافق بين الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية، أي لا يوجد توافق بين ملائمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوقة بها، أو موثوق بها ولكنها غير ملائمة، فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أنها تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة لأن تلك الأرقام أقل ارتباطا وتمثيلا للواقع الفعلي.
2. احتمال التعارض بين الخصائص النوعية الفرعية، مثلا بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، فقد تصل المعلومات في الوقت المناسب، ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية، وكذلك إن السرعة في إعداد المعلومات غالبا ما يكون على حساب درجة الدقة والاكتمال وعدم التأكد.
3. ليست كل المعلومات الملائمة والموثوقية بها مفيدة، لأنها قد لا تتصف بالأهمية النسبية، أي إذا أدى حذف البند أو الإفصاح عنه بطريقة خاطئة إلى التأثير على متخذ القرار فإنه ذات أهمية نسبية.
4. رغم ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية إلا أنه توجد صعوبة فهمها لدى مستخدميها في نموذج القرار الذي يوجهه، فعلى المعلومات أن تكون مفهومة وواضحة لأنها تعكس خصائص السهولة التي تتميز بها المعلومات المنشورة، ولكن هناك العديد من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة مما يجعل هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب.

---

[1] تامر بسام جابر الآغا، **أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية– دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين–**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013، ص 59.

5. احتمال أن تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها، فالمعلومات التي ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف مستخدمي القوائم المالية لاتعد معلومات مهمة، وليس هناك ما يدعو إلى المعلومات المحاسبية يجب عدم انتاجها، توزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن تكلفتها.
6. رغم أهمية المقارنة في عملية اتخاذ القرار، فإن مستخدمو المعلومات المحاسبية يهتمون بمقارنة المعلومات الخاصة بشركة معينة مع شركة مشابهة أو منافسة مع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة، إلا أن عملية المقارنة المكانية أو الزمانية قد لا تكون ذات جدوى عندما تكون الشركات غير ملتزمة بسياسة التماثل أو الاتساق.

المطلب الثاني: القياس والإفصاح بالقيمة العادلة وأثرها على جودة المعلومات المالية

الفرع الأول: كيفية قياس القيمة العادلة

في ظل الأسواق المتغيرة والمتقلبة فإن مقاييس القيمة العادلة تزودنا بكثير من الشفافية وذلك مقارنة بمقاييس التكلفة التاريخية، وبالإضافة إلى ملائمة القيمة العادلة للقياس في ظل الظروف الاقتصادية والمالية المتغيرة والمتقلبة فإن الاعتمادية تكون مهمة أيضا قبل الملائمة لأن المعلومات الملائمة والتي تتسم بعدم الاعتمادية تصبح بلا فائدة لأي مستخدم، أما عن كيفية قياس القيمة العادلة فقد بين مجلس معايير المحاسبة المالية أنه يمكن قياس القيمة العادلة كما يلي:[1]

1. القيمة السوقية للأراضي والمباني التي عادة ما يتم تحديدها من قبل مقيمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهمة.
2. القيمة الاستبدالية بعد الإهتلاك عندما لا يكون هناك دليلا على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة لهذه الأصول لأنها نادرا ما تباع.
3. كما بين المعيار المحاسبي الدولي 22 بخصوص ضم أو اندماج الأعمال في الفقرة 39 مجموعة من الأسس والمقاييس الممكن استخدامها للتعبير عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد عند التملك أو دمج الأعمال وعلى النحو التالي:

- تقييم الأوراق المالية المتداولة بالقيم السوقية الجارية؛

[1] رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 2، المجلد 4، 2009، ص ص 24-27.

- تقييم الأوراق المالية غير المتداولة بالقيم المقدرة التي تأخذ بالاعتبار خصائصها، مثل نسبة سعر السهم إلى ربح السهم وعائد الأسهم ومعدلات النمو المتوقعة للأوراق المالية المماثلة لمؤسسات ذات خصائص متشابهة؛
- تقييم الذمم المدينة بالقيم الحالية للمبالغ التي سيتم قبضها محسوبة باستخدام معدلات الفائدة الجارية المناسبة، ناقصا مخصصات الديون غير القابلة للتحصيل وتكاليف التحصيل عند الضرورة، إلا أن عملية الخصم غير مطلوبة للذمم المدينة قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين قيمتها الاسمية ومبلغها المخصوم غير مادي؛
- تقييم الأراضي والمباني بمقدار قيمتها السوقية؛
- تقييم المصانع والمعدات بالقيمة السوقية المحددة عادة بالتقييم، وعندما لا يكون هنالك إثبات للقيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للمصانع والمعدات أو بسبب أن هذه البنود نادرا ما تباع، إلا كجزء من أعمال مستمرة، فإنها تقيم بتكلفة الاستبدال بعد طرح الإهتلاك؛
- تقييم الموجودات غير الملموسة بمقدار القيم العادلة المحددة:
  - ✓ بالرجوع إلى السوق النشط؛
  - ✓ إذا لم يوجد هناك سوق نشط تقيم الموجودات غير الملموسة على أساس يعكس المبلغ الذي كان المشروع سيدفعه عن الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة بناءا على أفضل المعلومات المتوفرة؛
- الأصول والالتزامات الضريبية تقيم بمبلغ المنفعة الضريبية الناشئة عن الخسائر الضريبية أو الضرائب المستحقة بخصوص صافي الربح أو الخسارة، التي تحدد من وجهة نظر المنشأة المندمجة أو المجموعة الناتجة عن التملك، ويتم تحديد الأصل أو الالتزام الضريبي بعد الأخذ في الاعتبار التأثير الضريبي لإعادة بيان الأصول والالتزامات المحددة بقيمها العادلة ولا يتم خصمها، وتتضمن الأصول الضريبية أي أصل ضريبي مؤجل للمتملك لم يكن معترفا به قبل الضم، إلا أنه ونتيجة للضم أصبح يحقق الآن معيار الاعتراف حسب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (ضرائب الدخل).
- الذمم الدائنة وأوراق الدفع، الديون الطويلة الأجل والالتزامات، المستحقات والمطالبات الأخرى تقيم بالقيم الحالية للمبالغ التي ستدفع لمواجهة الالتزام محسوبا على أساس معدل الفائدة الجاري المناسب إلا أن عملية الخصم غير مطلوبة للالتزامات قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين المبلغ الاسمي للالتزام والمبلغ المخصوم ليس هاما نسبيا.

4.كما بين معيار المحاسبة الدولي رقم 32: " الأدوات المالية الإفصاح والعرض".

بعض أسس قياس القيمة العادلة على النحو التالي:

- إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق نشط وذات سيولة، فإن سعر السوق المعروض للأداة هو أفضل دليل على القيمة العادلة، حيث أن سعر السوق المناسب هو:
  - ✓ سعر العرض الحالي: الأصل محتفظ به أو التزام سيتم إصداره؛
  - ✓ السعر المعروض(سعر الطلب): لأصل سيتم امتلاكه أو التزام محتفظ به؛
  - ✓ سعر آخر عملية: في حالة عدم توفر معلومات عن الأسعار الحالية، بشرط عدم حدوث تغير كبير في الظروف الاقتصادية بين تاريخ آخر عملية وتاريخ تقديم التقديم (تاريخ التقييم)؛
  - ✓ أسعار السوق الوسطية: إذا كان لدى المشروع مراكز أصول والتزامات متقابلة؛
- إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق غير نشط أو غير منظم بشكل جيد (كبعض الأسواق الموازنة)، أو كان حجم التداول قليل نسبة إلى عدد الوحدات من الأداة المالية المراد تقييمها، أو في حالة عدم وجود سعر سوق معروض، فيمكن اللجوء إلى وسائل تقدير لتحديد القيمة العادلة بمؤثر كافية، وأهم هذه الوسائل:
  - ✓ القيمة السوقية الجارية لأداة مالية مشابهة جوهريا للأداة المراد تقييمها؛
  - ✓ تحليل خصم التدفقات النقدية باستخدام سعر خصم مساو لمعدل الفائدة السائدة في السوق الأدوات المالية لها –بشكل جوهري– نفس الشروط والخصائص (كملاءة المدين، والفترة المتبقية للاستحقاق والعملة التي سيتم الدفع بها)؛
  - ✓ استخدام نماذج تسعير الخيارات؛
- إذا كانت الأداة غير متداولة في السوق المالي المنظم، فإنه يفضل عدم تحديد مبلغ معين لقياس القيمة العادلة، وإنما تحديد مدى معين يعتقد وبشكل معقول أن تقع القيمة العادلة ضمنه.
- عند عدم القدرة على تحديد القيمة موثوقية كافية لأي سبب، فإنه يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات حول الخصائص الأساسية للأداة المالية المراد تقييمها، بما في ذلك الشروط والأحكام ذات الأهمية التي قد تؤثر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية ودرجة التيقن منها، وذلك لمساعدتهم على عمل تقديراتهم الخاصة لتحديد القيمة العادلة.

وفي جميع الحالات أعلاه، يجب أن تؤخذ التكاليف التي سيتم تكبدها عند مبادلة الأداة المالية أو تسويتها بعين الاعتبار، مثل الضرائب والرسوم والأتعاب والعمولات المدفوعة للوكلاء والمستشارين

والسماسرة، بالإضافة إلى الرسوم المرفوضة من قبل الوكالات المنظمة أو البورصات(مع مراعاة مادية هذه التكاليف دائما).

5.كذلك قد تضمن معيار المحاسبة الدولي رقم 38:" الموجودات غير الملموسة"، تحديدا لأسس الوصول إلى القيمة العادلة في إظهار هذه الأصول عند الاعتراف المبدئي وعلى النحو التالي:

- الأسعار المدرجة في السوق النشط هو أفضل مقياس للقيمة العادلة، وعادة ما يكون هذا السعر سعر العرض الحالي.
- قد يوفر سعر أحدث عملية مماثلة أساس يمكن بناء عليه القيمة العادلة، بشرط عدم حدوث تغير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ العملية وتاريخ تقييم الأصل.
- القيم الممكنة احتسابها من خلال استخدام أساليب القياس التي طورتها مشاريع معينة تشارك بانتظام في شراء الموجودات غير الملموسة وبيعها، تشمل هذه الأساليب حيث يكون ذلك مناسبا تطبيق عناصر متعددة تعكس تأثير مؤشرات معينة مستقبلية المقدرة من الأصل.

أما عند القياس اللاحق للاعتراف المبدئي لهذه الأصول غير الملموسة، فإن تحديد القيمة العادلة عند استخدام أسلوب إعادة التقييم لا يتم إلا بموجب السعر السوقي في سوق نشط، فإن لم يعد ممكن تحديد القيمة السوقية في فترات لاحقة، فتكون القيمة العادلة هي السعر السوقي المحدد في آخر عملية إعادة التقييم، مطروحا منه أي إطفاء متراكم أو خسائر لانخفاض القيمة اللاحقة لتاريخ إعادة التقييم المعتمدة.

6.كما بين المعيار رقم 39" الأدوات المالية، الاعتراف والقياس" عدة مقاييس للقيمة العادلة على النحو التالي:[1]

- الأسعار الدارجة في سوق نشط للأداة المالية، وهي أفضل مقياس للقيمة العادلة؛
- أداة الدين التي تصنف من قبل وكالة تصنيف مستقلة ولهذه الأداة تدفقات نقدية يمكن تقديرها بشكل معقول؛
- الأداة المالية التي لها نموذج تقييم مناسب وتعتمد مدخلان هذا النموذج على بيانات من الأسواق النشطة؛

وقد أوضح المعيار نفسه بعض المحددات عند الوصول للقيمة العادلة أهمها:

[1] هواري معراج، **دور القياس والإفصاح بالقيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية للجزائر–بالإشارة إلى البنوك التجارية الجزائرية–**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية– دراسات اقتصادية–، العدد 01 2018، ص ص 10–12.

- يعتمد مفهوم القيمة العدالة للأصول والالتزامات المالية على فرض الاستمرارية للمؤسسة وبخلاف ذلك يجب أخذ ظروف المنشأة الحالية عند تقدير القيمة العادلة؛
- يؤخذ سعر الشراء الحالي للأصول المقتناة أو الالتزامات القائمة، والسعر الوسطي عند مقابلة مراكز أو وضعيات الأصول والالتزامات؛

7. كما وضح المعيار طرقا بديلة لقياس القيمة العادلة في غير الحالات المعتمدة أعلاه، وهذه الطرق هي:

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

8. وتضمن المعيار 40: الممتلكات الاستثمارية أسس تحديد القيمة العادلة لهذه الممتلكات على النحو التالي: يعتبر السعر السوقي أفضل محدد للقيمة العادلة، ويعتبر السعر السوقي هنا عن السعر الأكثر احتمالا و من الممكن الحصول عليه على نحو معقول من السوق، يمثل أفضل سعر قد يحصل عليه في ظل ظروف السوق العادية دون أي تضخم أو تضخيم في ظل ظروف خاصة.

- إذا لم يوجد سوق تنشيط الممتلكات مشابهة في الموقع والحالة والشروط التعاقدية أفضل دليل للقيمة العادلة.
- في حالة عدم توفر أسعار جارية في السوق، فيمكن تقدير القيمة العادلة من خلال الحصول على معلومات مختلفة تتضمن:
  - ✓ الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع، بحيث تعدل هذه الأسعار لتعكس الفروقات الناتجة عن اختلافات بين الأصل المراد تقديره وهذه الممتلكات؛
  - ✓ الأسعار الأخيرة في السوق أقل نشاطا مع تعديل هذه الأسعار لتعكس التغيرات في الأحوال الاقتصادية بين تاريخ هذه الأسعار وتاريخ التقييم الحالي؛

- ✓ خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة بموجب عقود إيجار قائمة حاليا وبالرجوع لبيانات خارجية كإيجار الممتلكات المماثلة في نفس المنطقة؛

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

المطلب الثالث: أثر الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومات المالية

إن التزام المؤسسات بالشفافية والإفصاح يعتبر من أهم الموضوعات المطروحة للنقاش في الوقت الحالي خاصية مع الانتشار السريع لتكنولوجيا المعلومات، لكون أن العديد من الجهات تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما ينشر من معلومات في تقارير المؤسسات، إذ تعتبر التقارير المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ عن المعلومات المالية، ومن بين المزايا التي جاء بها النظام المحاسبي المالي هو تطوير طريقة إعداد وعرض القوائم المالية بالشكل الذي يسمح بتوفير معلومات موثوقة وملائمة وقابلة للمقارنة.

كما يتم تأمين وضمان وجود الشفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل، وعن طريق توفير العرض العادل للمعلومات المفيدة والضرورية لاتخاذ القرارات، فالإفصاح المحاسبي يحقق الشفافية والتي تؤدي إلى جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية وذلك من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين فكل مؤسسة ملزمة قانونيا بإعطاء معلومات ضرورية وصادقة وكافية، وعلى العكس من ذلك فإن إخفاء المعلومات يؤدي إلى الغموض وعدم الوضوح مما يؤثر على جودة المعلومات، ذلك أن الإفصاح الذي تبناه النظام المحاسبي المالي يوفر إطارا حاميا ومانعا لظهور مثل هذه التصرفات ويحد من محاولات التضليل هذه وهو يحسن درجة الوضوح والشفافية ويوفر المصداقية للمعلومات التي تحتويها التقارير المالية.[1]

وبالتالي فإن إصدار نظام محاسبي مالي يعالج فيه عمليات توصيل وعرض المعلومات للمستثمرين بطريقة مفهومة وأسلوب ملائم يزيد من قيمة ومنفعة المعلومات المالية، لذلك فقد ركز على زيادة مستوى الإفصاح المحاسبي وبأشكال مختلفة سواء بطرح قوائم مالية إضافية أو ضمن القوائم المالية من ناحية وتوحيد أسس وقواعد العرض والإفصاح من ناحية أخرى، الأمر الذي أثر على المعلومات المحاسبية الموجهة للمستخدمين نتيجة ارتقاء مضمون التقارير المالية واكتمال محتواها من المعلومات وتعظيم جودتها.[2]

---

[1] فارس بن يدير وآخرون، **واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر– دراسة لعينة من الشركات البترولية في الجزائر–**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد 2، الجزائر، 2016، ص 230.

[2] إلياس شاهد، عبد المنعم دفرور، **الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية الدولية– دراسة مقارنة–**، العدد 5، الجزائر، 2016، ص 159.

خلاصة

بناءا على ما تطرقنا إليه في هذا الفصل نستنتج أن القوائم المالية هي الوسيلة التي بموجبها أن تنقل الإدارة إلى الأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأداء المالي لأي وحدة اقتصادية، وإن القياس المحاسبي يتعين من خلال تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية التي تشملها هاته القوائم المالية لمؤسسة معينة، وتعتبر التكلفة التاريخية أساس التقييم المعتمد في المحاسبة المالية التقليدية، وقد احتلت وعبر عقود من الزمن مكانة كبيرة في القياس المحاسبي، وهي تستند في التقرير عن البيانات المالية إلى معلومات تكون وثيقة في البداية لكنها تصبح أقل موثوقية مع مرور الزمن ولا تتوفر على خاصية الملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية لأن القيمة المسجلة تصبح من الماضي ولا توفر معلومات حديثة يمكن الاستناد إليها وبالتالي يعطي صورة مظللة وسلبية على واقعية وسلامة القياس والإفصاح المحاسبي، على عكس ذلك نجد أن استخدام القيمة العادلة في عمليات القياس والإفصاح هو الأفضل والأكثر ملائمة لاتخاذ القرارات، فنشر المعلومات التي تم تقييمه بالقيمة العادلة بخلق نوع من الشفافية والثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي ينعكس إيجابا على مختلف القرارات التي يتخذونها.

الفصل الثالث

دراسات

تطبيقية

لمؤسسة المياه

لإنتاج المياه

تمهيد

في الفصلين السابقين قمنا بتسليط الضوء على القيمة العادلة والقوائم المالية، بالشرح والتفصيل وهذا من الناحية النظرية، وفي الفصل الثالث والأخير سنقوم بدراسة ميدانية لمعرفة مدى تأثر القوائم المالية وبالأخص الميزانية بالقيمة العادلة على مستوى مؤسسة تاكسنة.

ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية الرئيسية للبحث وبالاجتهاد والتعاون مع المحاسب الأستاذ بن جودي عبد العزيز قمنا بافتراض واقتراح بعض الأمثلة للقيم العادلة وهذا بالاعتماد على قيم القوائم المالية المقدمة من طرف مؤسسة تاكسنة للمياه الجوفية.

وبعد التقييم والحساب والمقارنة بين القيم أجرينا تحليل نتائج المقارنة والتعليق عليها والتأكد من صدق الاقتراحات واختيار الفرضيات.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه STEM

سنحاول الوقوف على تعريف مؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه نشأتها، وكذا أهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها وكذا البطاقة التعريفية لها.

المطلب الأول: تعريف بالمؤسسة محل الدراسة

سنحاول الوقوف على تاريخ مؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه، نشأتها، وكذا أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

الجدول رقم (05): البطاقة التقنية لمؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه.

مؤسس الشركة	لخلف محمد	
تاريخ التأسيس	20 ماي 1999	
المسير	لخلف عبد الحكيم	
المساحة الكلية	6029 م^2	
المساحة المستغلة	3146 م^2	
عدد العمال	59 عامل	
القدرة الإنتاجية	24000 قارورة في الساعة	
مناطق البيع بالجملة حسب التراب الوطني	أدرار	بسكرة
	الشلف	قسنطينة
	الأغواط	المدية
	أم البواقي	مستغانم
	باتنة	المسيلة
	بجاية	وهران
	البويرة	بومرداس
	البليدة	تسمسيلت
	تمنراست	الوادي
	تيارت	خنشلة
	تيزي وزو	تيبازة
	الجزائر	ميلة
	الجلفة	عين الدفلى
	جيجل	غرداية
	سطيف	غليزان
نقاط البيع	54	

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

تم إنشاء وحدة إنتاج المياه المعدنية سيدي يعقوب شركة ذات مسؤولية محدودة تاكسنة بتاريخ 20 ماي 1999 من طرف السيد لخلف محمد حيث قام بأشغال البناء والتنقيب واستيراد الآلات الخاصة بسلسلة الإنتاج وأجهزة إيطالية حديثة من آخر طراز، حيث تتربع المؤسسة على مساحة إجمالية مقدرة بـ

6029 م^2 منها 3146 م^2 مستغلة، وقد مرت بعدة تعديلات في معدات الإنتاج في الفترة الممتدة بين سنة 1999 إلى سنة 2013 مما أدى إلى رفع القدرة الإنتاجية إلى 24000 قارورة في الساعة، كما تم في سنة 2016 تزويد المنشأة بوحدة جديدة لإنتاج قارورات مياه معدنية ذات حجم 0,5 لتر، وقارورات مياه ذات حجم 0,33 لتر حيث سيتم مباشرة لإنتاج فور الانتهاء من اللمسات الأخيرة في أقرب الآجال.

1. تعريف المؤسسة محل الدراسة

تحدد وتنظم المياه المعدنية الطبيعية وفق المرسوم التنفيذي 4-196 المؤرخ في 15 جويلية 2004 (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية رقم 45 المؤرخة في 18 جويلية 2004) إلى مياه منبع ومياه معدنية طبيعية.

- مياه المنبع: هو ماء مصدره باطن الأرض صالح للاستهلاك البشري، نقي مكروبيولوجيا ويحمي من مخاطر التلوث.
- مياه معدنية طبيعية: هو ماء نقي مكروبيولوجيا ويحمي من مخاطر التلوث.
- في نهاية أوث 2010 تم تضاف مياه سيدي يعقوب بمياه معدنية طبيعية.
- مؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه المعدنية سيدي يعقوب هي مؤسسة ذات مسؤولية محدودة ذات الشخص الوحيد، تقع بأعالي جبال بلدية تاكسنة، ولاية جيجل.

2. أهداف المؤسسة

تتمثل أهم أهداف مؤسسة تاكسنة فيما يلي:

- إرضاء العملاء والحفاظ عليهم وكسب ثقتهم وضمان وفائهم.
- تخفيض التكاليف من أجل الرفع في الأرباح.
- ضمان موقع الصدارة في مجال تخصصها.
- إطلاق استثمارات خاصة جديدة بالمشروبات الغازية والعصائر.
- إطلاق قارورات بحجم أكبر ذات حجم 10 لتر.

المطلب الثاني: القدرة الإنتاجية للمؤسسة ومجال نشاطها

سنقوم بعرض القدرة الإنتاجية لمؤسسة تاكسنة ومجال نشاطها كالتالي:

1. القدرة الإنتاجية

الجدول رقم(06): القدرة الإنتاجية للمؤسسة

السنة	القدرة الإنتاجية (B/H)
2005-1999	3000
2012-2005	7000
2013-2012	24000
2017-2013	40000

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ أنه في بداية نشاط المؤسسة في الفترة الممتدة ما بين سنة 1999 وسنة 2005 كانت القدرة الإنتاجية 3000 قارورة في الساعة، وذلك نتيجة التعديلات التي أجريت على معدات الإنتاج، لترتفع القدرة الإنتاجية للمؤسسة إلى 24000 قارورة في الساعة في سنة 2013، ونتيجة لتزويد المنشأة بوحدة جديدة لإنتاج القارورات، أصبحت القدرة الإنتاجية 40000 قارورة في الساعة في الفترة الممتدة من سنة 2013 إلى سنة 2017.

2. مجال نشاط المؤسسة

تنتمي مؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه إلى القطاع الصناعي، حيث يتمثل أهم منتجاتها في الماء بمختلف الأحجام وهي كالآتي:

- قارورات بحجم كبيرة ذات سعة 5 لتر.
- قارورات بحجم متوسطة ذات سعة 1,5 لتر.
- قارورات بحجم صغير ذات سعة 0,5 لتر.

كما أنها لإضافة قارورات بحجم أصغر ذات سعة 0,33 لتر قريبا جدا، تقوم مؤسسة تاكسنة بتسويق منتجاتها لتجار الجملة في مختلف ولايات الوطن والمقدر عددها 29 ولاية، حيث تمتلك 6 نقاط بيع ولاية الجزائر العاصمة، و4 نقاط بيع في كل من ولاية جيجل، بجاية، والجلفة، كما أنها تمتلك 3 نقاط بيع في ولاية بسكرة، أيضا لها 2 نقطة بيع في كل من ولاية ميلة، الشلف، عين الدفلى، سطيف الأغواط، إضافة إلى ذلك فهي تمتلك نقطة بيع واحدة في كل من الولايات التالية: برج بوعريريج، تيزو

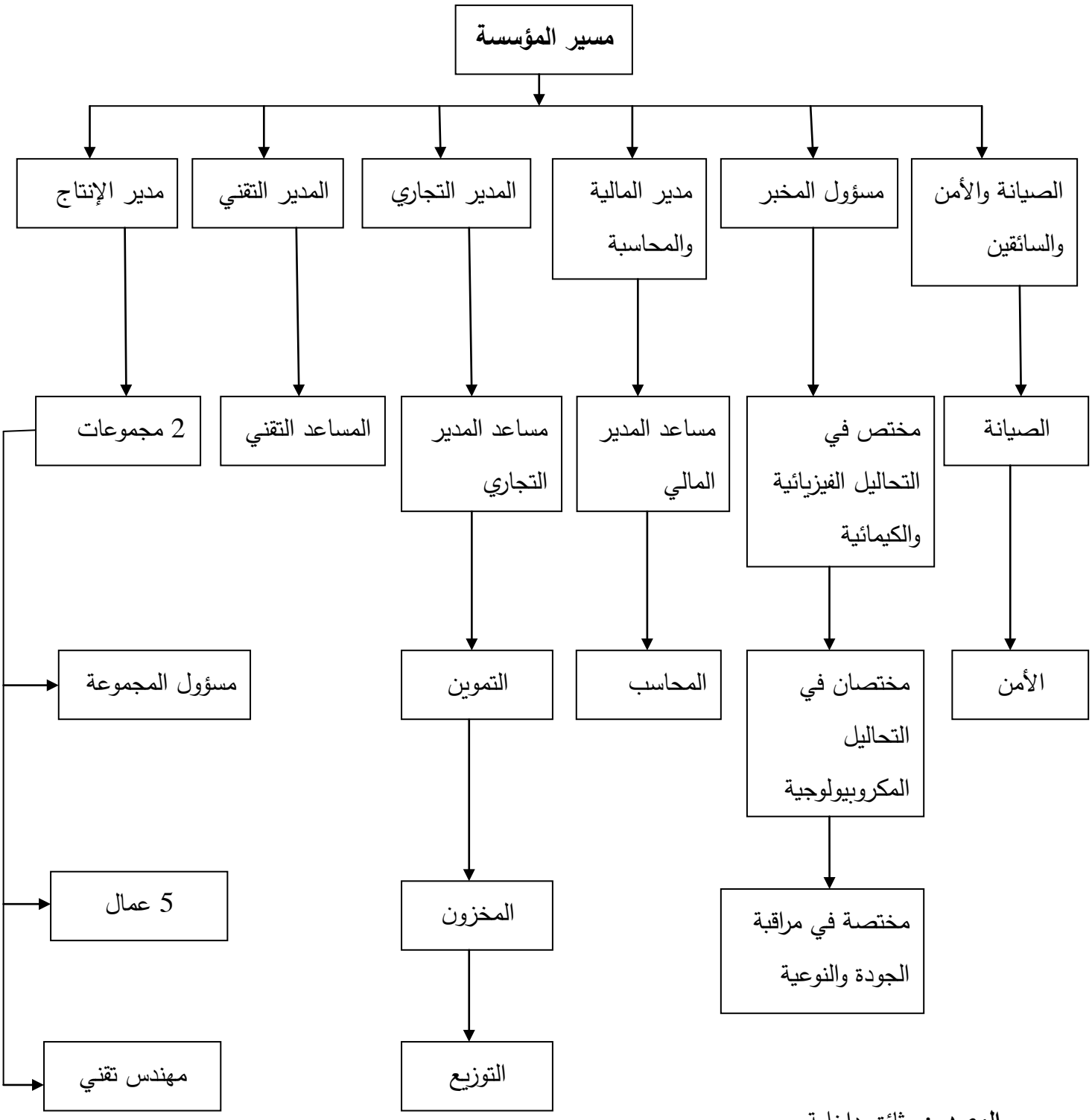
وزو، تيبازة، مستغانم، وهران، غليزان، قسنطينة، أم البواقي، باتنة، خنشلة، مسيلة، تسمسيلت، تيارت المدية، البليدة، الوادي، أدرار، غرداية وأخيرا تمنراست.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه المعدنية

سنقوم في هذا المطلب بعرض الهيكل التنظيمي لمؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه مع تقديم شرح مختصر له.

1. تقديم الهيكل التنظيمي

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي لمؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه المعدنية



المصدر: وثائق داخلية

2.شرح الهيكل التنظيمي

فيما يلي شرح مختصر للهيكل التنظيمي للمؤسسة:

1.2. مسير الشركة

هو الشخص الذي يمثل مركز الرئيس في الوحدة ويكون المسؤول الأول وتتجلى أهم مسؤولياته فيما يلي:

- تسيير أملاك المؤسسة بكل نزاهة وأمانة.
- تسيير الوسائل المادية والبشرية بكل شرعية وقانونية وذلك طبقا للنصوص التنظيمية للمؤسسة.
- توفير الجو المناسب للعمل داخل المؤسسة.

2.2. المخبر

يسير المخبر من طرف رئيس المخبر وتنحصر مهامه في ما يلي:

- مراقبة النوعية ابتداء من المادة الأولية ومتابعتها وصولا للصيغة النهائية.
- التدخل بغرض تصحيح النقائص أن وجدت بالتنسيق مع المدير ومصلحة الإنتاج.
- مراقبة المادة الأولية من حيث الخصائص والعناصر المطلوبة.
- تدوين النتائج والتحاليل في وثائق لكي يتمكن المديرين من متابعتها ومراقبتها وإشعاره بأي خلل.
- مراقبة التغليف والجودة ومدى مطابقة المنتج للمواصفات الأولية.

3.2. الأمن والصيانة

تتكون من:

- الأمن: تتمثل مهامه أساسا في السهر على أمن الشركة ومراقبة أمن العتاد وتضمن المحافظة على سلامته وخاصة الآلات والمعدات.
- الصيانة: تتكفل بإصلاح التلف الناتج عن استعمال الآلات أو أي عطل آخر، وذلك للوقاية من الحوادث وتجنب وقوعها ومن أجل المحافظة على القدرة الإنتاجية للآلات وقيامها بالعمل على أكمل وجه.

4.2. المالية والمحاسبة

تأخذ هذه المصلحة على عاتقها كل العمليات المالية والمحاسبة داخل المؤسسة ومتابعة وضعيتها المالية وإنجاز الميزانيات إلى:

- مصلحة المالية: تتمثل مهامها في:

- ✓ دفع فواتير الشراء؛
- ✓ تحصيل فواتير البيع؛
- ✓ إعداد فواتير البيع؛
- ✓ القيام بالمعاملات البنكية وعمليات استيراد الآلات وغيرها من لوازم الإنتاج.

- مصلحة المحاسبة: تتمثل مهامها في:
  - ✓ إعداد المحاسبة اليومية؛
  - ✓ إعداد الميزانيات الافتتاحية والختامية؛
  - ✓ المصادقة على القيود المحاسبية؛
  - ✓ القيام بعمليات الجرد؛

5.2. التجارية

تعتبر الدائرة الرئيسية فهي تشرف على كافة عمليات الشراء والبيع وتتكون من:

- مصلحة التموين: تتمثل أهم مهامها فيما يلي:
  - ✓ شراء المواد واللوازم الخاصة بعمليات الإنتاج؛
  - ✓ ضمان تطبيق السياسات التجارية؛
  - ✓ القيام بالجرد الفعلي دوريا؛
- مصلحة التخزين: تتمثل أهم مهامها فيما يلي:
  - ✓ نقل وتخزين المواد الأولية وكافة المواد القابلة للتخزين الداخلة في العملية الإنتاجية؛
  - ✓ نقل وتخزين المنتجات النهائية؛
- مصلحة التوزيع: تتمثل أهم مهامها فيما يلي:
  - ✓ القيام بعمليات البيع والشحن؛
  - ✓ تحديد احتياجات الوحدة ودراسة السوق؛
  - ✓ إعداد برامج النقل واختيار طرق التوزيع؛

6.2. الإنتاج

من أهم المصالح بالوحدة، تتكون من مجموعتين لكل مجموعة رئيس ومجموعة عمال ومهندس تقني، وتقوم بإنجاز العملية الإنتاجية وفق النظام التالي:

يتم وضع قوارير المياه في آلة التي بدورها تقوم بإدخالها في جهاز آلي يسمح بمعرفة إذا كانت مطابقة للمواصفات المطلوبة يتم تمريرها من طرف الآلة أما إذا كان العكس يتم التخلي عليها قبل نفخها بعد ذلك تمر القارورة في فرن درجة حرارته 90 درجة مئوية ثم يتم نفخها من طرف Préforme لتصبح جاهزة للتعبئة بالمياه ثم تمررها الآلة لوضع غطاء القارورة، وتمر أخيرا على جهاز لتسجيل رقم الإنتاج لذلك اليوم، وبعد ذلك يتم تغليف 6 قوارير في صنف 1,5 لتر، و12 قارورة في صنف 0,5 لتر مع بعض مشكل Phardo.

المبحث الثاني: دور محاسبة القيمة العادلة في تحسين المعلومة المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية

تم الاعتماد على تجهيزات الإعلام الآلي في الدراسة لعدم قدرتنا على إعادة تقييمها من قبل خبراء في سوق أجهزة الإعلام الآلي كون تكاليف إعادة التقييم من قبل الخبراء الماليين مكلفة أي لا تقل عن 50000 دج لكل أصل.

المطلب الأول: منهج التقييم المعتمد من طرف المؤسسة

تعتمد مؤسسة تاكسنة على مبدأ التكلفة التاريخية التي اعتمدت عليها منذ نشأتها، وفي التقييم سيتم عرض طريقة التقييم كما يلي:

تمتلك المؤسسة على تجهيزات الإعلام الآلي وهي مكونة من عدة آلات للإنتاج، والمؤسسة لم تعطنا تفصيل عن نوع الآلات إلا المبالغ الإجمالية فقط، والجدول التالي يبين كيفية تقييم الآلة في مدة اهتلاكها (10 سنوات):

الجدول رقم (07): تقييم الآلة وفق التكلفة التاريخية

الوحدة: دج

البيان	المبلغ	معدل الإهتلاك	متراكم الإهتلاك	الصافي
تجهيزات الإعلام الآلي	235750	%10	235750	0
المجموع	235750	%10	235750	0

المصدر: إعداد الطالبتين بناءا على معلومات من مصلحة المحاسبة والمالية بالمؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول رقم (07) أن قيمة الآلة لم يتغير وذلك لعدم قيام المؤسسة لإعادة التقييم كما أن هذه الآلة تم اهتلاكها بصورة نهائية إلا أن المؤسسة لا تزال تستغلها.

المطلب الثاني: تطبيق القيمة العادلة لإعادة تقييم عناصر الميزانية

بهدف القياس وفق القيمة العادلة إلى إعادة التقييم أهم عناصر ميزانية مؤسسة تاكسنة لسنة 2019 المعدة وفقا لنموذج القياس التقليدي أي بالتكلفة التاريخية، وذلك من خلال إعادة تقييم العناصر التي توفرت لها القيمة السوقية (تجهيزات الإعلام الآلي)، ونستطيع إعادة تقييمها، أما باقي العناصر التي لم يتم إعادة تقييمها، إما أنه لا يعاد تقييمها أو أننا لم نستطع الحصول على قيمتها السوقية لارتفاع نفقات الخبير المحاسبي.

الفرع الأول: إعادة التقييم

تعتبر عملية إعادة التقييم من أهم العمليات التي يجب على المؤسسة القيام بها لتوفير المعلومات اللازمة لمستخدميها وتكون هذه المعلومات معبرة عن الواقع وذات مصداقية وملائمة لاتخاذ القرارات.

بعد أن قمنا بتصنيف لبنود الميزانية فيما سبق اعتمدنا في إعادة التقييم على أهم العناصر التي توفرت على قيمة سوقية، أما باقي العناصر لعدم إمكانية الحصول على المعلومات اللازمة لإعادة التقييم، أهم العناصر ما يلي:

إعادة تقييم حـ/ 218100 تجهيزات الإعلام الآلي:

تاريخ الحيازة: 2013.

تكلفة الشراء MA : 235750

العمر الإنتاجي N: 10 سنوات.

القيمة المحاسبية الصافيةVNC لسنة 2019: 144396,88.

القيمة العادلة JV في 2019/12/31: 100000.

معدل إعادة التقييم: القيمة العادلة 2019/ قيمة المحاسبية الصافية 2019.

معدل إعادة التقييم: 12/100000, 91353.

معدل إعادة التقييم: 1,09.

قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم = تكلفة الشراء× معدل إعادة التقييم.

قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم = 235750× 1,09

قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم = 256967,5

الإهتلاك المتراكم ΣA بعد إعادة التقييم: الإهتلاك المتراكم لسنة 2019× معدل إعادة التقييم.

الإهتلاك المتراكم ΣA بعد إعادة التقييم= 144396,88× 1,09.

الإهتلاك المتراكم بعد إعادة التقييم= 157392,6.

قسط الإهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم: قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم/ العمر الإنتاجي.

قسط الإهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم= 25697,5/ 10

قسم الإهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم= 2569,75.

الجدول رقم(08): الإهتلاك قبل إعادة التقييم

السنة	تكلفة الشراء	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	قيمة محاسبية صافية
2019	235750	23575	144396,88	91353,12

من إعداد الطالبتين بناءا على الملاحق

الجدول رقم (09): الإهتلاك بعد إعادة التقييم

السنة	تكلفة الشراء	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	قيمة محاسبية صافية
2019	256967,5	25696,75	157392,6	100000

من إعداد الطالبتين بناءا على الملاحق

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي

1. **تسجيل الإهتلاك السنوي:**

الجدول رقم (10): تسجيل الإهتلاك السنوي

رقم الحسابات		التاريخ	مبالغ الحسابات	
المدينة (الاستخدام)	**الدائن (المصدر)**	2021/04/06	**المدينة**	**الدائنة**
681	28218100	حـ/ مخصصات الإهتلاك والمؤونات	23575	23575
		حـ/ إهتلاك تجهيزات إعلام آلي.		
		إثبات خسائر القيمة		

من إعداد الطالبتين بناءا على المعطيات السابقة

2. **تصحيح الإهتلاك وتسجيل الفارق:**

يتطلب إعادة التصحيح حساب ما يلي:

فارق إعادة التقييم= القيمة العادلة– قيمة المحاسبية الصافية.

فارق إعادة التقييم= 100000- 1935312

فارق إعادة التقييم = 8646,88.

قيمة الأصل VI= تكلفة الشراء بعد عملية إعادة التقييم- تكلفة الشراء يوم الحيازة

قيمة الأصل= 256967,5- 235750

قيمة الأصل VI= 21217,5

الجدول رقم (11): التسجيل المحاسبي للإهتلاك وتصحيح الفارق

رقم الحسابات		التاريخ	مبالغ الحسابات	
المدينة (الاستخدام)	**الدائنة (المصدر)**	2021/04/06	**المدينة**	**الدائنة**
21800	28218100 105	حـ/ تجهيزات إعلام آلي حـ/ إهتلاك تجهيزات الإعلام الآلي. حـ/ فارق إعادة التقييم تصحيح الإهتلاك وتسجيل الفارق	21217,5	12570,62 8646,88

من إعداد الطالبتين بناءا على المعطيات السابقة.

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم الأصل (تجهيزات الإعلام الآلي) نلاحظ أن فارق التسجيل في شكل زيادة في رأس المالي مقابل زيادة بنفس المقدار في القيمة المحاسبية الصافية للآلة (زيادة في قيمة الخصوم تقابلها زيادة في نفس المقدار في قيمة الأصول)، مما يعني عدم تأثير عملية إعادة التقييم على نتيجة الدورة لسنة 2019

الجدول رقم (12): أثر إعادة التقييم على ميزانية 2019

أصول	قيمة الزيادة	خصوم	قيمة الزيادة
تثبيتات مادية		الأموال الخاصة	
تجهيزات الإعلام الآلي	8646,88	فارق إعادة الخصم	8646,88

من إعداد الطالبتين بناءا المعلومات الموجودة في الملاحق

لا تتأثر نتيجة سنة 2019 كون الزيادة سجلت على مستوى الأصول والخصوم.

تتأثر نتيجة السنة القادمة 2020 بالنقصان بمقدار الفارق بين أقساط الإهتلاك بعد وقبل إعادة التقييم.

الفرع الثالث: المقارنة بين التقييم المعتمد من طرف المؤسسة وإعادة التقييم بالقيمة العادلة

من خلال إعادتنا للتقييم أهم عناصر الميزانية، مما أذى إلى التغيير في القيم والمجاميع لذلك نقوم بالمقارنة وبين تقييم الميزانية حسب الطريقة التي اعتمدتها المؤسسة ووفقا للقيمة الجديدة لإعادة التقييم بالقيمة العادلة للعناصر المعاد تقييمها كما يوضح الجدول التالي:

الجدول رقم (13): مقارنة التقييم وفق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

الوحدة: دج

البيان	التقييم وفق التكلفة التاريخية			إعادة التقييم وفق القيمة العادلة		
	المبلغ	الاهتلاك المتراكم	الصافي	تكلفة الشراء	الإهتلاك المتراكم	الصافي
تجهيزات الإعلام الآلي	235750	235750	0	256967,5	157392,6	100000

من إعداد الطالبتين بناءا على المعلومات الموجودة في الملاحق.

من خلال الجدول رقم (13) نلاحظ أنه تم تقييم أهم عناصر الميزانية للمؤسسة (تجهيزات الإعلام الآلي) ، بالتكلفة التاريخية والتي اعتمدتها المؤسسة في التقييم والقيمة العادلة كمنهج مقترح لإعادة التقييم وقد طبق هذا المنهج على العناصر التي توفرت على القيمة في السوق، أما باقي العناصر التي لم يعاد تقييمها فهذا راجع لمجموعة من الأسباب كنا قد ذكرناها سابقا.

كما لاحظنا وجود مبالغ صافية للعناصر المعاد تقييمها من جراء استخدام القيمة العادلة، وهذا ما يوضح الفرق بين التقييم المعتمد من طرف المؤسسة وإعادة التقييم بالمنهج المقترح.

بعد أن تم وصف النتائج المتوصل إليها سيتم تحليل وتفسير وتحليل النتائج السابقة:

نجد أن القيمة الإجمالية للأصول المعاد تقييمها بالقيمة العادلة قد ارتفع عن تلك القيمة المحاسبية الصافية المحددة من طرف المؤسسة وفق التكلفة التاريخية، ويفسر سبب الزيادة في أن التقييم المعتمد من

طرف المؤسسة لا يراعي التغيرات في قيمة النقد من فترة إلى أخرى، كما أن المعدات والأدوات (أجهزة الإعلام الألي) التي تمتلكها المؤسسة اهتلكت محاسبيا ولكنها لا تزال تستغل، وكل العناصر مقيمة وفق المبلغ الذي تم الشراء به منذ تاريخ 2019، وهذا ما يعطي معلومات مضللة وغير صحيحة، فإعادة التقييم يأثر على الميزانية بجانبيها لحيث أنه من جانب الأصول يظهر من خلال زيادة قيمتها أما جانب الخصوم ففارق التقييم ناتج عن إعادة التقييم على رأس مال المؤسسة لذا من الضروري إعادة التقييم بتطبيق القيمة العادلة التي تراعي التغيرات والظروف الاقتصادية السائدة المحيطة بالمؤسسة، مما يؤدي إلى توفير معلومات مطابقة للواقع وذات مصداقية وملائمة لاتخاذ القرارات السابقة

كما أن لإعادة التقييم آثار إيجابية من أهمها:

- تصبح العناصر التي كانت لها قيمة محاسبية معدومة، قيمة محاسبية جديدة مما يسمح لها بالاستمرار في استغلالها؛
- إعطاء قيم حقيقية ومطابقة للواقع؛
- عرض الميزانية بصورة حقيقية وصادقة؛

الفرع الرابع: أثر إعادة التقييم على جدول حسابات النتائج:

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم التثبيت (أجهزة الإعلام الآلي) نلاحظ ما يلي:

- لا تأثر عملية إعادة التقييم على جدول حسابات النتائج لسنة 2019 كون تسجيل أقساط الإهتلاك تسجل قبل عملية إعادة التقييم؛
- أما في سنة 2020 تتأثر النتيجة بالنقصان نتيجة الفرق في زيادة حساب مخصصان الإهتلاك الذي ارتفع نتيجة ارتفاع قيمة الأصل مما كان عليه من قبل؛

المبحث الثالث: معيقات تطبيق محاسبة القيمة العادلة

يواجه تطبيق القيمة العادلة العديد من العوائق والصعوبات تتعلق بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية يمكن تلخيصها في النقاط التالية:[1]

- **صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية:** إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا مالا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمتها السوقية.
- **عدم وجود نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة:** يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الإهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.
- **غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة:** إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد القيمة العدالة كأساس للقياس المحاسبي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي الجزائري.
- **مكانة أو دور البورصة:** بالرغم من دور السوق المالي في عمليات التمويل، إلا أن أهميته في الجزائر ودوره في تمويل المؤسسات مازال محدود جدا، نظرا لغياب تقاليد وثقافة وطنية للاستثمار المالي وحداثة هذا السوق، إلى بروز عدة إشكالات محاسبية مرتبطة بالمحيط الجديد، كانت موضوع إصلاحات محاسبية ساهمت فيها لجنة مراقبة عمليات البورصة.
- **غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية:** فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة للاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها.

[1] سليمان بلعور، بوحفص بن أوذينة، مرجع سبق ذكره، ص ص 736-737.

خلاصة

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة التطبيقية للنموذج المقترح للتقييم بالتكلفة التاريخية مع القيمة العادلة على مؤسسة تاكسنة لإنتاج المياه المعدنية، وقد لاحظنا أن المؤسسة لا تقوم بعملية إعادة التقييم ولا تطبق القيمة العادلة في العادلة في التقييم، ومازالت تستخدم مبدأ التكلفة التاريخية، وهذا ما أثر على قوائمها المالية بحيث لم تعكس قوائمها المالية حقيقة الوضع المالي للمؤسسة وعند إعادة تقييمنا لبعض العناصر المهمة للمؤسسة في سنة 2019.

كما لاحظنا وجود فوارق جوهرية في القيم ومن بين الأسباب أن أغلب أصولها الثابتة قد اهتلكت ولازالت المؤسسة تستعملها، ومن أهم عيوب القياس بالتكلفة التاريخية، وقد تؤدي عملية التقييم وفق القيمة العادلة إلى زيادة أسهم المؤسسة والمحافظة على رأس مالها وتعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية كما أن تطبيق هذا المنهج يواجه صعوبات في البيئة الجزائرية من بينها حداثة المفهوم، وعدم توفر الخبرة وسوق نشط، لكنه ممكن التطبيق وذلك من خلال الاعتماد على مقيمين وخبراء في المجال ومحاولة تطوير المعارف بالدورات التكوينية.

خاتمـة

الخاتمة

تعد القوائم المالية من أهم مكونات التقارير المالية التي تعمل المنشأة على إعدادها وتقديمها لمستخدميها الذين يبحثون عن المعلومات الأكثر ملائمة وفي نفس الوقت تكون موثوقية يمكن الاعتماد عليها، وتوفر التكلفة التاريخية في تقييم الأصول والالتزامات موثوقية عالية لكنها غير ملائمة لاتخاذ القرارات خاصة في فترات التضخم لهذا توجهت معظم الهيئات المشرعة للمعايير المحاسبية نحو مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي وذلك في إطار سعيها المتواصل لتحقيق أهداف المنشأة والمتمثل بشكل رئيسي في تزويد مستخدمي القوائم المالية لمعلومات مفيدة. فالقيمة العادلة تؤثر على المعلومات الواردة في القوائم المالية حيث أن استخدامها يضيف صيغة الملائمة والموثوقية للمعلومات المحاسبية وبالتالي تكون مفيدة ومناسبة لمستخدميها في اتخاذ القرارات التي تعبر بمصداقية وواقعية عن المركز المالي للمنشأة، ومنه فإن استخدام مبدأ القيمة العادلة في تقييم الأصول والالتزامات يقدم مزايا ومنافع كبيرة تؤهله ليكون أساس للقياس الأكثر قبولا واستخداما وهذا ما يؤكد صحة وقبول فرضيات البحث.

وبعد ما تم التطرق في هذه المذكرة إلى موضوع القيمة العادلة من خلال الفصول الثلاثة اثنان منها شكلا الجانب النظري للموضوع في حين خصص الثالث للجانب التطبيقي، تم التوصل إلى نتائج في إطار الإجابة على إشكالية الموضوع بالإضافة إلى الخروج بمجموعة من الاقتراحات والتوصيات.

1. نتائج الدراسة

من خلال الاطلاع على واقع تطبيق القيمة العادلة والتحليلات النظرية نجد:

- تأثر التقارير المالية بالقيمة العادلة وخاصة التقارير المالية؛
- ثبوت أو عدم ثبات صحة ودقة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وبصفة خاصة القوائم المالية بعد القيام بتطبيق محاسبة القيمة العادلة وقياس أصول المؤسسة بالقيمة العادلة؛
- للقيمة العادلة دور كبير في معرفة الوضع المالي والحقيقي للمؤسسة سواء بالنسبة للسوق أو بالنسبة للمؤسسات المنافسة الأخرى؛
- اتخاذ قرارات التمويل أو الاستثمار يكون سهلا عند اعتماد المؤسسة تطبق محاسبة القيمة العادلة؛
- بيع أو تغير المعدات يكون مضمون وفعال عند تطبيق القيمة العادلة على مشروع ما أو كيان اقتصادي؛
- القيمة العادلة توفر أساسا أفضل للتنبؤ، حيث أنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية؛

- إن استخدام محاسبة القيمة العادلة يؤدي إلى سلامة الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم والتقارير المالية؛
- إعداد الميزانية بدقة لأنها من أهم الكشوف تحتوي على معلومات قيمة تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات؛
- القيمة العادلة مفهوم حديث في البيئة الجزائرية مما أدى إلى صعوبة فهمها وتطبيقها وعدم الاهتمام الكثير بالمعايير المحاسبية الأولية وهذا لنقص التكوين والتعليم في المحاسبة؛

2. اختيار فرضيات الدراسة

بعد الوقوف على الجوانب النظرية والتطبيق لهذه الدراسة استنتجنا الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: القيمة العادلة أداة من أدوات القياس المحاسبي التي تمكننا معرفة الوضعية المالية للوحدة الاقتصادية.

بعد العرض النظري تأكدنا بأن القيمة العادلة هي أداة من أدوات القياس المحاسبي التي يمكن الاعتماد عليها لمعرفة الوضعية المالية للوحدة الاقتصادية، وهذا من خلال قياس القوائم المالية للمؤسسة والمتمثلة في الأصول والالتزامات.

الفرضية الثانية: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للقياس بالقيمة العادلة على تحسين جودة الملائمة للمعلومات المحاسبية من خلال تحليل نتائج الدراسة توصلنا إلى أنه يوجد تأثر ذو دلالة إحصائية للقياس بالقيمة العادلة على تحسين جودة الملائمة.

الفرضية الثالثة: تعتبر القوائم المالية أهم عنصر في التقارير المالية.

من خلال التطرق في بحثنا إلى ماهية التقارير المالية وجدنا المكون الرئيسي للتقارير المالية، إلى جانب معلومات مالية وغير مالية.

الفرضية الرابعة: القيمة العادلة تواجه العديد من الصعوبات في ظل البيئة الجزائرية، فقد تم تأكيد هذه الفرضية وذلك من خلال وجود مشاكل وتحديات تواجه تطبيق القيمة العادلة في الجزائر وأهمها دعم توفر سوق نشط، وحداثة المفهوم وقلة الخبرة جعل تطبيقها صعب.

3. التوصيات

في ضوء نتائج الدراسة، نذكر التوصيات التالية:

- لا يكفي الإصلاح المحاسبي وحده، وتبني مفاهيم جديدة دولية للتطوير المحاسبي وإنما يجب تطوير المعارف والخبرات في المحاسبة بإجراء دورات تكوينية للمختصين في المحاسبة وبالأخص في المعايير المحاسبية الدولية؛
- إعطاء أهمية أكبر للقياس المحاسبي وذلك للدور الذي يؤديه في إعداد القوائم المالية ذات مصداقية؛
- ضرورة الاهتمام بالتحليل المالي لما له من دور فعال في معرفة الوضع المالي للمؤسسة؛
- إنجاز المزيد من الدراسات حول القيمة العادلة لما لها من أهمية بالغة في مجال المحاسبة والمالية؛
- لاهتمام بالتطبيق الفعلي لمفهوم القيمة العادلة لما لها من مميزات في القياس والافصاح المحاسبي؛
- الحرص على اختيار بديل القياس المناسب الأقرب إلى الواقع عند إعداد الكشوف المالية بناءا على المعايير المحاسبية الدولية، لأنها تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛
- توفير أداة إرشادية تفصيلية عن الطريقة التي تقاس بها القيمة العادلة لقطع الطريق عن المتلاعبين في تحقيق منافع ذاتية؛
- توفير بيئة محاسبية مهيأة من أجل تطبيق القيمة العادلة لما لها من مميزات؛
- وضع آليات دقيقة وتعليمات واضحة للقياس بالقيمة العادلة؛

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أ. الكتب

1. أبو شمالة أحمد محمد، **دراسات في المحاسبة المالية**، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع عمان، 2010.
2. البيومي محمود محمد عبد السلام، **المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية**، دار جلال للنشر والتوزيع، القاهرة 2003.
3. الحجازي وجدي حامد، **تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية**، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، القاهرة، 2011.
4. حماد طارق عبد العال، **موسوعة معايير المحاسبة- شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والعربية والخليجية والمصرية، عرض القوائم المالية**-، الجزء الأول الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006.
5. حماد طارق عبد العال، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء 3، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
6. حنان رضوان حلوة، **تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة**-، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1 عمان، 2001.
7. حنان رضوان حلوة، **النموذج المحاسبي المعاصر – من المبادئ إلى المعايير**-، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
8. الدهراوي كمال الدين، **نظم المعلومات المحاسبية**، ط2، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة 2002.
9. الدوري مؤيد عبد الرحمان، محمد أديب أبو زياد، **التحليل المالي باستخدام الحاسوب**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
10. الرمحي نضال محمود، **المحاسبة الإدارية**، ط1، دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
11. السيد عطاء الله سيد، **النظريات المحاسبية المالية**، دار الراية للنشر، ط1، عمان، 2009.
12. الشنوف شعيب، **التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS**، ط1، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان 2013.
13. الشيرازي عباس مهدي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

14. صابر محمد عبد العليم، **نظم المعلومات الإدارية**، دار الفكر الجامعي للنشر والتوزيع، القاهرة 2007.
15. الفداغ فداغ، **المحاسبة المتوسطة(النظرية والتطبيق في القوائم المالية والأصول)**، ط2، مؤسسة الوارق للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
16. القاض حسين، حمدان مأمون توفيق، **المحاسبة الدولية**، ط1، دار العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2000.
17. الكافي مصطفى يوسف وآخرون، **الأصول العلمية والعملية في محاسبة الشركات**، ط1، المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان 2012.
18. كنوش عاشور، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي(SCF)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2011.
19. لطفي أمين السيد أحمد، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008.
20. لطفي أمين السيد أحمد، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الجزء1، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
21. مطر محمد، السويطي موسى، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، أثر للنشر والتوزيع ط2، عمان، 2008.
22. النقيب كمال عبد العزيز، **مقدمة في النظرية المحاسبية**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2004.
23. النقيب كمال عبد العزيز، **المدخل المعاصر في علم المحاسبة**، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2004.
24. نور أحمد، **المحاسبة المالية (القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية)**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.

ب.مذكرات وأطروحات

1. الآغا تامر بسام جابر، **أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية– دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين–**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.

2. بالنور محمد الساسي، **القيمة العادلة وتطبيقاتها في المصارف الإسلامية- دراسة حالات تطبيقية-** مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف، 2018/2017.

3. بدوي إلياس، **دور تطبيق النظام المحاسبي المالي(SCF) وفق المعايير الدولية (IAS /IFRS) في معالجة أثر التضخم من القوائم المالية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011.

4. بن بلغيث مدني، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية** أطروحة دكتوراه غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، 2012.

5. بن التاج موسى، **أثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية- دراسة ميدانية لعينة من المهنيين بولاية ورقة سنة 2018-**، مذكرة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017-2018.

6. بن فرج زوينة، **المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف 2014/2013.

7. الجوازنة روان مازن الضلاعين، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تحسين الأداء المالي- دراسة ميدانية على شركات التامين الأردنية-**، رسالة مكملة للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2014.

8. حمدي فلة، **تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة الكوابل-**، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص المحاسبة جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017/2016.

9. الداية منذر يحي، **أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة 2009.

10. رحيش سعيدة، **مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية** مذكرة لنيل شهادة ماجستير جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2014/2013.

11. سبتي اسماعيل، **أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة**، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2016/2015.

12. صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS /IFRS) وأثره على جودة المعلومات**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011/2010.
13. طبيش هيبة، **دور القيمة العادلة في تحقيق مصداقية قائمة المركز المالي للمؤسسة- دراسة حالة مؤسسة ملبنة الكاهنة-** مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية جامعة العربي بن المهيدي، أم البواقي، 2015/2014.
14. القليطي الأخضر، **مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير جامعة باتنة 2009.
15. قيسوم حنان، **أثر الإفصاح على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية** أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، 2016/2015.
16. لزعر محمد سامي، **التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2011-2012.
17. المطيري منصور فيحان دعسان، **مدى التزام البنوك التجارية الكويتية في تطبيق معايير القيمة العادلة على الموجودات والمطلوبات المالية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، المملكة العربية السعودية، 2011.

ج. المجلات العملية

1. باي مريم، **ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 3 المجلد 4، 2017.
2. بلعور سليمان، بن أودينة بوحفص، **صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات جامعة غرداية، العدد2، 2017.
3. بن عروج صبرينة، بن بلقاسم سفيان، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية** كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3 2019.
4. بن يدير فارس وآخرون، **واقع الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية في الجزائر- دراسة لعينة من الشركات البترولية في الجزائر-**، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، العدد 2 الجزائر، 2016.

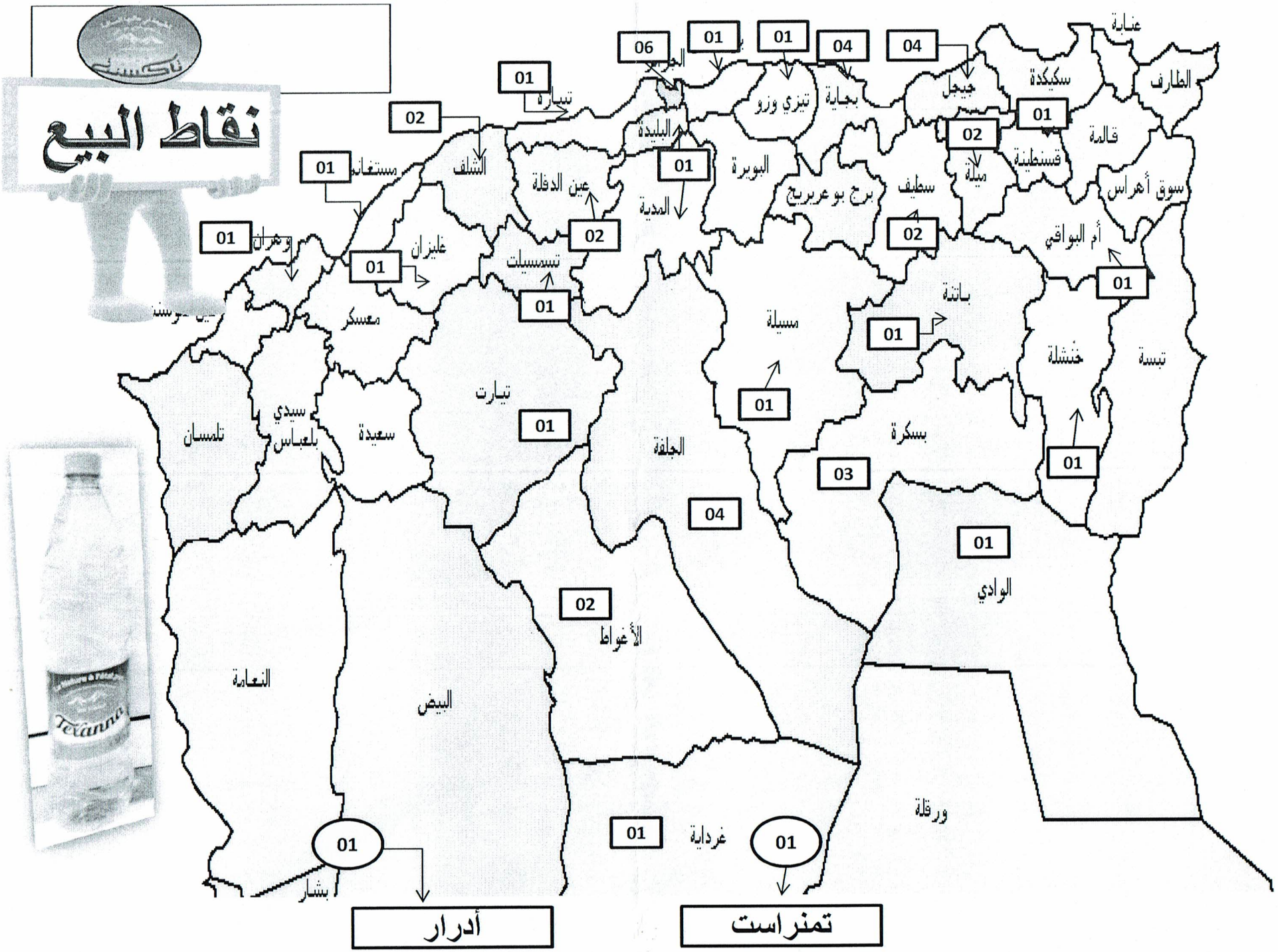
5. بن يدير فارس، زرقون محمد، **واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية جامعة ورقلة العدد 4، 2016.
6. بوالزيت علي وآخرون، **عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة ميدانية لعينة ممن الأكاديميين والمهنيين–**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 2019.
7. التميمي جمانة حنظل، ناصر عليه صالح، **أهمية القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة–دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة، العراقية–**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، 2015.
8. الحاج نوي، **مقاربة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري**، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، العدد 09، 2013.
9. زوهري جليلة، **أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر**، مجلة الباحث كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ورقلة، العدد 4، 2015.
10. سباع أحمد الصالح وآخرون، **دور محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق جودة المعلومة المالية** مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 02/ 2018.
11. سيد عبد الفتاح صالح حسين، **تحليل العلاقة بيم محاسبة القيمة العادلة وممارسات المحاسبة الابتكارية وأثرها على جودة التقارير المالية**، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين الشمس، العدد 02 مصر، سبتمبر 2009.
12. شاهد إلياس، دفرور عبد المنعم، **الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية الدولية– دراسة مقارنة–**، العدد 5، الجزائر، 2016.
13. الشريف جعفر عثمان، **القياس المحاسبي وفقا لأساس القيمة العادلة وأثره في جودة المعلومات المحاسبية في الشركات السودانية**، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المركز الجامعي بأفلو المجلد 02، العدد 01، 2020.
14. صالح رضا إبراهيم، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 2، المجلد 4، 2009.

15. عقاري مصطفي، **المعيار المحاسبي الدولي 1: عرض القوائم المالية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 1، 2007.
16. قورين حاج قويدر، عمر عبو، **أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية**، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، المجلد 1 العدد1، 2019.
17. مردان زيد عائد، إبراهيم عبد موسى السعيري، **القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 25 المجلد 8، 2013.
18. معراج هواري، **دور القياس والإفصاح بالقيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية للجزائر-بالإشارة إلى البنوك التجارية الجزائرية-**، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية- دراسات اقتصادية-، العدد 01، 2018.
19. موازين عبد المجيد، محمد أمين بربري، **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي**، مخبر اقتصاديات شمال إفريقيا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، جانفي 2018.
20. يوسفي رفيق، قتال عبد العزيز، **إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية جامعة العربي بن التبسي، تبسة، العدد 03.

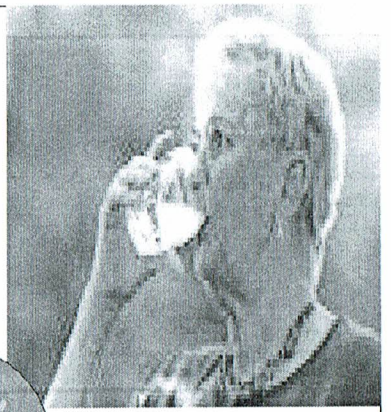
د. الملتقيات العلمية

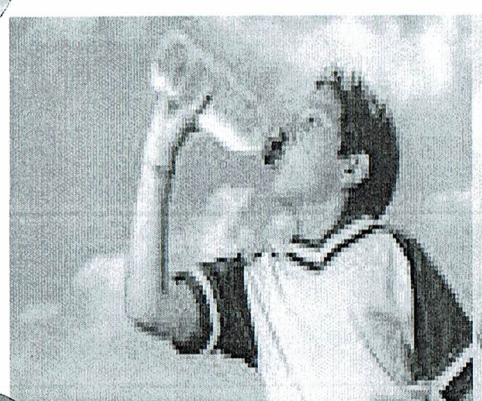
1. بوفليح نبيل، بونعجة سحنون، **محاسبة شركات التأمين من منظور معايير المحاسبة الدولية، مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية للواقع العملي وآفاق التطبيق**، جامعة الشلف، يومي 3-4 ديسمبر 2012.
2. حمدي فلة، نيلي نجلاء، **استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات**، مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012
3. مخلوف أحمد، **دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة مشتركة** الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009/10/15.

الملاحق


نقاط البيع
Texanna
عنابة
الطارف
سكيكدة
جيجل
بجاية
تيزي وزو
الجزائر
البليدة
تيبازة
الشلف
مستغانم
وهران
غليزان
عين الدفلة
تسمسيلت
المدية
البويرة
برج بوعريريج
سطيف
ميلة
قسنطينة
قالمة
سوق أهراس
أم البواقي
باتنة
خنشلة
تبسة
مسيلة
بسكرة
الوادي
ورقلة
غرداية
معسكر
تيارت
تلمسان
سيدي بلعباس
سعيدة
الجلفة
الأغواط
النعامة
البيض
بشار
أدرار
تمنراست
01
02
03
04
06

الماء الحياة





النقاء و الجودة

النوعية و الصحة

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE N.I.F 0 0 0 8 1 8 0 4 4 2 9 5 0 7 3

Désignation de l'entreprise: SARL TAXENNA EAUX MINERALES

Activité: FABRICATION EAUX MINERALES

Adresse: ROUTE Nle Nø 77 KAOUS BP N°50 TAXENNA JIJEL

Exercice clos le	31/12/19

BILAN (ACTIF)

ACTIF	N			N-1
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments	12 370 015	3 988 030	8 381 984	
Autres immobilisations corporelles	604 006 623	98 210 049	505 796 573	
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT	**616 376 639**	**102 198 080**	**514 178 558**	
ACTIFS COURANTS				
Stocks et encours	25 385 908		25 385 908	
Créances et emplois assimilés				
Clients	3 070 947		3 070 947	
Autres débiteurs	57 455 415		57 455 415	
Impôts et assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	1 267 391		1 267 391	
TOTAL ACTIF COURANT	**87 179 661**		**87 179 661**	
TOTAL GENERAL ACTIF	**703 556 301**	**102 198 080**	**601 358 220**	

IMPRIME DESTINE AU CONTRIBUABLE N.I.F 0 0 0 8 1 8 0 4 4 2 9 5 0 7 3

Désignation de l'entreprise: SARL TAXENNA EAUX MINERALES

Activité: FABRICATION EAUX MINERALES

Adresse: ROUTE Nle Nø 77 KAOUS BP N°50 TAXENNA JIJEL

Exercice clos le	31/12/19

BILAN (PASSIF)

	N	N-1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	20 297 521	
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	(-1 283 307)	
Autres capitaux propores - Report à nouveau	(-110 541 859)	
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**(-91 527 646)**	
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	564 830 940	
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
TOTAL II	**564 830 940**	
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	7 215 578	
Impôts	9 530 371	
Autres dettes	111 305 733	
Trésorerie passif	3 242	
TOTAL III	**128 054 925**	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**601 358 220**	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

INVEST

218100-MATERIEL INFORMATIQUE

Exercice 2019

DATE	FOLIO	N° LIGNE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
			REOUVERTURE...	235 750,00	0,00
			TOTAL (0) MOUVEMENTS du 01/01/19 au 31/12/19	0,00	0,00
			CUMULS AU 31/12/19	235 750,00	0,00
			SOLDE AU 31/12/19	**235 750,00**	

SARL TAXENNA EAUX MINERALES
TAXENNA WILAYA DE JIJEL

TABLEAU DES INVESTISSEMENTS ET AMORTISSEMENT ANNEE 2013

Désignation	N°Compte	Fournisseur	N° Facture	Date Facture	Montant HT	Dotation Exercice	valeur net comptable
02 CONDOR ALL IN ONE	218100		103/13	28/9/13	94 200,00	1 177,50	93 022,50
01 UNITES GIGABYTE 4GO 750 GB			103/13	28/9/13	29 800,00	372,50	29 427,50
01 UNITES GIGABYTE 4GO 500 GB			103/13	28/9/13	28 800,00	360,00	28 440,00
02 CLAVIERS SANS FIL			103/13	28/9/13	5 600,00	70,00	5 530,00
03 IMPRIMANTES CANON 6020			103/13	28/9/13	25 200,00	315,00	24 885,00
01 IMPRIMANTES MAT			103/13	28/9/13	16 100,00	201,25	15 898,75
01 ECRAN DELL 24"			103/13	28/9/13	17 950,00	224,38	17 725,63
01 ECRANS HP 20"			103/13	28/9/13	10 100,00	126,25	9 973,75
FRAIS D4NSTALLATION			103/13	28/9/13	8 000,00	100,00	7 900,00
			103/13	28/9/13	235 750,00	2 946,88	232 803,13
					40077,5		
					275 827,50		

AMORT

SARL TAXENNA EAUX MINERALES

ROUTE Nle Nø 77 KAOUS BP N°50

TAXENNA JIJEL

GRAND-LIVRE COMPTE

<copie provisoire>

EDITION DU 10/06/2021 8:55

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

281805-AMORT MAT INFORMATIQUE

Exercice 2019

DATE	FOLIO	N° LIGNE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
				REOUVERTURE...	0,00	120 821,88
31/12/19	1	72	B/ 1,5 + 5 L	AMORTS MATERIELS INFORMATIQUE TAUX 10%		23 575,00
				TOTAL (1) MOUVEMENTS du 01/01/19 au 31/12/19	0,00	23 575,00
				CUMULS AU 31/12/19	0,00	144 396,88
				SOLDE AU 31/12/19		**144 396,88**

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS 2019

COMPTE 281805

Nature des immobilisations	date d'acquisition	Prix d'acquisition	Taux	Montant des amortissements		
				Antérieurs	de L'année	Valeur nette
Materiel de Manutention	30/11/2013	235 750,00	10%	120 821,88	23 575,00	91 353,12
Total				120 821,88	23 575,00	91 353,12

2019 00'.

ملخص

تعالج هذه الدراسة موضوع دراسة القيمة العادلة وتأثيرها على جودة المعلومات المالية لما تكتسبه من أهمية كبيرة كون المؤسسات الاقتصادية تحتاج إلى معرفة وضعيتها المالية الحقيقية لمواصلة تحقيق أهدافها التي سطرتها في استراتيجية ممارسة نشاطها من ربح واستمرارية في السوق، فهي تحتاج غلى قياس أصولها والتزاماتها بطريقة مثلى تمكنها من تقدير قيمتها في السوق بالمقارنة مع المنشآت الاقتصادية الأخرى، وهذا باستعمال أحد أدوات القياس المحاسبي وهي القيمة العادلة التي تقيس لنا أصول والتزامات المؤسسة وهذا لتقديم التقارير المالية التي تتضمن معلومات مالية بصورة صحيحة وشفافة وواضحة التي تمكننا من اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتوسع والتنمية.

الكلمات المفتاحية: القيمة العادلة، القياس المحاسبي، التقارير المالية، القوائم المالية.

Le résumé

L’objet de cette étude porte sur la notion de juste valeur et son impact sur la qualité de l’information financière, tant elle revêt une importance capitale pour les entreprises économiques qui ont besoin de connaitre leur situation financière réelle pour qu’elles puissent continuer à réaliser les objectifs qu’elles se sont fixées dans la stratégie d’exercice de leurs activités, en termes de bénéfices et de continuité au sein du marché. En effet, l’entreprise a besoin d’évaluer ses actifs et ses engagements de manière optimale qui lui permette d’évaluer sa valeur sur le marché, et en comparaison avec les entreprises concurrentes. C’est ainsi qu’intervient « la juste valeur » entant qu’outil d’évaluation comptable permettant d’estimer les actifs et les passifs dans les comptes rendu financiers qui communiqueront une information financière correcte, transparente et claire et qui permettent par la suite une meilleure prise de décision en matière d’investissements, d’extension et de développement.

Mots- clés : juste valeur, mesure comptable, rapports financiers, états financiers.