

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان

أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة الحالة بمؤسسة الكاتمية للفلين -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذ:

د. زين العابدين طويجيني

إعداد الطلبة :

صبرينة قرابلي

مريمة بوخميلة

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر أ	د. سارة بوسعيد
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	أستاذ محاضر أ	د. زين العابدين طويجيني
مناقشا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر أ	د. زعرات فريد

السنة الجامعية: 2022 / 2023

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان

أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة الحالة بمؤسسة الكاتمية للفلين -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذ:

د. زين العابدين طويجيني

إعداد الطلبة :

صبرينة قرابلي

مريمة بوخميلة

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر أ	د. سارة بوسعيد
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	أستاذ محاضر أ	د. زين العابدين طويجيني
مناقشا	جامعة جيجل	أستاذ محاضر أ	د. زعرات فريد

السنة الجامعية: 2022 / 2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر:

ربي أوزعني أن أشكر نعمتك علي بإتمام هذا البحث، وعلى ما مننت به علي من توفيق وسداد،
وعلى ما منحتني إياه من صحة وقدرة على تخطي الصعاب وتذليل العقبات.

يأتي الفضل بعد الله عز وجل إلى الأستاذ المشرف:

طويجيني زين العابدين

حفظه الله الذي نتقدم إليه بأسمى معالي الشكر والتقدير والاحترام على قبوله الإشراف علينا في
هذا البحث المتواضع، ولما بذله من جهد ووقت في تقديم توجيهات قيمة أخرجت هذا العمل في حلته
النهائية.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة، ولجميع أساتذة كلية
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بالأخص قسم العلوم المالية والمحاسبة.

ولا ننسى كذلك تقديم الشكر لكل عمال مؤسسة الكاتمية للفلين بجيجل على حسن استقبالنا
والتعامل معنا وعلى رأسهم السيد " كيموش فخر الدين " فقد كان نعم العون لنا في إتمام هذا البحث.

كما نتقدم بالشكر لكل من قدم لنا العون من قريب أو بعيد

ولو بكلمة طيبة لإنجاز هذا العمل

شكرا لكم

لم تكن الرحلة قصيرة ولا الطريق كان محفوفاً بالتسهيلات
لكنني فعلتها.....

أهدي تخرجي إلى من أحمل اسمه بكل افتخار

إلى الذي كلله الله بالهبة والوقار " **أبي الغالي** "

إلى اليد الخفية التي أزالته عن طريقي الأشواك، ومن تحملت

كل لحظة من ألم مررت بها وساندتني عند ضعفي وهزلي

" **حبيبة قلبي أمي** "

إلى اللواتي أمسكن بيدي حين توقفت الحياة عن مد يدها

لي " أخواتي المؤمنسات الغاليات"....

إلى من رزقت بهم سنداً وملاذاً " إخوتي" ...

إلى رفاق الخطوة الأولى والخطوة الأخيرة إلى من كانوا في السنوات العجاف سحاباً ممطراً

إلى سندي ومسندي " عبد الحلیم "

إلى صغار العائلة وجميع من ساندني ولو بدعاء **صبرينة**

♥♥♥♥♥♥

إلى **روح أمي** الطاهرة رحمها الله وأسكنها فسيح جناته

إلى **والدي** الذي أحمل اسمه بكل افتخار أطل الله في عمره

وأمدته بدوام الصحة والعافية... إلى كل إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى كل أصدقائي وزملائي الذي تقاسمت معهم حلاوة ومرارة الدراسة ...

إلى كتاكيت العائلة وجميع الأهل والأقارب ...

إلى كل من علمني حرفاً **مريمة**

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
-	الشكر
-	الإهداء
I	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
XI	قائمة المختصرات
أ - ذ	مقدمة
الفصل الأول: ماهية محاسبة القيمة العادلة	
11	تمهيد
12	المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة
12	المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة القيمة العادلة
14	المطلب الثاني: مفهوم القيمة العادلة
15	المطلب الثالث: أهمية وأهداف تطبيق القيمة العادلة
17	المبحث الثاني: أساسيات حول محاسبة القيمة العادلة
17	المطلب الأول: مقومات القيمة العادلة وشروطها
18	المطلب الثاني: محددات قياس القيمة العادلة
19	المطلب الثالث: أساليب قياس القيمة العادلة ومستوياتها
23	المبحث الثالث: محاسبة القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية
23	المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية
25	المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة
27	المطلب الثالث: مزايا وانتقادات محاسبة القيمة العادلة
30	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للقياس والإفصاح المحاسبي	
32	تمهيد
33	المبحث الأول: عموميات حول القياس المحاسبي

33	المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي
36	المطلب الثاني: أسس وأركان القياس المحاسبي
38	المطلب الثالث: أساليب وخطوات القياس المحاسبي
39	المطلب الرابع: مشاكل وانتقادات القياس المحاسبي
40	المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي
40	المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي
43	المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي ومقوماته
45	المطلب الثالث: شروط وطرق الإفصاح المحاسبي
47	المطلب الرابع: مبررات ومعوقات الإفصاح المحاسبي
48	المبحث الثالث: متطلبات ومساهمة محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي
48	المطلب الأول: مساهمة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي
50	المطلب الثاني: متطلبات القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
52	المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي باستخدام القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
54	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: دراسة حالة بمؤسسة الكاتمية للفلين "جيجل"	
56	تمهيد
57	المبحث الأول: تقديم مؤسسة الكاتمية للفلين "جيجل"
57	المطلب الأول: تعريف مؤسسة الكاتمية للفلين-جيجل-
59	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للفلين
64	المطلب الثالث: الأهمية الاقتصادية لمؤسسة الكاتمية للفلين - جيجل -
65	المبحث الثاني: دور محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي بمؤسسة الكاتمية للفلين.
65	المطلب الأول: أسلوب التقييم المتبع من طرف المؤسسة الكاتمية للفلين بولاية جيجل

66	المطلب الثاني: استخدام محاسبة القيمة العادلة لإعادة تقييم عناصر الميزانية عينة الدراسة
77	المطلب الثالث: ملخص لفروقات التقييم للأصول عينة الدراسة الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة
78	المطلب الرابع: أثر إعادة التقييم على الميزانية
82	خلاصة الفصل الثالث
84	الخاتمة
88	قائمة المراجع
-	الملاحق
-	الملخص

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	يوضح توزيع العمال على مختلف المصالح بالمؤسسة	61
2	يوضح التقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية لتجهيزات الإعلام الآلي	69
3	يوضح التقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية لتجهيزات المكتب	70
4	يتضمن معلومات متعلقة بتجهيزات الإعلام الآلي	71
5	يبين الاهتلاك قبل وبعد عملية إعادة التقييم لجهاز الحاسوب	72
6	يبين الاهتلاك قبل وبعد عملية إعادة التقييم لآلة الطباعة	73
7	يتضمن معلومات متعلقة بتجهيزات المكتب	73
8	يوضح الاهتلاك قبل وبعد عملية إعادة التقييم للمكيف الهوائي	74
9	يوضح الاهتلاك قبل وبعد عملية إعادة التقييم للمكيف الهوائي	75
10	يوضح الاهتلاك قبل وبعد عملية إعادة التقييم لجهاز الحضور والانصراف	76
11	يوضح التقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية وإعادة التقييم بالقيمة العادلة	82
12	يمثل أصول الميزانية المحاسبية للمؤسسة الكاتمية للفلين بعد إعادة التقييم أصول عينة الدراسة	83
13	يمثل أصول الميزانية المحاسبية للمؤسسة الكاتمية للفلين قبل إعادة التقييم أصول عينة الدراسة	84
14	يمثل خصوم الميزانية المحاسبية للمؤسسة الكاتمية للفلين بعد إعادة التقييم أصول عينة الدراسة	85

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
23	يوضح المستويات الثلاث للقيمة العادلة	01
63	يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة الكاتمية للفلين	02

قائمة الملاحق

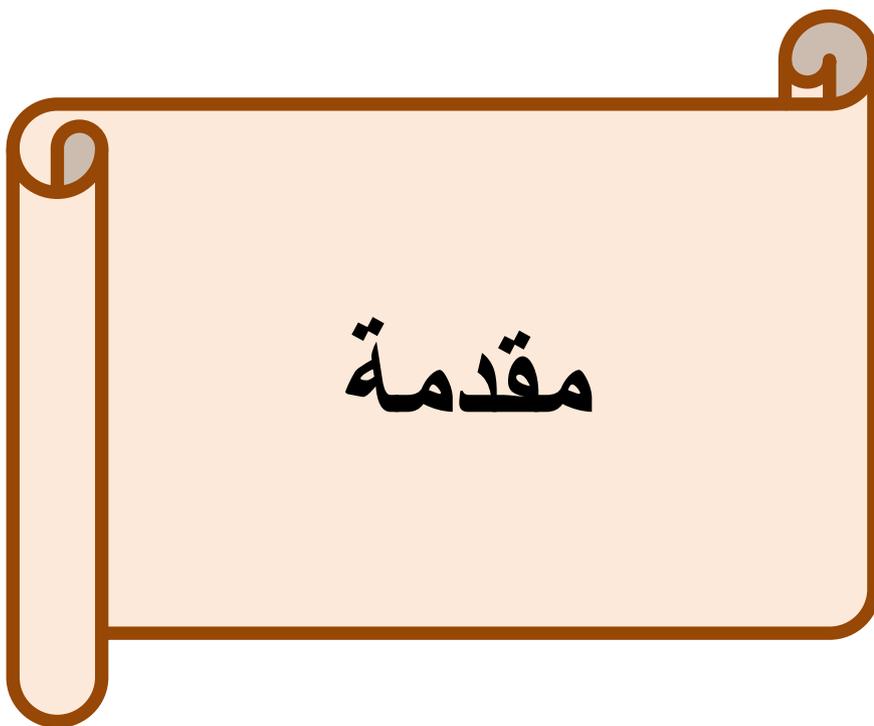
قائمة الملاحق:

الرقم	عنوان الملحق
01	يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة الكاتمية للفلين
02	يوضح ملف الاستثمارات لتجهيزات الإعلام الآلي بتاريخ 2022 /12 /31
03	يوضح ملف الاستثمارات لتجهيزات المكتب بتاريخ 2022/12/31
04	يمثل أصول الميزانية المالية للمؤسسة الكاتمية لسنة 2022
05	يمثل خصوم الميزانية المالية للمؤسسة الكاتمية لسنة 2022

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات:

الاختصار	المدلول
IFRS	المعايير الدولية للتقارير المالية
IAS	معايير المحاسبة الدولية
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية
IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IVSC	لجنة معايير المحاسبة الدولية



تعتبر المحاسبة نظام معلومات يسمح بتسجيل معطيات رقمية تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة، هذه الأخيرة كان لها نصيب من الاهتمام المتزايد بالمعلومات المتعلقة بها، وذلك لحاجة الكثير من الجهات والأفراد لاستخدامها في اتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل، الأمر الذي استلزم ضرورة احتواء القوائم المالية على بيانات مالية تساهم في خلق مناخ استثماري تسود فيه المصداقية والملائمة.

حيث تقوم مختلف المؤسسات الاقتصادية في بداية كل دورة محاسبية بإعداد قوائم مالية تلخص الأحداث والعمليات المالية التي حدثت خلال فترة زمنية، كما تحتوي هذه القوائم على معلومات تساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة، ولإعدادها يعتمد المحاسب على مجموعة من المبادئ المحاسبية أهمها مبدأ التكلفة التاريخية.

وتتميز التكلفة التاريخية بدرجة كبيرة من الموضوعية في القياس، حيث تكون الأرقام قابلة للمقارنة وتسهل عملية التحقق بدقة، مما ساهم ذلك في تمسك النموذج المحاسبي المعاصر بها، كأساس لتقييم الأصول والخصوم، ورغم الأهمية التي تمتاز بها التكلفة التاريخية إلا أنها واجهت جملة من انتقادات ساهمت بشكل كبير في البحث عن بديل لها.

كما زاد من عدم جودة المعلومات المحاسبية المعدة على أساس التكلفة التاريخية انهيار كبرى الشركات العالمية في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، أدى ذلك إلى ضغوطات كبيرة على مهنة المحاسبة مما خلق صعوبة اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي، لذا اتجهت الهيئات المهنية ومن بينها مجلس معايير المحاسبية الدولية إلى تبني منهج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، كون محاسبة القيمة العادلة تميزت بالمصداقية والملائمة وتراعي تغير القوة الشرائية لوحدة النقد.

ولهذا يعتبر القياس والإفصاح المحاسبي من أهم الوظائف المالية، وأحد الفروض الأساسية والعلمية للمحاسبة، كون القياس يقوم على تحديد القيم المتعلقة بكل بند من بنود القوائم المالية وكيفية عرضها، أما الإفصاح فيقوم على شمول التقارير المالية على جميع المعلومات مع توفير الوضوح المناسب، ونظرا لأهمية محاسبة القيمة العادلة على مستوى الدولي، تبنت الجزائر معايير المحاسبة الدولية والتي تنص معاييرها على استخدام محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي.

أ- إشكالية الدراسة:

ومن خلال ما سبق جاءت الدراسة لتبرز أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في المؤسسة "الكاتمية للفلين" جيجل، وعليه يمكننا طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في مؤسسة الكاتمية للفلين بجيجل؟

وهذا التساؤل يجرنا إلى طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف يؤثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على نتائج بنود حسابات الميزانية في مؤسسة الكاتمية للفلين؟

- هل تؤثر محاسبة القيمة العادلة على ملائمة القائمة المالية (الميزانية) في المؤسسة محل الدراسة؟

- كيف تؤثر محاسبة القيمة العادلة على موثوقية القائمة المالية (الميزانية) في المؤسسة محل الدراسة؟

ب- فرضيات الدراسة:

على ضوء الإشكالية الرئيسية للبحث ومن أجل الإجابة على الأسئلة المطروحة فيها، تم صياغة الفرضيات التي سوف يتم إثباتها أو نفيها وهي كما يلي:

- تؤثر محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بشكل إيجابي على نتائج بنود حسابات الميزانية.

- يحسن القياس المحاسبي باستخدام محاسبة القيمة العادلة من ملائمة نتائج الميزانية لمختلف المستخدمين.

- محاسبة القيمة العادلة تزيد من درجة الموثوقية في ميزانية المؤسسة محل الدراسة.

ت- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذا الموضوع في أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي، وما تقدمه للمستخدمين من معلومات تساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية، كما

تحافظ على رأس مال الشركات، والتخصيص الأمثل لموارد المؤسسة، بالإضافة إلى أن محاسبة القيمة العادلة تعزز الثقة بين المساهمين والشركاء التجاريين، وتساهم في تحقيق التوازن بين مصالح جميع أطراف المؤسسة، كما أنها تساهم في تعزيز المصداقية والشفافية في تقارير المؤسسة المالية.

ث - أهداف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى تحقيق الآتي:

- تحليل تأثير محاسبة القيمة العادلة على جودة القياس المحاسبي بالمؤسسة.
- تقييم تأثير محاسبة القيمة العادلة على جودة الإفصاح المحاسبي بالمؤسسة.
- تبيان مزايا تطبيق القيمة العادلة والانتقادات الموجهة لها.
- محاولة تقديم اقتراحات لتعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي في المؤسسة.
- دراسة أمثلة عملية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسة الكاتمية للفلين وتحليل نتائجها.

ج - منهج وأدوات الدراسة:

استعملنا في دراستنا المنهجين الوصفي والتحليل حتى نتمكن من الإجابة عن إشكالية الدراسة، وكونه مناسب للموضوع الدراسة، كما يمكن من التعرف على الظاهرة ووصفها وتحديد علاقتها بالمتغيرات المحيطة، كما يساعد على تجميع المعلومات وتبويبها وتحليلها، كما تم الاعتماد على الكتب والمجلات والدراسات السابقة ... لإثراء الجانب النظري للدراسة، أما الجانب التطبيقي فتم الاعتماد على المقابلة والميزانية والوثائق المالية بالمؤسسة خلال الفترة 2020-2022 .

ح - أسباب اختيار الموضوع:

- ارتباط الموضوع بالتخصص العلمي.
- محاولة تقديم إضافة علمية يستفيد منها الطلبة والباحثين.
- كشف واقع استخدام القيمة العادلة بالمؤسسة الكاتمية للفلين بولاية جيجل.
- أهمية استخدام محاسبة القيمة العادلة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية.

خ- إطار الدراسة:

تحكم هذه الدراسة مجموعة من الحدود أبرزها:

- **الحدود الموضوعية:** اقتصر موضوع البحث على دراسة أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي، حيث يندرج ضمن هذه الحدود مفاهيم مهمة وهي محاسبة القيمة العادلة وجودة القياس والإفصاح المحاسبي.
- **الحدود الزمنية:** أجريت الدراسة خلال السداسي الثاني من شهر فيفري إلى بداية شهر جوان من السنة الجامعية 2022-2023، وذلك من خلال تحليل القوائم المالية المتمثلة في جدول حسابات النتائج والميزانية لسنة 2022، بالإضافة إلى وثائق الاستثمار الخاصة بالمؤسسة.
- **الحدود المكانية:** ولإثراء الجانب الموضوعي للبحث قمنا بدراسة إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المعروفة والمتمثلة في مؤسسة " الكاتمية للفلين " جيجل.

د- الدراسات السابقة في الموضوع:

➤ دراسة إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، 2016، بعنوان أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية- دراسة تطبيقية وميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية-.

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين القياس والإفصاح والمراجعة وفق القيمة العادلة وجودة المعلومات المحاسبية في الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، وتكمن أهمية الدراسة في بيان أثر المحاسبة والمراجعة وفق القيمة العادلة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية والتي تساعد في ترشيد قرارات المستخدمين، ومعرفة نماذج القياس المحاسبي للقيمة العادلة التي تناسب الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

واتبعت الدراسة المنهجين الوصفي والتحليلي لجمع البيانات والمعلومات وتحليلها، كما استخدمت الإستبانة لجمع البيانات من عينة الدراسة الميدانية، وتم استخدام مضاعف الربحية كأحد النماذج الرياضية لقياس القيمة العادلة من خلال بيانات التقارير المالية المنشورة والتقارير السنوية، واستخدمت برنامج (SPSS) لتحليل بيانات الدراسة باستخدام أسلوبي الارتباط والانحدار الخطي المتعدد لدراسة أثر المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: استخدام الأسعار الجارية في سوق نشط في قياس القيمة العادلة يزيد من ملائمة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، كما أن استخدامها في سوق غير نشطة لا يحقق خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية، كما أن إفصاح عن هذه الطرق والافتراضات يزيد من ملائمة المعلومات المحاسبية.

➤ دراسة إسماعيل سبتي، 2016، بعنوان أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة - دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول -.

سعت هذه الدراسة لتوضيح أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة - دراسة مقارنة بين الجزائر ومصر والأردن -، ولدراسة الطبيعة المحاسبية بصفة عامة وموضوع الأطروحة بصفة خاصة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي عند عرض مفهوم القيمة العادلة والقياس والإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية، أما في الدراسة الميدانية تم الاعتماد على تحليل الجانب النظري من أجل صياغة استمارة استبيان تصب في مضمون الدراسة، بالإضافة إلى الاعتماد على الاتصالات والمقابلات الشخصية مع مختلف الإطارات.

حيث تبين أن تنوع شركات المجموعة وتعدد مراحل وإجراءات توحيد حساباتها وتعدد مواطن شركاتها من دولة لأخرى يؤدي إلى ضرورة الاستناد إلى أسلوب قياس محاسبي دقيق وعادل وموحد بين كل شركات المجموعة يعكس واقع نشاطاتها بشكل صحيح هذا من جهة، ومن جهة ثانية وحتى يحظى أسلوب القياس المحاسبي المتبع في مجموعة الشركات بالقبول من كل الأطراف ذات المصلحة، يجب أن يؤثر على جودة المعلومة المالية المفصح عنها بشكل ايجابي، الأمر الذي يؤدي بإدارة المجموعة إلى تطبيق أسلوب القياس وفق القيمة العادلة في كل الحالات اللازمة والممكنة، وذلك لتأثيره الايجابي على جل الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفصح عنها وللملائمة قياسه لنشاطات المجموعة المتنوعة ولتركيبتها المعقدة مقارنة بالأساليب القياس الأخرى.

➤ دراسة بلعور سليمان وبن أودينة بوحفص، 2017، بعنوان صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مختلف الصعوبات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك من خلال موقع محاسبة القيمة العادلة ضمن التعليم المحاسبي، وكذا

نظرة النظام المحاسبي المالي الجديد لها، ومدى جاهزية المؤسسات الاقتصادية والمنظمات المهنية لتطبيقها، ومن أجل الإلمام بمختلف الجوانب المتعلقة بهذه الدراسة، فقد تم استخدام المنهج الوصفي للتعرف على المفاهيم المرتبطة بالقيمة العادلة والبيئة المحاسبية الجزائرية، بالإشارة إلى مختلف الصعوبات التي توجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن التعليم المحاسبي لا يزال يعاني من العديد من المشاكل التي تعيق تطبيق مفهوم القيمة العادلة، في حين أن النظام المحاسبي المالي الجديد أشار إلى القيمة العادلة في عدة مواضع باعتبارها القيمة الحالية أو السوقية، وكذا فارق إعادة التقييم، في حين لا تزال المؤسسات الاقتصادية تجد صعوبة في تطبيق القيمة العادلة نظرا لتكلفتها وانعدام السوق الكفاء، وتبقى الصراعات الداخلية بين المنظمات وقلة الدورات التكوينية والملتقيات من أبرز المشاكل المرتبطة بالمنظمات المهنية المحاسبية والتي تعيق القيمة العادلة، وقد أوصت الدراسة بضرورة إقحام القيمة العادلة ضمن مناهج التعليم المحاسبي، وتشجيع الطلبة على إجراء بحوث ورسائل ترتبط بها، وكذا ضرورة إخضاع مهنة المحاسبة إلى دورات تكوينية تتعلق بموضوع محاسبة القيمة العادلة.

➤ دراسة أحمد الصالح سباع وأنيس هزلة ومحمد الهادي ضيف الله، 2018، بعنوان دور محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق جودة المعلومة المالية.

هدفت الدراسة إلى معرفة دور محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق جودة المعلومات المالية، وذلك من خلال توفرها على مجموعة من الخصائص التي تساعد مستخدمي تلك المعلومات المالية في عملية اتخاذ القرارات، ومن أجل الإلمام بموضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لبيان دور محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق جودة المعلومة المالية.

وخلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن محاسبة القيمة العادلة تساهم في تحسين جودة المعلومات المالية، لكن ترجمته على أرض الواقع لم يرى هذا الأسلوب التطبيق الكلي في ظل غياب مؤشرات لتحديده بشكل موضوعي ودقيق، ويبقى قياسه محل اجتهاد شخصي وهو ما يفقد المعلومات المالية جودتها خاصة في ظل تحيز القياس المحاسبي.

➤ دراسة بن ثابت علال ولعروس لخضر، 2019، بعنوان إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة لتحسين المعلومات المالية في البيئة الجزائرية- دراسة تحليلية-.

سعى هذا البحث لدراسة موضوع المعلومات المالية وفقا لمحاسبة القيمة العادلة، من خلال تناول القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية، والخصائص النوعية للمعلومات المالية وإمكانية مساهمة القيمة العادلة في تحقيق ذلك، كما تم التطرق إلى القيمة العادلة وإمكانية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية على اعتبار أن النظام المحاسبي المالي قد تضمنها من خلال القواعد الخاصة للتقييم، ومن أجل الإلمام بموضوع الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية من خلال الاستعانة بأداة الاستبيان.

وخلص البحث إلى أن المعايير المحاسبية الدولية قد ساهمت في تأهيل تطبيق نموذج القيمة العادلة لتوحيد المعالجات المحاسبية لتنماشى مع المستجدات المحاسبية، وأن تطبيق منهج القيمة العادلة يحقق الخصائص النوعية للمعلومات المالية والمحاسبية، وأن البيئة الجزائرية لا تسمح حاليا بتطبيق نموذج القيمة العادلة المعتمدة أساسا على التكلفة التاريخية.

➤ دراسة عمر الفاروق زرقون وعلي بوزيت، 2022، بعنوان واقع تأثير محددات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي بالجزائر- دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

سعت هذه الدراسة إلى محاولة البحث في موضوع القياس المحاسبي في الجزائر من خلال محددات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وهو ما تجلّى في التعرف على واقع استخدام القيمة العادلة، بالإضافة إلى معرفة أهمية تأثير العوامل الداخلية والخارجية على استخدام القيمة العادلة وصولا إلى معرفة معوقات وصعوبات استخدام القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، من أجل الإجابة على ذلك اعتمد الباحثان المنهج الوصفي في الدراسة النظرية والمنهج التحليلي في الدراسة الميدانية من خلال استبيان موجه لعينة من معدي ومستخدمي القوائم المالية من ممارسي مهنة المحاسبة في الجنوب الشرقي الجزائري بعد التعرف على أهم أساليب القياس المحاسبي، ومن أجل تحليل آرائهم حول فرضيات الدراسة اعتمد الباحثان على برنامج SPSS الإحصائي وEXCEL.

حيث توصل الباحثان إلى العديد من النتائج تمثلت في أن استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يواجه عدة صعوبات ومعوقات أولا المحيط الداخلي من ناحية وذلك من خلال معدي القوائم المالية والبرامج المحاسبية فيما لها من تأثير على استخدام القيمة العادلة، المحيط الخارجي من جهة ثانية فيما يتعلق بالتشريعات المحاسبية والجبائية التي لم توفر الشروط الأساسية لتطبيق القيمة العادلة وكذا مستخدمى القوائم المالية لتفضليهم التكلفة التاريخية كوسيلة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

تناولت الدراسة الحالية موضوع أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي، فمن حيث الهدف فالدراسة تسعى للإجابة عن الإشكالية المطروحة في إطار الفرضيات المعتمدة، أما من حيث متغيراتها فتتمثل في: المتغير المستقل "محاسبة القيمة العادلة" وأما المتغير التابع فيتمثل في " جودة القياس والإفصاح المحاسبي"، وهذا الأخير يختلف في بعض المتغيرات التابعة للدراسات السابقة ويتشابه في بعض، وقد اتفقت الدراسة مع الدراسات السابقة في المنهجين المتبعين الوصفي والتحليلي، كما اختلفت الدراسة عن الدراسات السابقة في الإطار الزماني والمكاني، واعتمادها على دراسة الحالة للمؤسسة الكاتمية لفلين، في حين اعتمدت أغلب الدراسات السابقة على أداة الاستبيان في الجانب التطبيقي.

ذ- صعوبات الدراسة:

واجهت هذه الدراسة مجموعة من صعوبات نذكر منها:

- قصر المدة الزمنية المخصصة لهذه الدراسة.
- صعوبة شرح الموضوع للمهنيين كونه موضوع غير مطبق
- ارتفاع تكاليف الخبراء لإعادة تقييم الأصول.
- تزامن فترة الدراسة مع إعداد الميزانية.

ر- هيكل الدراسة:

تضمنت الدراسة ثلاث فصول فصلين نظريين، وفصل تطبيقي، يمكن عرضها كما يلي:

بحثت هذه الدراسة في الفصل الأول إلى ماهية محاسبة القيمة العادلة وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث: في المبحث الأول استعرضنا الإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة، أما المبحث الثاني

أساسيات حول القيمة العادلة، والمبحث الثالث تطرقنا إلى محاسبة القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية.

أما الفصل الثاني فقد درسنا فيه الإطار المفاهيمي للقياس والإفصاح المحاسبي، حيث تضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث أساسية: خصص المبحث الأول للتطرق إلى عموميات حول القياس المحاسبي، أما المبحث الثاني فقد تمثل في ماهية الإفصاح المحاسبي، في حين المبحث الثالث تم تخصيصه لدراسة متطلبات ومساهمة محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي.

خصص الفصل الثالث للدراسة الميدانية لحالة مؤسسة "الكاتمية للفلين" بولاية جيجل من خلال إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، ومعرفة أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في المؤسسة، حيث تم تعريف بالمؤسسة من حيث النشأة إلى الهيكل التنظيمي، ثم التطرق إلى عملية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في المبحث الثاني، بالإضافة إلى الإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة.

الفصل الأول:

ماهية محاسبة القيمة العادلة

- المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة
- المبحث الثاني: أساسيات حول محاسبة القيمة العادلة
- المبحث الثالث: محاسبة القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية

تمهيد:

تعتبر محاسبة القيمة العادلة أفضل بدائل القياس المحاسبي، لما توفره من ملائمة ودقة في النتائج، فهي تساعد المستثمرين على تقييم الوضع المالي الحالي والمستقبلي للمنشأة من أجل اتخاذ القرارات الرشيدة، ونظرا لأهميتها البالغة جعلت منها محط اهتمام العديد من المؤسسات والهيئات المالية الدولية وكذا توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية لها عند إعداد معايير، والعمل على إبراز مميزاتها وأهميتها مقارنة بمبدأ التكلفة التاريخية، و قد واجه هذا الأخير جملة من انتقادات ساهمت في البحث عن بديل له، غير أن القيمة العادلة رغم مميزاتها لم تخلوا كذلك من انتقادات كونها توفر مجالا أكبر للتلاعب بالأعمال وتغطية بعض الثغرات.

يتضمن هذا الفصل المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة
- المبحث الثاني: أساسيات حول محاسبة القيمة العادلة
- المبحث الثالث: محاسبة القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية

المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة

تعتبر القيمة العادلة أحدث بدائل القياس المحاسبي استخداماً، وأقدمها من حيث الظهور، وقد ظهرت كحل للانتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية، وتم اعتمادها من طرف معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير الدولية كونها تتميز بالدقة والموضوعية وتساعد المستثمرين على اتخاذ القرارات الاستثمارية.

وسنحاول في هذا المبحث استعراض تطورها التاريخي، بإضافة إلى بحث مفهومها وفق معايير المحاسبة الدولية، وأهدافها وأهميتها ومقوماتها.

المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة القيمة العادلة

قبل تطبيق التكلفة التاريخية لإعداد القوائم المالية كانت هناك مداخل أخرى للاعتراف والقياس المحاسبي قد استخدمت منها القيمة العادلة، حيث كانت تستخدم على نطاق واسع في القرن التاسع عشر وبدايات القرن العشرين، ثم تراجع العمل بها وكان الرجوع عن القيمة العادلة بسبب سوء استخدامها بالتلاعب في الأرقام المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، وهذا التلاعب لا يمكن حدوثه في حالة استخدام التكلفة التاريخية¹.

وتعتبر النظرية المحاسبية أن مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقويم الأصول والخصوم، كونه يوفر درجة كبيرة من الموضوعية في القياس حيث تكون الأرقام قابلة للمقارنة وتسهل عملية التحقق بدقة، نظراً لاعتماده على وقائع حدثت بالفعل ومبررة بالمستندات وغير معرضة للاختلافات في التقدير والحكم الشخصي وسهلت التحقق منها، باعتبارها تقاس بما دفع مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها².

رغم تلك المبررات التي يقوم على أساسها مبدأ التكلفة التاريخية إلا أنه واجه العديد من انتقادات منها:³

¹ إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية- دراسة تطبيقية وميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية-، دراسة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان، 2017، ص 101.

² أحمد صالح سباع وآخرون، دور محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق جودة المعلومة المالية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، العدد 02، جامعة الوادي، 2018، ص 107.

³ هوارى معراج وحديدي ادم، دور القياس والإفصاح بالقيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية للجزائر - بالإشارة إلى البنوك التجارية الجزائرية-، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية-، العدد 18، المجلد 2007، ص 231-230.

- ✓ المحاسبة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية لا تصلح أن تكون أساس للقياس لأنها غير قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات؛
- ✓ تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في قياس الدخل بسبب فرض ثبات وحدة النقد في ظل الارتفاع العام لمستوى الأسعار؛
- ✓ تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس مما يؤدي إلى مشكلات أهمها:
 - اتخاذ القرارات الخاطئة سواء من قبل الإدارة أو مستخدمي المعلومات المحاسبية؛
 - دفع الضرائب الصورية قد لا تكون محققة؛
 - توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير محققة فعلا؛
 - عجز الوحدة الاقتصادية عن إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول الثابتة المستهلكة مما يؤدي إلى تراجع الطاقة الإنتاجية للمؤسسة.

ساهمت هذه الانتقادات بشكل كبير في مطالبة معايير المحاسبة الدولية بالتحول من القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة كبديل لها في أواخر سبعينيات القرن العشرين.

كما أن هنالك أسباب أخرى ساهمت بشكل كبير في الانتقال نحو القيمة العادلة ومن هذه الأسباب¹:

- التغيرات في البيئة الاقتصادية؛
- العولمة ومشروع التقارب بين FASB و IASB؛
- ضرورة الإفصاح عن الأصول المعنوية؛
- التوجه نحو مفهوم الدخل الاقتصادي؛
- تجربة إنرون والأدوات المالية؛
- قبول نظرية المحاسبة للقيمة العادلة.

في عامي 2007 و 2008 طور مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي رقم 32 والمعيار رقم 39 وكذلك معيار التقرير المالي الدولي رقم 7، وذلك لإقرار قاعدة للمحاسبة عن الأدوات المالية على أساس القيمة العادلة، ولا يوجد اتفاق من الناحية النظرية على مفهوم أو تفسير محدد للقيمة العادلة أو طريقة محددة لتقديرها بسبب تعدد العوامل المؤثرة عليها وذلك عند استخدام أساليب التقييم في

¹ أحمد عمر ستي و رشيد يوسف، دور القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد 5، العدد 2، 2022، ص544.

حالة وجود سوق غير نشط، بالإضافة إلى تأثيرها على خصائص المعلومات المحاسبية اللازمة في عملية اتخاذ القرارات¹.

وفي سنة 2011 صدر معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13 الغرض منه تحديد آليات لتقدير القيمة العادلة والحد من التناقضات التي عرفها مفهوم القيمة العادلة التي أتت بها مختلف معايير المحاسبة الدولية، حيث قام هذا معيار بتوحيد التوجهات المتعلقة بقياس القيمة العادلة في معيار واحد².

ومما لاحظناه، أنه في السنوات الأخيرة لم يقتصر استخدام القيمة العادلة في قياس الأدوات المالية فقط، بل تعدى ذلك في استخدامها لتقييم أصول الشركة، حيث تم اعتمادها بشكل أوسع من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الثاني: مفهوم القيمة العادلة Faire value

تعرف القيمة العادلة في اللغة على أنها: "يقال قيم الشيء تقييماً أي قدر قيمته، ويقال عادل بين الشئيين أو وزن بينهما وجعل الشيء قائماً مقامه والعدل إعطاء المرء ما له و أخذ ما عليه وعليه فالمعنى اللغوي للقيمة العادلة هو قيمة الشيء المقدرة تقديراً صحيحاً بعيداً عن التحيز والخطأ"³.

كما يعرفها مجلس المحاسبة الدولية ضمن معايير المحاسبة الدولية IAS بأنها: "المبلغ الذي يمكن مبادلة أصل به، أو تسديد التزام، بين أطراف مطلعة وموافقة تعمل في ظل ظروف تنافسية عادية"⁴.

وقد عرفها كذلك مجلس المحاسبة الدولية ضمن معايير الإبلاغ المالي IFRS على أنها: "المبلغ الذي يمكن به تبادل أصل أو تسوية التزام ما بين أطراف عالمين وراغبين في معاملة بين طرفين مستقلين"⁵.

أما لجنة معايير التقييم الدولية IVSC فعرفت في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها على أنها: "مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل

¹ إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 101-102.

² رفيق يوسف وحنان دريد، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة الأرباح -دراسة حالة: المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر، Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale، المجلد 15، العدد 1، 2021، ص 314.

³ روان مازن الضلعنا الجوزانية، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تحسين الأداء المالي -دراسة ميدانية على شركات التأمين الأردنية، رسالة مستكملة لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014، ص 14.

⁴ sans Auteur, Les normes comptables Internationales IAS/ IFRS, collection gestion, page Bleues internationale, p125.

⁵ بن ثابت علال ولعروس لخضر، إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة لتحسين المعلومات المالية في البيئة الجزائرية -دراسة تحليلية-، مجلة الدفاتر الاقتصادية، المجلد 10، العدد 02، جامعة الأغواط، 2019، ص 249.

أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة في ظل سوق محايد بحيث يتوافر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون إكراه على إتمام الصفقة¹

وقد عرفها الإصدار الأمريكي رقم 157 على أنها: "السعر الذي سوف يستلم مقابل أصل ما أو سوف يتم دفعه أو تحمله مقابل التزام ما في معاملة جارية ما بين مشاركين في السوق الأصلي للأصول والالتزامات"².

كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى مفهوم القيمة العادلة بمصطلح القيمة الحقيقية عند التطرق إلى القواعد العامة للتقييم وذلك عند ذكر الحالات الخاصة بالعقارات الموظفة والحالة الخاصة بالأصل البيولوجي وكذلك المعالجات الأخرى المرخص بها في تقييم التثبيتات، وقد اعتمد النظام المحاسبي التكلفة التاريخية كقاعدة عامة، لكنه قد رخص مراجعة تقييم بعض العناصر استناداً إلى القيمة الحقيقية، قيمة الإنجاز والقيمة المحينة، فعرف القيمة الحقيقية على أنها: "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصول أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"³.

ومن التعاريف السابقة يمكننا تعريف القيمة العادلة على أنها: السعر المتفق عليه بين البائع والمشتري عند تبادل الأصل أو تسوية الالتزام، تكون هذه الأطراف لها رغبة في التعامل التجاري، أي لا يكون هناك إكراه بينهما.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف تطبيق القيمة العادلة

ينطوي تطبيق محاسبة القيمة العادلة على أهداف وأهمية بالغة في الحياة الاقتصادية لما يوفر من دقة ووضوح في النتائج التي تساعد على اتخاذ القرارات

أولاً: أهمية القيمة العادلة

تكمن أهمية القيمة العادلة في ما يلي:⁴

- استخدام القيمة العادلة يكون أكثر دقة وملائمة وموثوقة من نموذج التكلفة التاريخية، لأنها تقيس قدرة المنشآت على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها؛

⁵ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، الجزء الثالث الأدوات المالية، دار الجامعية، مصر، 2006، ص 151.

² ناصر الدين عبد اللطيف، القياس والإفصاح المحاسبي عن مخاطر في البنوك الإسلامية، دار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2015، ص 417.

³ جعالي وليد وزين يونس، أهمية تقييم التثبيتات باستخدام القيمة العادلة في الجزائر -دراسة عينة من الأكاديميين ومهنيي المحاسبة-، مجلة الاقتصاد المال والأعمال، المجلد 6، العدد 2، 2022، ص 554.

⁴ أحمد صالح سباع وآخرون، مرجع سبق ذكره، صص 109-110.

- تعكس التغيرات في الحالة المالية للمنشآت والناجمة عن التقلبات في معدلات الفوائد وأسعار الصرف وأثرها على الأسهم، وتوضيح مقدار التغيرات في عوائد الأسهم المرتبطة بها؛
- تقلل من مشكلة المكاسب الوهمية للأصول المالية ذات الجودة المرتفعة والتي تعتبرها المنشآت مكاسب حقيقية، بينما تحتفظ بالأصول المالية ذات الجودة المنخفضة لتجنب خسائر محققة؛
- تحسن جودة ودقة المعلومات المتعلقة بحقوق الملكية الواردة بالقوائم والتقارير المالية المنشورة؛
- تساعد المستثمرين على أداء استراتيجيات المنشآت في إدارة استثماراتهم المالية، وخاصة فيما يتعلق بقييم وتوقيت ودرجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات المستقبلية؛
- تعتبر أكثر ملائمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين، لأنها تظهر بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمنشأة وتسهل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية.

ثانياً: أهداف تطبيق القيمة العادلة

إن تطبيق القيمة العادلة له أهداف عديدة منها:¹

- يهدف مفهوم القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ الميزانية العمومية، بحيث يصرح بالدخل إما للحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في الشركة أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية لشركة؛
- تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بأكثر المعلومات حداثة حتى تكون أقرب للتنبؤ بالقرارات الاستثمارية؛
- تمكين المؤسسة من قياس أدوات المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات الداخلية من أجل:
 - صنع القرارات الاستثمارية والتجارية المناسبة؛
 - إدارة وقياس المخاطر؛
 - تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة.

كما أن هنالك أهداف أخرى لاستخدام محاسبة القيمة العادلة من قبل الشركات تتمثل في:²

- إضفاء الشفافية على البيانات المالية الصادرة عن الشركات؛
- التوجه إلى علاج أي قصور ناتج عن تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية؛
- التخطيط لأعمال السنة؛

¹ علي بوزيتو وآخرون، عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 06، المجلد 2، 2019، ص58.

² بلعور سليمان و بن اودينة بوحفص، صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 02، 2017، ص729.

- تساعد معلومات القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة.

المبحث الثاني: أساسيات حول محاسبة القيمة العادلة

يتطلب تطبيق القيمة العادلة مقومات وشروط يجب مراعاتها حتى يتوصل مستخدمها للنتائج المرجوة منها، كما أن قياس القيمة العادلة يتطلب أساليب ومدخلات قد تطرق لها معيار التقارير المالية رقم 13، وهي التي سوف نناقشها في المطالب الثلاثة من هذا المبحث بإضافة إلى مستوياتها الثلاثة.

المطلب الأول: مقومات القيمة العادلة وشروطها

أولاً: مقومات القيمة العادلة

يرتكز مفهوم القيمة العادلة على المقومات الأساسية التالية:¹

- وجود موضوع للتبادل؛
- وجود طرفي عملية التبادل بالإرادة الحرة في إجراء التبادل؛
- إتمام طرفي عملية التبادل بجميع الحقائق المرتبطة بهذه العملية؛
- وجود سوق نشط لتتلاقى من خلاله الإرادة الحرة لطرفي عملية التبادل؛
- استمرار طرفي عملية التبادل في ممارسة نشاطهما دون وجود أي اتجاه لتصفية أو لتقليص النشاط بصورة جوهرية؛
- تمتع البيئة الاقتصادية المحيطة بطرفي عملية التبادل بالاستقرار النسبي.

وهناك من يرى أن من مقومات القيمة العادلة تتمثل في:²

- السعر في السوق النشط يمثل أفضل دليل على القيمة العادلة للموجودات المراد قياسها، حيث أن السوق النشط له صفات مميزة كوجود البائع والمشتري في أي لحظة، والأسعار تكون معلنة ومتوفرة للعامة، كما يجب أن تتجانس البنود المتداولة في السوق؛
- قيمة سداد الالتزام: يقصد بها القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام؛
- وجوب عملية تبادلية حقيقية أي يجب تحديد القيمة العادلة في ضوء عملية حدثت بالفعل عند مبادلة أصل أو تسوية التزام وفق طرق المبادلة.

¹ فلة حمدي ونجلاء نوبلي، استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ الحوكمة، مداخلة مقدمة ضمن لأشغال الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنعقد يومي 6 و 7 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 9.

² روان مازن الضلاع بن الجوازنة، مرجع سبق ذكره، ص 21.

ثانيا: شروط تطبيق محاسبة القيمة العادلة

للقيمة العادلة شروط لتطبيقها تتمثل في:¹

- يتطلب تطبيق القيمة العادلة وجود سوق نشط، فإذا لم يكن سوق الأدوات المالية نشطا، يتم تحديد القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم ملائم يعتمد على معاملات السوق الفعلية؛
- توفر الإطارات المؤهلة لتعامل مع القيمة العادلة؛
- توفر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارات الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة، وذلك للأخذ بروح نص المعيار وليس بنصه مجرد فقط ؛
- أن تتم العملية التبادلية بحرية تامة أي من دون ضغوط، ولا يكون هناك ظروف غير طبيعية كإفلاس أو تصفية؛
- يجب أن تتم الصفقة بين أطراف مستقلين ولا تربطهم علاقة، كل منهما يعمل للحصول على أكبر منفعة لنفسه.

المطلب الثاني: محددات قياس القيمة العادلة

يتطلب قياس القيمة العادلة أن تحدد المؤسسة ما يلي:²

- نوع الأصل أو الالتزام الذي سيتم قياسه؛
- بالنسبة للأصول غير المالية يتم تحديد ما هو أفضل استخدام ممكن للأصل، وهل يكون منفردا أو مع مجموعة أخرى من الأصول تعمل معا (وحدة توليد النقد) مثل خط إنتاج مثلا، أو فرع أو خط سيارات؛
- السوق الذي تتم فيه المعاملة ذات الصلة؛
- أساليب التقييم المناسبة عند تقييم القيمة العادلة، بحيث ينبغي الحد من المدخلات التي لا يمكن ملاحظتها وأن تكون المدخلات المستخدمة متسقة مع المدخلات التي يستخدمها المشاركون في السوق عادة.

¹قريشي كززة، توجه النظام المحاسبي المالي نحو القيمة العادلة : بين متطلبات القياس وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد19، العدد1، جامعة سطيف 1، 2019، ص 46.

² عيد السلام بلبالي، أثر تطبيق القيمة العادلة على تقييم الأصول المالية، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه L.M.D، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع علوم اقتصادية، تخصص نقود ومالية، جامعة احمد دراية، أدرار، 2019، صص 10-11.

المطلب الثالث: أساليب قياس القيمة العادلة ومستوياتها

أولاً: أساليب قياس القيمة العادلة

بين مجلس معايير المحاسبة الدولية كيفية قياس القيمة العادلة في النقاط التالية:¹

- يعتبر السعر المحدد في سوق نشط أفضل مقياس للقيمة العادلة، إذا لم يتوفر ذلك يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة، وخاصة لبعض البنود مثل الذمم المدينة والدائنة والأدوات المالية ذات معدل فائدة متغيرة؛
- الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المتشابهة؛
- خدمات التسعير من جهة خارجية؛
- نماذج التسعير الداخلية؛
- التدفقات النقدية المخصومة.

كما قد تم تحديد وفق معيار الإبلاغ المالي IFRS رقم (13) ثلاث مداخل لتقييم وقياس القيمة العادلة سنوضحها على النحو التالي:

- **مدخل السوق:** ويطلق عليه أيضا بالقيمة السوقية، وتمثل مقدار النقدية أو ما يعادلها التي يمكن أن تحصل عليه المؤسسة لو أنها قامت ببيع ما هو متوفر لديها من موجودات في الوقت الحالي، ويفترض أن تعكس القيمة السوقية ظروف السوق السائدة وقت التقييم، مما يوفر إمكانية المقارنة بين قيمة الموجودات التي تم الحصول في أوقات مختلفة، ويجب أن يوفر الإفصاح المالي كيفية التوصل إلى القيمة العادلة لمساعدة المستثمرين على الفهم والاستفادة من البيانات المالية.²
- **مدخل التكلفة:** وهناك من يطلق عليها مصطلح **تكلفة الإحلال**، ويقوم هذا المدخل على أساس المبلغ المطلوب في الوقت الحالي استنادا إلى التكلفة الإحلالية، أي استبدال الأصل عن طريقة

¹ هشام شلغام ومحمد زرقون، دراسة مدى ملائمة العوامل المؤسسية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية-دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية والمالية وعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين-، المجلة الجزائرية لدراسات المحاسبة والمالية، المجلد 7، العدد 1، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021، ص 37.

² صبرينة بنعروج وسفيان بن بلقاسم، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية، Revue des Réformes Economiques et En Economie Mondiale، المجلد 13، العدد 2، 2019، ص 4.

تحديد التكلفة الجارية لاستبداله بالطاقة الخدمية للأصل، حيث يتم قياس الأصل الموجود بتكلفة اقتناء الأصل البديل بطاقة مشابهة للأصل الموجود في تاريخ القياس¹.

- **مدخل الدخل:** ويطلق عليه أيضا بالقيمة الحالية المخصومة، ويستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية لقيمة حالية واحدة مخصومة (أساليب القيمة الحالية PVT) اعتمادا على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية، ويعد مدخل الدخل هو الأكثر شيوعا لتقييم الموجودات طويلة الأجل، وهو قابل للتطبيق مباشرة لأن معظم الموجودات طويلة الأجل ناتجة عن منفعة اقتصادية تعود على مالك الموجود².

ثانيا: مستويات قياس القيمة العادلة

تنشأ القيمة العادلة من خلال ثلاث مستويات وهي:

- **المستوى الأول:** وفيه يتم اعتبار مدخلات السوق هي الأسعار التي يتم تداولها في السوق النشطة للأصول أو الخصوم المماثلة التي تمتلكها المؤسسة، ويمكن للمؤسسة الوصول لهذا السوق في تاريخ القياس، ويعتبر السعر المعلن في السوق النشطة مرجعا أكثر موثوقية لقياس القيمة العادلة دون تعديله، ومما هو جدير بالذكر أن السوق النشطة أن يتوفر فيها خصائص التالية:³
 - أن تكون الأسعار معلنة ودورية ومتاحة للجمهور؛
 - تماثل جميع أصناف التي يمكن التعامل فيها؛
 - تواجد البائعين والمشتريين الراغبين بإعادة حرة في إتمام الصفقة

ويتم التركيز في المستوى الأول على تحديد كل مما يلي:⁴

- السوق الأصلي للأصل أو الالتزام أو السوق أكثر ربحا للأصل أو الالتزام عند غياب السوق الأصلي؛
- ما إذا كان بإمكان المنشأة أن تبرم معاملة الأصل أو الالتزام بالسعر المعتمد في ذلك السوق في تاريخ القياس.

¹قوادري عبلة، أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية - دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة وتدقيق، 2018، ص 77.

² محمد زرقون وفارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة ميدانية لفئتين : فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين -، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 4، 2016، ص 6.

³قوادري محمد، إشكالية تدقيق التقديرات المحاسبية باستخدام القيمة العادلة - دراسة حالة بيئة المحاسبة الجزائرية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 6، العدد 2، جامعة الجلفة، 2020، ص 340.

⁴قوادري عبلة، مرجع سبق ذكره، ص 92.

● **المستوى الثاني:** تتمثل في كافة المدخلات التي لا تعتبر أسعار معن عليها، والتي يتم تضمينها في المستوى الأول، وتكون هذه المدخلات ملحوظة للأصل أو الالتزام إما بشكل مباشر أو غير مباشر وان كان للأصل أو الالتزام مدة تعاقدية محددة ينبغي أن تكون مدخلات المستوى الثاني ملحوظة طوال مدة الأصل أو الالتزام، وتتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:¹

- الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة في الأسواق النشطة؛
- الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المطابقة أو المماثلة في الأسواق غير النشطة؛
- المدخلات الملحوظة للأصل أو الالتزام 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 بناء على العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام مثل حالة الأصل أو موقعه، ومدى 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 إن كان التعديل يستخدم مدخلات غير ملحوظة هامة.

● **المستوى الثالث:** هي الأسعار التي لا يمكن ملاحظتها، والمبنية على تقديرات الشركة، ولا تستخدم إلا في حالة عدم توفر تقديرات المستويين الأول والثاني، وتؤكد تقنيات التقييم على التركيز على تقديرات المستوى الأول والثاني وتقليل الاعتماد على تقديرات المستوى الثالث لأنها غير موضوعية وقد تكون خاضعة للتلاعب ومن الصعب تدقيقها.²

كما أنها عبارة عن معلومات يجب على المؤسسة الاجتهاد من أجل معرفتها من خلال تحديد الافتراضات التي يمكن أن يستخدمها المشاركون في السوق.³

¹ محمد الساسي بالنور، القيمة العادلة وتطبيقاتها في المصارف الإسلامية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف 1، 2018، ص66.

² علاء بوقفة، صعوبات القياس المحاسبي الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر - دراسة تحليلية استشرافية على ضوء التجارب الدولية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم، فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2019، ص71 .

³ إكرام حفصاوي ونعمان محصول، أثر تطبيق القيمة العادلة لإعداد التقارير المالية على مخرجات النظام المحاسبي المالي - دراسة آراء مجموعة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين-، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 6، العدد 1، 2022، ص

يجب على المنشأة تطوير المدخلات غير الملحوظة أو غير المرئية باستخدام أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف، والتي تتضمن البيانات الخاصة بالمنشأة، ولتطوير المدخلات غير المرئية قد تبدأ الوحدة ببياناتها الخاصة ولكن يجب أن تعدل هذه البيانات إذا كانت المعلومات المتاحة بشكل معقول تشير إلى أن المشاركين الآخرين في السوق يستخدمون بيانات مختلفة أو أن هناك شيئاً خاص بالمنشأة غير متاح للمشاركين الآخرين في السوق، كما أن المنشأة لا تحتاج إلى بذل جهود مكثفة للحصول على معلومات متعلقة بافتراضات المشاركين في السوق، ولكن يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتعلقة بافتراضات مشارك السوق والتي تتوافر بشكل معقول¹.

يوضح الشكل(01) المستويات الثلاث للقيمة العادلة وفق المعيار IFRS 13:



المصدر: لعزلي كمال وبلعة جويده، واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بين المبررات النظرية والعوائق العملية-دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة بولاية سطيف، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، المجلد 7، العدد 1، 2022، ص 216.

¹ على محمود مصطفى خليل ومنى مغربي محمد إبراهيم، تقييم مدى ملائمة معلومات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة طبقاً لمعيار التقرير المالي رقم (13) في ضوء قواعد حوكمة الشركات، مجلة التجارة والتمويل، المجلد 33، العدد 3، 2013، ص 20.

من خلال الشكل السابق نستنتج أن مدخلات المستوى الأول للقيمة العادلة تتمثل في الأسعار المعلنة وغير معدلة التي يتم تداولها في الأسواق النشطة، وهي مدخلات مرئية ويمكن ملاحظتها، بينما مدخلات المستوى الثاني يمكن ملاحظتها بصورة مباشرة أو غير مباشرة، أما مدخلات المستوى الثالث تكون عكس المستوى الأول فلا يمكن ملاحظتها وتعتمد على تقديرات.

المبحث الثالث: محاسبة القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية

اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية بالقيمة العادلة وعمل على تطبيقها من خلال التطرق لها بالمعالجة ضمن معايير المحاسبة الدولية. سنحاول في هذا المبحث دراسة ثلاثة مطالب، في الأول مفهوم معايير المحاسبة الدولية، والثاني معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة، أما المطلب الثالث سنعرض المزايا والانتقادات المتعلقة بالقيمة العادلة.

المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية IAS

أولاً: التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية

كانت معايير المحاسبة تختلف بشكل كبير بين البلدان والمناطق، ولم يكن هناك معيار دولي واحد يتم الالتزام به، ولكن في عام 1973م تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، من خلال اتفاق أبرم بين هيئات المحاسبة الوطنية في عشر دول التي تعد رائدة في هذا المجال وهي: ألمانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، استراليا، كندا، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، إيرلندا، واتخذت لندن مقراً لها، شعارها التوحيد المحاسبي كأحد مهامها الأساسية¹.

وفي سنة 2001م تم حل هذه اللجنة (IASB) وحل محلها مجلس معايير المحاسبة الدولية للمحاسبة (IASB) ويقوم المجلس بمواكبة التطورات الحاصلة في العالم والتي لم تستدرکہا اللجنة، فيقوم المجلس بإصدار المعايير وانتقاءها لمواكبة التطورات، حيث اعتمد المجلس على 41 معيار محاسبي دولي، واتفق على تسميتها باسم المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) بدل من المعايير المحاسبة الدولية (IAS)، والتي تستخدم الآن في أكثر من 120 دولة².

وبدأ استخدام المعايير المحاسبية الدولية في بداية في الشركات الدولية الكبيرة والمنظمات المالية الدولية، ومع مرور الوقت أصبحت هذه المعايير شائعة الاستخدام في جميع أنحاء العالم.

¹حسن عمر محمد وسعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية الدولية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط 1، 2014، ص ص 51-52.

²دغميم رابوة، محاضرات في معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة يحي فارس بالمدينة، 2022، ص

ثانياً: تعريف معايير المحاسبة الدولية وأهميتها

قبل الحديث عن تعريف المعايير المحاسبية يجب إشارة إلى كلمة "معايير" والتي تعني " نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات¹.

أما المعيار المحاسبي (Accounting Standard) فيقصد به: "المقياس والمرشد الأساسي المرجعي الذي يستند عليه المحاسب لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين، وكذا توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات².

كما تعرف معايير المحاسبة الدولية على أنها: " بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا بيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من لعمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، بموجبه يتم تحديد أسلوب القياس أو كيفية التصرف، أو التوصيل المناسب³.

أما عن أهمية وجود معايير المحاسبة الدولية فقد حظي موضوع معايير المحاسبة الدولية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة، فهناك اتفاق فيما بينهم على ضرورة وجودها وأهميتها، والتي يمكن حصرها في ما يلي⁴:

- التزام المحاسبين في جميع الدول بمعايير المحاسبة الدولية سوف يعمل على تقليص الفروقات القائمة بين الأساليب والممارسات بين مختلف الدول، خاصة ما يتعلق بالقوائم المالية؛
- إن عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية سوف تسمح للشركات متعددة الجنسيات بتصميم نظام متكامل للمعلومات يربط نشاط الشركة الأم بنشاط جميع فروعها التابعة لها؛
- إن تبني المعايير سوف يؤدي إلى توفير الاتساق في أساليب الإفصاح، مما يعمل على تنشيط المنافسة بين الشركات المدرجة بالأسواق المالية؛
- إن عملية تبني المعايير سوف تسهل عمل مصالح الضرائب لأن استخدامها سوف يوفر عنصر الاتساق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات وبالتالي تقليص الفروقات في أساليب قياس أرباح الفروع للشركات المتواجدة عبر كامل الدول الأخرى وبالتالي يسهل من عملية احتساب الربح الضريبي؛

¹ حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 33.

² محمد بوسماحة، مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة طاهري محمد، بشار، 2020، ص 19.

³ سحنون أسامة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي في ظل تولي المجلس مهمة التنميط المحاسبي، مجلة التحليل والاستشراف الاقتصادي، المجلد 3، العدد 1، 2022، ص 38.

⁴ محمد بوسماحة، مرجع سبق ذكره، ص 22-23.

- استعمال معايير على نطاق دولي من طرف الشركات سيوفر مبالغ طائلة من الأموال كل سنة؛
- سهولة إجراء عملية المقارنات مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل؛
- زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية؛
- تدعم المستثمرين بالمعلومات تمتاز بالتنوع والشفافية، الأمر الذي يقلل من درجة مخاطر الاستثمار ومن تخفيض تكلفة رأس المال.

المطلب الثاني: معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة

لقد خصت معايير المحاسبة الدولية مجموعة من معايير تبرز فيها مفهوم القيمة العادلة وأهميتها ومجالات التي يمكن استخدام القيمة العادلة بها سنوضحها في ما يلي:

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 IAS: الممتلكات والتجهيزات والمعدات¹

طبقاً لهذا المعيار يحق للمؤسسة أن تختار ما بين أسلوب التكلفة أو إعادة التقييم كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل بنود الأصول الثابتة (الممتلكات والآلات والمعدات)، وتعكس إعادة التقييم القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منه أي استهلاك متراكم أو أية 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.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 IAS: الأدوات المالية: العرض والإفصاح²

تعرف الأداة المالية بأنها أي عقد ينشأ عنه أصل مالي لشركة ما والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لشركة أخرى، ومنه الأدوات المالية تشتمل على الأصول والالتزامات، وأدوات حقوق الملكية، والغرض من معيار المحاسبة الدولي رقم 32 هو وصف متطلبات العرض للأدوات المالية من خلال تزويد مستخدمي البيانات المالية بوسائل لفهم معنى الأدوات المالية الواردة فيها، كما أن نطاق الأدوات المالية واسع للغاية ويشمل عملياً جميع الأصول والخصوم والبنود خارج الميزانية العمومية ذات الطبيعة المالية (القروض والاقتراضات والودائع وما إلى ذلك). على العكس من ذلك يتم استبعاد الموجودات والمطلوبات غير المالية والتأجير التمويلي وعقود التأمين والمزايا المالية للموظفين والمدفوعات على أساس أسهم والأوراق المالية الموحدة وحقوق الملكية.

¹ حمدي فلة، تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة الكوايل-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، 2017، صص 14-15.

² Stéphan Brun, IAS/ IFRS: Les normes internationales d'information financière, Gualino éditeur, paris, 2006, p 154.

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

يسري هذا المعيار على جميع الكيانات عند محاسبة كل من الأدوات المالية والتي تشمل الأصول المالية والالتزامات باستثناء الأدوات المالية المعفاة، وأيضا العقود الأخرى المندرجة تحديدا في هذا النطاق كعقود شراء وبيع البنود غير المالية مثل الذهب والكهرباء أو الغاز¹.

ويهدف هذا المعيار إلى معالجة الأوراق المالية المتعلقة بالديون وحقوق الملكية المحتفظ به كاستثمارات بالقيمة العادلة إذا كان الغرض من الاحتفاظ بها المتاجرة أو كانت متاحة للبيع، ويتم استبعاد تكاليف المعاملات عند تحديد القيمة العادلة وذلك ما لم يكن هناك زيادة في القيمة منذ تاريخ الاقتناء، وكما أكد المعيار على أنه في حالة الاعتراف يجب أن يعتمد القياس المبدئي للأداة المالية لحظة الاقتناء على القيمة العادلة مع إدراج تكلفة المعاملات، أما القياس اللاحق للأدوات المالية، سواء الأصول أو الالتزامات، فإن عملية القياس تعتمد على تصنيف الأدوات المالية، وهل هي بغرض المتاجرة أم أنها متاحة للبيع، أو هي أداة مالية محتفظ بها لغرض البيع².

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 IAS: الممتلكات الاستثمارية أو الاستثمار العقاري

هو عقار قد يكون أرض أو مبنى أو جزء من مبنى أو كليهما محتفظ به من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار أو عقد إيجار تشغيلي لكسب الإيجارات أو لزيادة رأس المال أو كليهما، والهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية والأحكام المقابلة من حيث المعلومات التي سيتم توفيرها، كما يطبق على الاعتراف والتقييم والمعلومات التي يتم تقديمها بشأن العقارات الاستثمارية³.

يتيح المعيار المحاسبي رقم 40 المؤسسة أن تختار بين نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم للتقييم اللاحق للاستثمارات العقارية، على أن يتم تطبيق النموذج المختار من طرف المؤسسة على جميع الاستثمارات العقارية، وإذا تعذر قياس القيمة العادلة للعقار بموثوقية، عندها يجب على مؤسسة استخدام نموذج التكلفة⁴.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 IAS: الزراعة⁵

هو المعيار المهتم بقياس الأصول البيولوجية في النشاط الزراعي حيث يقاس الأصل الحيوي والمنتجات الزراعية الناتجة عنه عند نقطة الحصاد في تاريخ الاعتراف الأولي وفي تاريخ إعداد القوائم

¹ طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير العربية المتوافقة معها، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 50-94.

² ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص 411.

³ Stéphan Brun, *idem*, p 139.

⁴ صبرين تيجن عروج وسفيان بن بلقاسم، مرجع سبق ذكره، ص 5.

⁵ جمانة حنظل التميمي وعليه صالح ناصر، أهمية القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية -، جامعة البصرة، مجلة القاديسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015، ص 165.

المالية في نهاية كل فترة مالية لاحقة بالقيمة العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ويعتبر هذا القياس معبرا عن المنتجات الزراعية.

كما تم التطرق للقيمة العادلة في معايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) خصوصا في المعيار رقم 7 المتعلق بالأدوات المالية: الإفصاح، و المعيار رقم 13 الخاص بقياس القيمة العادلة، والذي تم التطرق له في مداخل قياس القيمة العادلة ومستوياتها، حيث كان أحدث المعايير وأخرها.

المطلب الثالث: مزايا وانتقادات محاسبة القيمة العادلة

أولا: مزايا الاعتماد على محاسبة القيمة العادلة

تعددت مزايا تطبيق محاسبة القيمة العادلة سنقوم بذكر أهمها في النقاط التالية:

- استخدام القيمة العادلة يوفر معلومات محاسبية أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساسا أفضل للتنبؤات بنتائج والتدفقات النقدية، كما تراعي القيمة العادلة تغيرات القدرة الشرائية لوحدة النقد¹.
- يؤدي الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات في القوائم المالية إلى توفير معلومات للمساهمين حول قيمة أسهمهم والتعديلات الدورية عليها، كما تمكنهم من العوائد المستقبلية لهذه الأسهم².
- تتمتع القيمة العادلة بالحيادية حيث يتم تحديدها بالرجوع إلى البيانات المباشرة المتواجدة بالسوق النشطة، أو بالرجوع إلى نموذج يستند إلى معلومات مستمدة من البيانات الخارجية في حالة عدم وجود سوق نشط، أي أنها لا تتأثر بالمؤسسة³.
- ملائمة القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة لاحتياجات المستثمرين لاتخاذ القرارات المالية والاستثمارية... الخ، من خلال تشخيص واقع المؤسسة الحالي والمستقبلي وإجراء المقارنات الضرورية⁴.
- ✓ تتفق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال، وذلك من خلال تقاضي سلبات التكلفة التاريخية التي تحيط بها مجموعة من المؤثرات، واحتمال تآكل رأس المال في ضوء عدم الاعتراف بالانخفاض في الأصول⁵.

¹ علي بوزيت وهشام شلغام وفارس بن بدير، مرجع سبق ذكره، ص 59.

² رفيق يوسف وحنان دريد، مرجع سبق ذكره، ص 317.

³ خولة حموش ودنيا ناصر وزميت فؤاد، محاسبة القيمة العادلة وتأثيرها على المؤشرات المالية، مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية، المجلد 2، العدد 1، 2020، ص 25.

⁴ عبد الله سايب وبلخير بكاري، أثر محاسبة القيمة العادلة على عائد السهم: دراسة تطبيقية على الأصول المالية لعينة من البنوك التجارية في

الجزائر خلال الفترة 2010-2017، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 6، العدد 2، 2020، ص 518.

⁵ علاء بوقفة، مرجع سبق ذكره، ص 68.

- تساعد محاسبة القيمة العادلة على تعزيز مفهوم الشفافية في الشركات، بالتالي فهي تساعد على تطبيق مبادئ الحوكمة حيث أن الشفافية التي تعكسها الشركات دليل على قوتها وثقتها بنفسها بينما الشركات التي تعتم ولا تتصرف بشفافية فهي بالتأكيد تخفي شيئاً مما يجعل الاستثمار خطيراً¹.

- تقييم الممتلكات والأراضي والمعدات باستخدام القيمة العادلة يوفر بعض الخصائص للمعلومة بشكل أفضل مما يوفره تقييمها بالتكلفة التاريخية، فمن غير المنطقي تسجيل قيمة الأراضي بتكلفة شرائها قبل عشر سنوات في حين أن قيمتها عرفت ارتفاعاً كبيراً².

- من المزايا المذكورة أعلاه يمكن أن نستخلص بأنه عند استخدام محاسبة القيمة العادلة يتم التركيز على تحليل وتقييم الأصول والالتزامات بشكل دقيق، مما يؤدي إلى تحسين دقة وموثوقية البيانات المالية التي تتعلق بهذه العناصر، وبالتالي يمكن المسؤولين من اتخاذ القرارات الإستراتيجية في المؤسسة الاعتماد على تحليلات أكثر دقة وفعالية، وبالتالي تحسين الأداء والعائد على الاستثمار. وهذا يعود بالنفع على المؤسسة نفسها وكذلك على المساهمين والمستثمرين

ثانياً: الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة

- رغم المزايا التي تتمتع بها القيمة العادلة إلا أنها تواجه عدة انتقادات أهمها:³
- إن القيمة العادلة تمتاز بالدقة والوضوح إلا انه عند إعداد وعرض البيانات المالية وفق القيمة العادلة، يستغرق ذلك فترة زمنية طويلة مما يترتب التأخير في وصول المعلومات إلى المستخدمين؛
- الاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي، وإتباع أسس متباينة؛
- صعوبة تحديد القيمة العادلة لكثير من موجودات المنشأة عندما لا تتوفر لها أسواق نشطة وتقييمها بناء على الاجتهادات والآراء الشخصية مما يؤدي إلى عدم دقة القياس المحاسبي؛
- يسبب استخدام معيار القيمة العادلة مجالاً أكبر لتلاعب في نتائج الأعمال وتغطية بعض الثغرات وفقاً لرغبات ومصالح الإدارة عند إعداد البيانات المالية.

¹ أ عمر ستي أحمد وبوسفي رشيد، مرجع سبق ذكره، ص 545.

² إسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة-دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص بنوك ومالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016، ص111.

³ سبتي إسماعيل، محاسبية القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة في ظل مخاطر الأزمة المالية، مجلة الرسالة للدراسات والبحوث الإنسانية، المجلد 7، العدد 3، 2022، ص496.

- إن محاسبة القيمة العادلة فيما يتعلق بالاستثمارات تعتبر معقدة وذات طرق قياس مختلفة، منها ما يتعلق برغبة المنشأة في الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بتقدير القيمة العادلة¹.
- يمكن في بعض الأحيان أن يكون سعر الأصل في السوق لا يعكس القيمة المالية الحقيقية للأصل، فالسوق يمكن أن يكون غير كفاء أي لا يعكس القيمة الحقيقية².
- عدم وجود كوادر بشرية مؤهلة لفهم وتطبيق القيمة العادلة بشكل سليم³.
- الجانب المفاهيمي للقيمة العادلة لازال يكتسي بعض الغموض حتى بعد إصدار معايير حديثة خصوصا معيار التقارير المالية IFRS 13 المتعلق بقياس القيمة العادلة⁴.

تعدّ القيمة العادلة واحدة من المحاسبية الهامة التي تثير الكثير من الانتقادات والجدل، فعلى الرغم من دقتها ووضوحها إلا أنها تواجه عدة تحديات، بما في ذلك صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض الموجودات التي لا تتوافر لها أسواق نشطة، وبالتالي تقييمها يعتمد على الآراء الشخصية والاجتهادات، مما يؤدي إلى عدم دقة القياس المحاسبي.

كما يمكن أن يتسبب استخدام القيمة العادلة في تلاعب في نتائج الأعمال تغطية بعض الثغرات وفقا لرغبات ومصالح الإدارة، مما يتطلب الحذر والشفافية في تطبيقها علاوة على ذلك ينطوي الاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها على قدر كبير من الحكم الشخصي وإتباع أسس متباينة، وهو ما يتطلب المزيد من البحث والدراسة في هذا المجال.

¹ محمد كويبي، تطبيق القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية: بين الضرورة والعائق -دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين من الشرق

الجزائري-، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 3، العدد 2017، 1، ص 94.

² حمدي فلة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

³ قوادري عبلة، دراسة مقارنة بين بدلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة -دراسة استقصائية-، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 14، 2018، ص 98.

⁴ إسماعيل سبتي، مرجع سبق ذكره، ص 113.

خلاصة الفصل الأول:

حاولنا من خلال هذا الفصل تسليط الضوء على متغيرات الدراسة المتمثلة في محاسبة القيمة العادلة، حيث توصلنا إلى أن القيمة العادلة من أفضل بدائل القياس المحاسبي في الوقت الحالي، لما توفره من دقة وملائمة في النتائج مقارنة بمبدأ التكلفة التاريخية، وبالتالي تسمح بإيصال معلومات صحيحة للأطراف ذات العلاقة، ونظرا لأهميتها البالغة فقد أصبحت محط اهتمام الهيئات المهنية وكذا مجلس معايير المحاسبة الدولية، فتبناها هذا الأخير في العديد من معاييرها الدولية، موضحاً أهميتها وكيفية القياس بها، غير أنه وعلى الرغم من الإيجابيات التي تتميز بها القيمة العادلة فإنها لم تسلم من بعض الانتقادات بالنظر إلى المدة الطويلة التي تستغرقها في إعطاء النتائج وإيصال المعلومات.

الفصل الثاني:

الإطار المفاهيمي للقياس والإفصاح المحاسبي

المبحث الأول: عموميات حول القياس المحاسبي

المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي

المبحث الثالث: متطلبات ومساهمة محاسبة القيمة العادلة في

تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي

تمهيد

يعتبر القياس والإفصاح المحاسبي من أهم وظائف المحاسبة المالية، وأحد الفروض الأساسية والعلمية للمحاسبة، حيث يلعبان دوراً مهماً في اتخاذ القرارات السليمة والمناسبة من خلال توفير معلومات مفيدة للأطراف ذات العلاقة، كون القياس يقوم على تحديد القيم المتعلقة بكل بند من بنود القوائم المالية وكيفية عرضها بكل شفافية وموضوعية، أما الإفصاح فيقوم على شمول التقارير المالية على كل المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة.

سوف نتطرق من خلال هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: عموميات حول القياس المحاسبي
- المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي
- المبحث الثالث: متطلبات ومساهمة محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي

المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي

تعتبر عملية القياس من أهم التقنيات التي يجب على المؤسسة تطبيقها وذلك من أجل توفير المعلومات اللازمة لمستخدميها بحيث تكون هذه المعلومات ذات مصداقية وموثوقية لاتخاذ القرارات ومن خلال هذا المبحث سنحاول عرض مفهوم القياس المحاسبي أسسه وأركانه وكذلك أساليب وخطوات القياس المحاسبي، كما سنتطرق في المطلب الأخير إلى مشاكل وانتقادات القياس المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي

أولاً: تعريف القياس المحاسبي

إن أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية هو ذلك التعريف الذي تضمنته جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) والذي ورد فيه مايلي: "يتمثل القياس في ربط الأعداد بأحداث الشركة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"¹.

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية فعرف القياس المحاسبي على أنه: "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار"².

كما يعرف مجموعة من الكتاب القياس المحاسبي بأنه: "التعبير الكمي والنقدي للظواهر والأحداث أو الوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بوحدة محاسبية معينة، وهي تحتوي على عمليات التسجيل والتبويب والتلخيص والعرض في صورة نافعة ومفهومة"³.

¹ العبيبي البوعلي ووليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، عمان، الأردن، 2015، ص91.

² إكرام حفصاوي ونعمان محصول، مرجع سبق ذكره، ص 125.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل السلوكي في محاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009، ص154.

كما قد عرفته لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC على أنه: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعرف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق والقيمة الحالية"¹.

وفي تعريف آخر القياس: "هو ترجمة المعاملات التي تقوم بها المنشأة خلال فترة زمنية إلى قيم نقدية باستخدام عملية معينة، حيث تتعدد الأنشطة التي يشملها القياس المحاسبي ليشمل كل من ممتلكات المنشأة (الأصول) وديونه المستحقة للغير (الالتزامات) والمصروفات والإيرادات والشراء والبيع"².

من خلال ما سبق نستنتج أن القياس المحاسبي عبارة عن تحديد القيم النقدية للأشياء وربط الأعداد بأحداث اقتصادية ناتجة عن نشاط داخل المؤسسة ومقارنة هذه الأحداث للحصول على معلومات تساعد على اتخاذ القرار.

ثانياً: أهمية القياس المحاسبي

تتمثل أهمية القياس المحاسبي في ما يلي:³

- يمكن القياس المحاسبي مستخدمي المعلومات المحاسبية من توحيد رؤيتهم للأعمال، وبالتالي يكون حكمهم على أداء المؤسسة أكثر وضوحاً.
- القياس المحاسبي يحقق الأهداف المرجوة من المحاسبة، كما أنه يساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات المستقبلية.
- يسمح القياس المحاسبي في مظهره النقدي بإجراء المقارنة بين البدائل الاستثمارية.
- إمكانية المقارنة في الشركة رغم اختلاف الأنشطة والأوقات.
- يعتبر القياس المحاسبي لغة التخاطب المشتركة التي يتعامل بها جميع مستخدمي المعلومات.

¹ أعمار بن عيشي، مشاكل القياس والإفصاح عن القضايا المحاسبية المعاصرة، دار أسامة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2019، ص33.

² يحيى قلبي ومحمد صالح هاشم، مبادئ المحاسبة المالية، اينترناك للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2004، ص11.

³ عمر الفاروق زرقون وعلي بوزيت، مرجع سبق ذكره، ص 236.

ثالثاً: أهداف القياس المحاسبي

يمكن حصر أهداف القياس المحاسبي في هدفين رئيسيين هما:¹

- قياس الموارد التي تحقق الدخل: يهدف القياس بالدرجة الأولى إلى الوقوف على التغيرات التي تطرأ على الموارد التي تحقق الدخل من مصادر واستخدامات، للتأكد من سلامة تحقق الدخل، وذلك بمعدلات عائد إن لم تكن متزايدة، على الأقل لا تكون متناقصة؛
- تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة: ويتم عن طريق قياس الطاقات الإنتاجية والتسويقية المتاحة، ومن ثم دراسة الفرص البديلة بهدف توجيه تلك الموارد واستغلالها بصفة عقلانية ورشيدة من أجل زيادة الدخل، وكذا تقليل فرص الضياع والضغط على أوجه الإنفاق قدر المستطاع.

كما يترتب على الهدفين أعلاه نشوء أهداف فرعية أخرى تتمثل في الآتي:²

- الحفاظ على الموارد المتاحة وصيانتها: إن عملية قياس الموارد ليس هو الهدف النهائي بل ينجم عنه أهداف فرعية منها صيانة تلك الموارد والمحافظة عليها من أجل استمرار تدفق الدخل.
- الحفاظ على النافع والخدمات التي تحققها تلك الموارد: بما أن الموارد التي تسهم في خلق الدخل قد تم المحافظة عليها، فهذا يعني أن استمرار تدفق الدخل هي أخرى قد تم الحفاظ عليها من حيث المبدأ، بغض النظر عن التغيرات التي تطرأ على هذه السلع أو الخدمات، كما أنه لا بد من معرفة قيمتها الاقتصادية، حيث أن المعيار الأساسي يتمثل في مجموع القيم الاقتصادية لكافة المنافع والخدمات والسلع التي يتم الحصول عليها؛
- التعرف على أسعار القياس: إن استخدام القياس المحاسبي للطاقات المتاحة للأصول يواجه بعض الصعوبات بسبب عدك ثبات أسعار السوق، ويختلف الأمر بعض الشيء بالنسبة للأصول المتداولة مقارنة مع الأصول الثابتة بسبب قصر المدى الزمني وخضوع عملية القياس

¹ نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية-دراسة نظرية وتطبيقية-، تخصص مالية ومحاسبة وتدقيق، جامعة سطيف I، 2015، ص 101.

² كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2004، ص 330.

لمبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل، بينما الأصول الثابتة فإن عمرها الإنتاجي طويل نسبياً يظهر تقلبات السوق في ظل التضخم لذا يستلزم اللجوء إلى التكلفة الاستبدالية بالنسبة للأصول التي تشتري بهدف بيعها كأصل متداول.

المطلب الثاني: أسس وأركان القياس المحاسبي

أولاً: طرق القياس المحاسبي

يتضمن القياس المحاسبي أسس قياس مختلفة سنوضحها في ما يلي:

- **التكلفة التاريخية The historical cost:** هي المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الأصل أو ما يعادله بالقيمة العادلة للأصل المقابل في تاريخ الحصول عليه، وتعد التكلفة التاريخية الأساس الأكثر استخداماً لدى المنشآت عند إعداد كشوفها المالية¹.
- **التكلفة الجارية the current value:** يتم تسجيل الأصول بمبلغ النقدية أو ما يعادلها والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقدية أو ما يعادلها المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر².
- **القيمة القابلة للتحقق The net realizable value:** وهي المبلغ النقدي أو ما يعادله الذي يمكن الحصول عليه إذا تم بيع الأصل¹.
- **القيمة الحالية The present value:** تسجل الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادي للمنشأة وتسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن تطلب لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادي للمنشأة².
- **القيمة العادلة:** وهي موضوع دراستنا، وقد تم مناقشتها في الفصل الأول لدراسة، حيث تعتبر أحدث بدائل القياس المحاسبي وأفضلها حيث توفر للمستخدمين نتائج صحيحة ودقيقة تساعد على اتخاذ القرارات الاستثمارية، كما تمنع التلاعب بأعمال الشركة.

¹ حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2008، ص142.

² أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص64.

ثانيا: أركان القياس المحاسبي

يقوم القياس المحاسبي على أربعة أركان أساسية هي:

- **الخاصية محل القياس:** تنصب عملية القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين في مجالات القياس المحاسبي، إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين، هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كبيعاته أو ربحه مثلا، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كان ليكون محل القياس، الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا، أو معدل دوران مخزونه السلعي³.
- **المقياس المناسب للخاصية محل القياس:** يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس بالنسبة للمشروع الاقتصادي إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته إنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا⁴.
- **حدة القياس المميزة للخاصية محل القياس:** عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس لعملية القياس، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس كالدينار أو الدولار¹.
- **الشخص القائم بعملية القياس:** يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية هو المحاسب الذي يلعب دورا أساسيا في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية، بل في تحديد نتائجها أيضا².

¹ حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 142.

² أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

³ لعيني البوعلي ووليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 92.

⁴ طبيب أسامة، أثار تعدد بدائل القياس المحاسبي على عملية الإفصاح وتقييم في مؤسسات الاقتصادية- دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2019، ص 11.

حيث أن المحاسب هو الشخص الذي يقوم بإعداد القوائم المالية وقياس العناصر المكونة لها وذلك عن طريق اختيار الأسلوب والطريقة المناسبة لاحتساب العمليات المحاسبية، أما النتائج التي يتوصل إليها المحاسب عن طريق قياسه المحاسبي فتكون في شكل معلومات تمتاز بالملاتمة والقابلية للاعتماد من طرف المستخدمين.

المطلب الثالث: أساليب وخطوات القياس المحاسبي

يتضمن هذا المطلب أهم أساليب القياس المحاسبي بالإضافة إلى الخطوات المتبعة في عملية القياس المحاسبي.

أولاً: أساليب القياس المحاسبي

تتحصر أساليب القياس بصفة عامة في ثلاث فئات رئيسية هي:³

- أساليب قياس أساسية أو مباشرة: وتحدد فيها عملية القياس المحاسبي بقيمة الخاصية محل الدراسة أو محل القياس دون الحاجة إلى عملية الحساب أو علاقات رياضية بين الخواص محل القياس، ويتبع هذا الأسلوب مثلاً في قياس تكلفة آلة ما، وذلك من خلال ثمنها في فاتورة الشراء؛
- أساليب القياس غير المباشرة أو المشتقة: عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي بطريقة مباشرة، لا بد من قياس قيمته بطريقة غير مباشرة باستخدام العلاقات الرياضية أو النماذج الكمية، إذ يعتبر الاحتساب الأساس الذي يقوم عليه هذا الأسلوب.
- أساليب القياس التحكيمية: تشبه في إجراءاتها الأساليب غير مباشرة، ولكن الفرق بينهم ينحصر في أنه توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشر، فإن أساليب القياس التحكيمية تحتاج إليها مما يجعلها عرضة لآثار تحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام التشخيصية؛

¹ بن زاف لبنى، مرجع سبق ذكره، ص 297.

² طيبب أسامة، مرجع سبق ذكره، ص 12.

³ سعاد ضمضة، أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة ودوره في تحقيق جودة القوائم المالية (الصف الثاني من scf الثبنيات)، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 8، العدد 4، جامعة أحمد دراية أدرار، 2020، ص 150.

ثانياً: خطوات القياس المحاسبي

للقيام بعملية القياس يجب إتباع مجموعة من الخطوات كالاتي:¹

- تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع وعبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة، مثل الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه؛
- تسجيل العمليات المادية السابقة طبقاً للنظام القيد المزدوج، وبناءاً على دليل موضوعي قابل للتحقيق؛
- بمجرد تجميع وتسجيل الأحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات والأحداث المختلفة في مجموعة مترابطة كي يمكن الحصول على معلومات مفيدة؛
- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة في مجموعة، ومن الضروري تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة، تقدم للأشخاص المعنيين بالمنشأة، أو المهتمين بأحوالها المالية، وتهدف هذه الخطوة إلى إيضاح الأمور والأحداث المالية الهامة التي وقعت والتي أمكن تبويبها.

المطلب الرابع: مشاكل وانتقادات القياس المحاسبي

تتلخص أهم مشاكل القياس المحاسبي فيما يلي:²

- من الصعوبة الاستمرار بتطبيق بعض الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومنها على سبيل المثال ثبات وحدة النقد ومبدأ التكلفة التاريخية؛
- إن عملية القياس تستلزم الاهتمام بتطبيق خلاق ومبدع لفرضية الموضوعية وهذه تواجه بعض المشاكل في حال اعتماد أساليب القياس التقليدية؛
- تنوع أساليب وطرق القياس مما يصعب بدقة الحكم في اختيار أي من تلك الطرق.

¹ حمدي فلة، مرجع سبق ذكره، ص 61-62.

² وليد محمادي، أليات القياس والإفصاح للمحاسبة البيئية في ظل ضوابط التنمية المستدامة- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بعين الكبيرة **SCAEK**، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة دكتوراه للعلوم الاقتصادية والعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية لتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2012، ص71.

- كما نجد أيضا من بين مشاكل القياس المحاسبي مايلي:¹
- مشاكل تتعلق بقياس الدخل الناجم عن بنود الإيرادات والمصروفات غير الاعتيادية أو الاستثنائية؛
- ✓ مشاكل تتعلق بمعالجة الأرباح الرأسمالية الناجمة عن بيع أصول ثابتة؛
- ✓ مشاكل ذات علاقة ببعض بنود المصاريف، كمصاريف البيع والتوزيع والديون معدومة؛
- ✓ مشكلة تحديد الأسعار وعلاقتها بقياس الأرباح.

المبحث الثاني: عموميات حول الإفصاح المحاسبي

أصبح الإفصاح المحاسبي في الآونة الأخيرة يحظى باهتمام المفكرين لأن على أساسه يتم اتخاذ القرار الصحيح، لكونه يقدم معلومات دقيقة لمختلف العمليات في شكل معطيات كمية أو وصفية، وبالتالي يجعل القوائم المالية ملائمة لمستخدميها، وسنحاول في هذا المبحث استعراض مفهوم الإفصاح المحاسبي بالإضافة إلى أنواعه ومقوماته وشروطه وأساليبه، وفي الأخير سنعرض مبررات ومعيقات الإفصاح المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

أولاً: تعريف الإفصاح المحاسبي

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه: "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجدول المكمل في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة"².

¹ كمال عبد العزيز نقيب، مرجع سبق ذكره، ص348.

² سيد محمد، آليات الحد من مخاطر الإفصاح الإلكتروني في بيئة الأعمال الجزائرية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 8، العدد 1، 2022، ص28.

وأما الشيرازي فعرفه على أنه: "شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة عن الوحدة المحاسبية"¹.

كما يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه: "هو إفصاح عن المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضلة والتي يجب على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات، أو عرض المعلومات في القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم"².

وقد عرف أيضا على أنه: "هو تحويل معلومات داخلية محتكرة من قبل إدارة المؤسسة وغير متاحة للجمهور لتصبح معلومات خارجية"³.

كما قد عرف الإفصاح المحاسبي على أنه: "هو نشر البيانات وتزويد مستخدمي القوائم المالية معلومات إضافية عن أداء الشركة في عملية إعداد تلك القوائم المالية"⁴.

ومما سبق نستنتج أن الإفصاح المحاسبي هو إعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات واضحة وغير مضللة تمكنهم من أخذ صورة صادقة وموثوقة عن الوضع المالي للمؤسسة، ومن اتخاذ القرارات السليمة لاسيما الاستثمارية منها.

ثانيا: أهمية الإفصاح المحاسبي

تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي من وجهة نظر متخذ القرار ومستخدم القوائم المالية في تحقيق هدفين أساسيين وهما أن تكون القوائم غير مضللة، وأن تساعد في تدعيم القدرة على اتخاذ القرارات الرشيدة، وينظر إلى الهدف الأول على أنه يمثل هدف وقائي، بينما ينظر للهدف الثاني على أنه هدف إعلامي، إذ لم يعد مصطلح الإفصاح المحاسبي مقتصرًا على مجرد إبلاغ أو عرض نتائج القياس

¹ صديق مسعود وصديقي فؤاد، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 2، 2016، ص 76.

² سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009، ص 163.

³ خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 7، 2017، ص 33.

⁴ فارس جميل الصوفي، المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي لشركات الصناعة المساهمة العامة، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2012، ص 15.

المحاسبي، فقد تجاوز المصطلح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجال القياس المحاسبي، فلم يعد مقتصرًا على مجرد تفسير وتوضيح المعلومات المحاسبية، لكنه امتد إلى إضافة المزيد من المعلومات سواء أكانت كمية أو وصفية، وسواء أكانت فعلية أو تقديرية¹.

كما تتحصر أهمية الإفصاح المحاسبي في النقاط التالية:²

- تساعد في إخلاء مسؤولية الإدارة، وذلك في ظل انفصال الملكية عن الإدارة؛
- تساعد المستثمرين في مقارنة العائد والمخاطر؛
- تحقق فرض كفاءة الأسواق المالية؛
- تساهم في تقويم الأداء الاجتماعي للمنشأة.

ثالثًا: أهداف الإفصاح المحاسبي

يرمي الإفصاح المحاسبي إلى مجموعة من الأهداف سنذكرها في مايلي:³

- وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لقائمة المركز المالي؛
- وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به ووصف للضمانات التي على المنشأة مقابل الديون؛
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف وغير المعترف بها؛
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات المختلفة؛
- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية؛

¹ رضا بوعزيز وكمال بن موسى، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 7، العدد 1، 2022، ص 103.

² أنيس هزلة، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية - دراسة لعينة من الأكاديميين والمهنيين في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2022، ص 49.

³ أحمد صالح سباع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 106.

- مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم؛
- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين تساعدهم في ترشيد اتخاذ القرارات الاقتصادية، تقديم معلومات للمقرضين والعملاء والموظفين، وإزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المالية المحاسبية، ومساعدة متخذي القرارات على صنع قرارات سليمة مبنية على معلومات دقيقة وخاصة الاستثمارات.

المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي ومقوماته

تعددت أنواع الإفصاح المحاسبي وخصائصه.

أولاً: أنواع الإفصاح المحاسبي: للإفصاح المحاسبي أنواع كثيرة وتتمثل في ما يلي¹:

- الإفصاح الكامل: ويقصد به شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، وهو مصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات؛
- الإفصاح العادل: ويهدف إلى الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم والتقارير المالية بالشكل الذي لا يقدم أو يفضل مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى؛
- الإفصاح الكافي: يشمل الإفصاح الكافي تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، كما له تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار فضلاً عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد؛
- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي فيه حاجة مستخدمي البيانات وظروف الشركة وطبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون المعلومات المفصح عنها ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين.
- الإفصاح الإعلامي (التثقيفي): وهو الإفصاح عن التنبؤات المالية، والفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، والإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون

¹ محمد العيد عامرة، معوقات الإفصاح المحاسبي للمعلومات المتضمنة بالقوائم المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية في ظل البيئة الجزائرية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 6، العدد 1، 2020، ص 389-390.

السلعي، وكذلك الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله وربحية السهم الواحد، التطور التاريخي للأنشطة، خطط الإدارة وأهدافها في المستقبل؛

- الإفصاح الوقائي: نبع اتجاه الإفصاح الوقائي من خلال توجهات المدخل الأخلاقي الذي يركز على مفاهيم أساسية كالحق والصدق والعدالة والتي ناد بها بعض أنصار هذا المدخل مثل (Scott)، ويهدف الإفصاح الوقائي إلى حماية المستثمر العادي من المعالجة غير العادلة.

ثانيا: مقومات الإفصاح المحاسبي

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الأساسية التالية:¹

- المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية: إن تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وتبيان طرق استخدامها له، جعل من الضرورة تحديد الأطراف المستخدمة للإفصاح من أجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح للإجابة على احتياجاتهم المتباينة؛
- تحديد الغرض من استخدام المعلومات المحاسبية: إن تحديد الغرض من استخدام المعلومات يجعل عملية الإفصاح عن معلومات أكثر ملائمة، وتعتبر الأهمية النسبية أهم معيار نوعي لتحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها؛
- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها: تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية الأساسية، إضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات والأعراف، لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات، على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم؛
- تحديد أساليب وطرق الإفصاح: يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم قراءتها بيسر وسهولة؛

¹ سليمان عبد الحكيم، تشخيص واقع الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مجمع صيدال 2019-، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 3، العدد 2، 2020، ص 161-162.

- تحديد الوقت المناسب للإفصاح: وهو أن يتم تحديد الفترات المناسبة التي يتم الإفصاح من خلالها، وتكون أكثر تقارب فيما بينها مثل التقارير السداسية أو المعلومات الفصلية، ويعتبر عامل الدقة المحدد الأساسي لتقارب أو تباعد الفترات الزمنية.

المطلب الثالث: شروط وطرق الإفصاح المحاسبي

أولاً: شروط الإفصاح المحاسبي

تتمثل شروط الإفصاح المحاسبي في:¹

- أن تكون القوائم المالية المنشورة واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها وفي الوقت المناسب حتى لا تفقد فائدتها؛
- أن يكون الإفصاح عن المعلومات المحاسبية موجهاً لكافة الفئات دون تمييز؛
- أن تكون الفائدة المتوقعة من الإفصاح أكبر من تكلفتها؛
- تقليل الفجوة بين مستخدمي القوائم المالية ومعيديها، حيث أن الإفصاح يساعد على ترشيد القرارات؛
- أن يضيف الإفصاح تغيير على قرار مستخدم المعلومات، بمساعدته للوصول إلى القرار الأمثل

ثانياً: طرق الإفصاح المحاسبي

توجد عدة طرق للإفصاح عن المعلومات، ويتوقف استخدام أي منها على طبيعة ونوعية ودرجة أهمية تلك المعلومات ومنها:²

- القوائم المالية (Financial Statements): إن جزءاً مهماً من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين واستخلاص المعلومات؛

¹ أحمد سباع وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 106

² محمد المبروك أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص 584.

- **الملاحق (Supplements):** وتشمل الملاحق على قوائم إضافية ترفق مع القوائم المالية الأصلية، يتم من خلالها إعطاء التفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك قائمة المركز المالي على أساس التغيير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي.

- **تقرير المراجع (Auditors Reports):** يعد تقرير المراجع من مصادر المعلومات الهامة الأخرى التي غالباً ما يعرض المستخدم الطرف عنها، والمراجع هو شخص مهني يقوم بإجراء فحص مستقل للبيانات التي تعرضها المنشأة، فإذا وصل المراجع لقناعة بأن القوائم المالية تمثل المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمنشأة بصورة عادلة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإنه يبدي رأياً متحفظاً، ويهدف التقرير هنا إلى تقديم معلومات تتعلق برأي المراجع (المدقق الخارجي أو مراقب الحسابات) بشأن اتفاق المعايير المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا يستخدم للإفصاح عن أية معلومات مالية جوهرية عن المنشأة¹.

- **المعلومات بين الأقواس (Parenthetical Information):** تستخدم الأقواس لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة في القوائم المالية التي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة كملاحظات بين أقواس، مثل توضيح طريقة التقييم المستخدمة، القيم البديلة مثل السوق الجاري وغيرها².

- **الملاحظات الهامشية (Footnotes):** وتهدف إلى نشر المعلومات التي تفيد في توضيح بعض الأمور المتعلقة بعناصر القوائم المالية ولكن لا يمكن إظهارها في صلب القوائم المالية ذاتها حتى لا تنقص من درجة وضوح القوائم المالية، وعادة ما تستخدم تلك الملاحظات لذكر أية معلومات كمية أو وصفية تمثل بعض التفاصيل أو القيود على المعلومات الواردة في القوائم، أو معلومات إضافية أقل أهمية³.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 493-494.

² محمد المبروك أبوزيد، مرجع سبق ذكره، ص 585.

³ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 496-497.

المطلب الرابع: مبررات ومعيقات الإفصاح المحاسبي

أولاً: مبررات الإفصاح المحاسبي

تعددت مبررات الإفصاح عن معلومات المحاسبية نذكر منها:¹

- حاجة الأطراف لأكبر قدر ممكن من الإفصاح عن السياسات المحاسبية؛
- تلبية احتياجات القرارات المالية والاقتصادية الرشيدة، عن طريق الإفصاح المحاسبي الشامل؛
- صعوبة حصر الأحداث الاقتصادية في تقارير ملخصة بسبب التعقيد المتزايد في أنشطة الأعمال؛
- تقديم المزيد من المعلومات والإفصاح العام عن منشآت الأعمال يساهم في ضبط حركة النشاط الاقتصادي وتجنب الأزمات المالية؛
- حاجة الأسواق إلى معلومات فورية تعكس الوضع الجاري لمنشآت الأعمال، حتى يتمكن السوق من عكس هذه المعلومات بصورة سريعة، وذلك يعبر عن كفاءة سوق الأوراق المالية.

ثانياً: معيقات الإفصاح المحاسبي

تتمثل معيقات الإفصاح المحاسبي في:²

- تساعد المنافسين في الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة، وهذا قد يضر بمصلحتها؛
- يؤدي إلى تحسين المناخ التفاوضي مع الاتحادات العمالية مما يزيد التكاليف المترتبة على الشركة؛
- عدم قدرة مستخدمي المعلومات المحاسبية على فهم واستعمال كثير من المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها؛
- وجود مصادر بديلة تزود متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة بتكلفة أقل من قيام الإدارة بنشرها في التقارير المالية الدورية؛
- عدم إلمام المنشآت بالاحتياجات المختلفة لفئات مستخدمي البيانات المالية من المعلومات.

¹ إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 64-65.

² نفس المرجع السابق، ص 74.

المبحث الثالث: مساهمة محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي ومتطلبات قياسها

إن محاسبة القيمة العادلة لها أهمية بالغة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي كونها تقدم معلومات واضحة ودقيقة، فهي لا تترك مجال لتلاعب بالأرقام، كما تحافظ على موارد المنشأة، وسوف نقوم باستعراض ذلك في المطلب الأول، بإضافة إلى التطرق لمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي في المطلب الثاني والثالث.

المطلب الأول: مساهمة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي

أولاً: المعايير المعتمد عليها في تقييم جودة القياس والإفصاح المحاسبي

اهتمت المحاسبية الدولية بموضوع القياس والإفصاح المحاسبي، وأعطتهم أهمية بالغة في العديد من معاييرها المحاسبية، حيث أن جودة القياس والإفصاح المحاسبي تمنح المستخدمين معلومات دقيقة وصحيحة تمكنهم من اتخاذ القرارات الرشيدة، كما تمكن المؤسسة من تقييم الأصول والخصوم بطريقة ملائمة.

ومن بين معايير المحاسبة الدولية التي اهتمت بموضوع القياس والإفصاح المحاسبي ما يلي:

- **معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي:** من بين أهم معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي نجد المعيار المحاسبي رقم (IAS 01) "المتعلق بعرض القوائم المالية" حيث يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المنشأة في فترات أخرى أو المنشآت الأخرى، وكذا المعيار المحاسبي رقم (IAS 24) " الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" حيث أن توسع نشاط المؤسسات، أدى إلى نشوء علاقات تربط المؤسسات ببعضها البعض لتحقيق مصالح معينة، وجب الإفصاح عن حقيقة العلاقات بين هذه المؤسسات، بالإضافة إلى ذلك معيار الإبلاغ الدولي رقم (IFRS 7) " الأدوات المالية: الإفصاح " والذي يهدف إلى

بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية، وتمكين المستخدمين من تقييم أهمية الأدوات المالية وطبيعة المخاطر التي تتعرض لها¹.

وأخيراً المعيار المحاسبي رقم (32) الذي أعطى جزءاً منه لبيان ضرورة الإفصاح بالقيمة العادلة عن الأصول المالية.

- معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي: من بين أهم معايير التي تناولت القياس المحاسبي المعيار المحاسبي رقم (IAS 39) الذي أعطى هو الآخر جزءاً منه لبيان طرق القياس بالقيمة العادلة، وكذا معيار الإبلاغ المالي رقم (IFRS 13) "قياس القيمة العادلة".

ثانياً: مساهمة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي

- تتجلى مساهمة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في ما يلي²:
- إن أساس القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر ملائمة للمستثمرين لأغراض تقييم حقوق الملكية مقارنة مع التكلفة التاريخية نظراً لوجود علاقة إيجابية قوية بين معلومات القيمة العادلة للاستثمارات المالية (الأسهام والسندات) وبين القيمة السوقية لحقوق الملكية؛
 - إن الإفصاح على أساس القيمة العادلة للأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي يتسم بأنه أكثر ملائمة وموثوقة مقارنة بأساس التكلفة التاريخية، نظراً لوجود ارتباط معنوي بين أسعار وعوائد الأسهم والتقرير عن المعلومة بالقيمة العادلة؛
 - إن قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة ينتج معلومات أكثر ملائمة وذات قوة تغيرية أكثر مقارنة بقياسها بالتكلفة التاريخية؛
 - إن معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى توفيرها لأساس محايد لتقييم كفاءة الإدارة؛
 - كما أن القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة يساعد الوحدات الاقتصادية على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها؛

¹ثاني عبد المؤمن وبوعيشاوي يوسف، متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، العدد 1، 2019، ص 72-79.

²سيدي محمد ولد عباد، أثر الإفصاح المحاسبي من خلال اعتماد مبدأ القيمة العادلة على مردودية وفاعلية البنوك الإسلامية في موريتانيا، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في المحاسبة والتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2018، ص 147.

- إن القياس على أساس القيمة العادلة يجعل معلومات القوائم المالية أكثر ملائمة وفاعلية للمقارنة على أساس التكلفة التاريخية.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن جودة القياس والإفصاح المحاسبي تلعب دوراً هاماً في إيصال المعلومات ذات جودة إلى المستخدمين تسمح لهم باتخاذ القرارات بوضوح وسهولة، كما أن القياس والإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة يسمح للمؤسسة بتخصيص مواردها بطريقة أفضل مقارنة بمبدأ التكلفة التاريخية.

المطلب الثاني: متطلبات القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة وفقاً لمعايير المحاسبة

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية العديد من الأسس والإرشادات للوصول إلى القيمة العادلة بالتفصيل في العديد من المعايير المحاسبية وسوف نتناول ما يخص الأصول المالية قياس القيمة العادلة وفق للمعيار الدولي رقم (39):¹

قبل إصدار المعيار الدولي رقم 39 حدد مجلس المعايير الدولية مجموعة من الوسائل لقياس القيمة لغرض الإفصاح عنها وبموجب المعيار رقم (32) "الأدوات المالية: العرض والإفصاح" والذي تم تصنيف الأسواق المالية وفق هذا المعيار إلى أسواق مالية كفاء وأسواق مالية غير كفاء، وعندما يكون السوق نشط فإن سعر السوق المعروف يمثل أفضل مقياس للقيمة العادلة للاستثمارات المالية المتداولة، وفي حالة غياب السوق النشط حدد المعيار الأساليب التي ينبغي على الإدارة استخدامها لتقدير القيمة وتتمثل هذه الأساليب فيما يلي:

- القيمة السوقية الجارية لأداة مالية مشابهة جوهرياً للأداة المراد تقييمها؛
- تحديد خصم التدفقات النقدية باستخدام سعر خصم مساو لمعدل الفائدة السائد في السوق لأدوات مالية لها - بشكل جوهري - نفس الشروط والخصائص؛
- استخدام نماذج تسعير الخيارات.

¹ إبراهيم عبد موسى السعيري وزيد عائد مردان، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 8، العدد 25، 2012، ص 231.

كما قد حدد المعيار رقم 39 كيفية تصنيف وقياس الأصول المالية بالقيمة العادلة كما يلي:¹

1- الأصول المالية المتوفرة للبيع: هي تلك الأصول المالية التي لا تعتبر قروض وذمم مدينة أوجدتها المؤسسة، ولا هي استثمارات محتفظ بها حتى الاستحقاق وليست أصول مالية محتفظ بها لغرض متاجرة.

2- الأوراق المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق: وهي الأصول المالية مع دفعات ثابتة أو قابلة لتحديد أو استحقاق ثابت للمؤسسة لها إيجابية وقدرة على احتفاظ بها حتى استحقاق ماعدا القروض والذمم المدينة التي أحدثتها المؤسسة.

3- القروض والذمم المدينة التي أحدثتها المؤسسة: هي الأصول المالية التي وجدتها المؤسسة بتوفير الأموال والبضائع أو الخدمات مباشرة للمدين ما عدا تلك التي تم إيجادها بهدف بيعها مباشرة أو على مدى القصير والتي يجب تصنيفها على أنها محتفظ بها للمتاجرة، والقروض الذمم المدينة التي أوجدتها المؤسسة لا تدخل ضمن الاستثمارات المحتفظ بها حتى الاستحقاق ولكنها مصنفة بشكل منفصل بموجب هذا المعيار.

4- الأصول المالية التي تقاس عند الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة: من خلال قياس الأرباح أو الخسائر حيث تشمل على نوعين من الأدوات المالية حيث نجد أصول مالية تم قياسها عند الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر، ويمكن أن تشمل كافة الأصول أو الالتزامات المالية فيما عدا الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار سوقية من خلال أسواق مالية نشطة ولا يمكن قياس قيمتها العادلة بدقة يعتمد عليها، ويعترف بالربح أو الخسارة الناتجة عن تغيرات القيمة العادلة لهذه الفئة في تاريخ إعداد القوائم المالية في الأرباح أو الخسائر للفترة، كما أن هناك الأصول المالية المكتناة بغرض المتاجرة وهي أوراق مالية للديون المشتراة بنية إدارتها بشكل فعال وبيعها بهدف الربح في المستقبل القريب.²

¹ شعيب شنونف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص225.

² إبراهيم عبد موسى السعيري وزيد عائد مردان، مرجع سبق ذكره، ص234.

المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي باستخدام القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة

حدد المعيار رقم 32 في الفقرة رقم 77 أنه يجب على الشركة أن تفصح عن معلومات عن القيم العادلة لكل مجموعة من مجموعات الموجودات المالية والمطلوبات المالية سواء كانت مثبتة أو غير مثبتة في الدفاتر، وإذا كان من غير العملي تحديد القيم العادلة لأحد الموجودات أو المطلوبات المالية بدرجة يمكن الوثوق بها بسبب عامل الوقت أو التكلفة، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة مع ضرورة الإفصاح أيضا عن المعلومات المتعلقة بالخصائص الرئيسية للأداة المالية ذات العلاقة بقيمتها العادلة، وكما حدد المعيار الدولي رقم 32 ضرورة الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المالية في صلب القوائم المالية وعندما يكون ذلك غير ممكن يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة في الإيضاحات المتممة¹.

واستكمالا لمعلومات القيمة العادلة ينبغي على الكيان الإفصاح عن جوانب عديدة من بينها ما

يلي:²

- الطرق والاقتراحات الهامة المطبقة في سبيل تقرير القيم العادلة؛
- ما إذا كانت القيم العادلة يتم تقريرها مباشرة، كلياً أو جزئياً، بالرجوع إلى عروض الأسعار المنشورة في سوق نشطة أم يتم تقديرها باستخدام تقنية تقييم؛
- ما إذا كانت القوائم المالية تشمل أدوات مالية مقاسة بقيم عادلة محددة كلياً أو جزئياً باستخدام تقنية تقييم بناء على افتراضات غير مؤيدة بأسعار أو معدلات سوقية غير قابلة للملاحظة، ويشمل ذلك معلومات عن الحساسية للافتراضات؛
- المبلغ الكلي للتغير في القيمة العادلة المقدر باستخدام تقنية تقييم الذي تم الاعتراف به في الربح أو الخسارة خلال الفترة.

كما يشجع المعيار AS32 المعدي القوائم المالية على إجراء إفصاحات أخرى حسبما يستلزم الأمر لتعظيم تفهم القراء للقوائم المالية، ويذكر المعيار أن هذه الإفصاحات الإضافية يمكن أن تشمل بعض الأمور مثل:¹

¹مرجع نفسه، ص234.

²طارق عبد العالی حماد، مرجع سبق ذكره، ص40-41.

- المبلغ الكلي للتغير في القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية الذي تم الاعتراف به ضمن الدخل عن الفترة.
- المبلغ الكلي للمكسب أو الخسارة المؤجلة أو غير المعترف بها على أدوات التحوط خلاف تلك المتصلة بالتعاملات المتوقعة (وهذا موضوع إفصاح بالفعل مثلما ذكرنا أعلاه)
- المبلغ المسجل المتوسط الكلي أثناء العام الذي يغطيه التقرير المالي للأصول المالية والالتزامات المالية المقر بها، المتوسط الكلي للقيمة العادلة لكل الأصول المالية والالتزامات المالية وكل هذه المعلومات تكون ذات أهمية خاصة وفائدة عندما لا تكون المبالغ المبينة في الميزانية العمومية ممثلة لمستويات النشاط أثناء المدة.

وفي حالة ما إذا كانت الأصول المالية غير متداولة في سوق نشط فينبغي على المنشأة ألا تفصح عن مبلغ واحد يمثل تقديراً للقيمة العادلة وحتى تكون المنفعة أكبر يجب الإفصاح عن مدى من المبالغ والتي يعتقد بشكل معقول أن القيمة العادلة تقع ضمنها ويتم تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعدهم على تقدير القيمة العادلة بالإضافة إلى شرح لسبب حذف معلومات القيمة العادلة وذلك كإفصاح إضافية في الإيضاحات المتممة.²

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة - شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، الجزء الثالث: المحاسبة عن الاستثمارات والمشتقات المالية، دار الجامعة، مصر، 2004، ص 469.

² إبراهيم عبد موسى السعيري وزيد عائد مردان، مرجع سبق ذكره، ص 234-235.

خلاصة الفصل الثاني:

تناولنا في هذا الفصل دراسة مختلف المفاهيم النظرية المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي، من منطلق كون القياس والإفصاح المحاسبي من أهم وظائف المحاسبة، فهما يلعبان دورا هاما في توفير معلومات ذات جودة للأطراف ذات العلاقة من خلال تحديد قيم قريبة إلى الواقع، حيث يعتبر القياس المحاسبي المؤثر الأكبر على تلك المعلومات سواء كانت محاسبية أو مالية، وهذا لأن القرارات الاستثمارية والائتمانية التي يتم اتخاذها من طرف المستخدمين تتوقف بالأساس على سلامة ونوع أسلوب القياس المعتمد من طرف المنشأة، بالإضافة إلى أن الإفصاح يعبر بصدق وشفافية عن المعلومات الناتجة عن الأحداث والعمليات المالية الخاصة بالمنشأة، مما دفع معايير المحاسبة الدولية لتطبيق القيمة العادلة في معاييرها، كون جودة القياس والإفصاح المحاسبي تتحقق بالاعتماد عليها كأسلوب للقياس.

الفصل الثالث:

دراسة الحالة بمؤسسة الكاتمية للفلين "جيجل"

- المبحث الأول: تقديم مؤسسة الكاتمية للفلين " جيجل"
- المبحث الثاني: دور محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس المحاسبي بمؤسسة الكاتمية للفلين.

تمهيد:

بحثت هذه الدراسة في الجزء النظري كل ما تعلق بحاسبة القيمة العادلة والقياس والإفصاح المحاسبي، وحتى لا تبقى الدراسة نظرية بحتة حاولنا إسقاطها على الواقع من خلال دراسة حالة مؤسسة الكاتمية للفلين "جيجل"، ونظرا لأن المؤسسة الجزائرية تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية لإعداد قوائمها المالية، فالمؤسسة محل الدراسة تعتمد على هذا المبدأ كأسلوب للقياس.

تم التركيز في هذه الدراسة على إعادة قياس بعض عناصر الأصول في الميزانية الممتثلة في تجهيزات الإعلام الآلي وتجهيزات المكتب، بالاعتماد على القيمة العادلة بدلا من محاسبة التكلفة التاريخية، وذلك من أجل تبيان الفروق في تطبيق المحاسبين في المؤسسة محل الدراسة، ومن جانب آخر، حاولت هذه الدراسة بالاعتماد على النتائج المتحصل عليها في قياس عناصر الأصول لإعادة بناء الميزانية المالية للمؤسسة لإيضاح الفروقات بينها وبين الميزانية المعدة بالاعتماد على قيم الأصول وفقا للتكلفة التاريخية، كما نشير أن الدراسة اقتصرت الأصول المذكورة لعدة عوامل، أهمها: ارتفاع تكاليف التقييم لبعض الأصول، ضيق الوقت، عدم توفر أسواق نشطة بالجزائر تسمح بإعطاء نتائج دقيقة.

وانطلاقا مما سبق واستكمالا للجانب النظري سيتم من خلال الدراسة الميدانية تغطية الجوانب

التالية:

- المبحث الأول: تقديم مؤسسة الكاتمية للفلين " جيجل "
- المبحث الثاني: دور محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي بمؤسسة الكاتمية للفلين.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الكاتمية للفلين

تعد مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين هي إحدى مؤسسات القطاع العام التي تحتل مكانة هامة في سوق الفلين على المستوى الوطني من خلال ما توفره من منتجات، ومن أجل التعريف بالمؤسسة كونها محل الدراسة سنتطرق إلى التعريف بالمؤسسة، أهدافها والهيكل التنظيمي لها.

المطلب الأول: تعريف مؤسسة الكاتمية للفلين-جيجل-

أنشأت المؤسسة الوطنية للفلين (SNL) بمقتضى الأمر رقم 67 بتاريخ 09/09/1976م مقرها الجزائر العاصمة، وطبقا للإصلاحات المتعلقة بإعادة الهيكلة الاقتصادية للمؤسسات وبموجب الأمر 43/72 المؤرخ في 1983/01/2 تم إنشاء المؤسسة تحت اسم المؤسسة الوطنية للفلين والمواد العازلة المشتقة منه (ENL)، حيث تم نقل مقرها من الجزائر العاصمة إلى ولاية جيجل.

وبعد صدور القوانين 88-01/01-88/03-88-04 المؤرخة في 1988/01/12 والتي تضمنت استقلالية المؤسسة العمومية، حوّلت المؤسسة الوطنية للفلين والمواد العازلة إلى مؤسسة اقتصادية عمومية مستقلة، ثم حوّلت إلى مؤسسة عمومية في شكل شركة ذات أسهم بعقد موثق مؤرخ في 1991/03/16 حيث قدر رأس مالها بـ 20.000.00 دج مقسمة إلى 800 سهم، وفي عام 1992 تم رفع رأس مالها إلى 50.000.00 دج، وفي عام 1994 تم نقل المقر إلى ولاية عنابة نتيجة لسوء الأوضاع الأمنية وفي تاريخ 2000/06/05 بعقد موثق تمت مطابقة القانون الأساسي للمؤسسة وأنشئ مجمع صناعة الفلين (G.L.A/spa) والفروع المنبثقة عنه برأس مال يقدر بـ 50.000.00 دج، وفي 2000/07/01 بعقد موثق تم إنشاء فرع جيجل الكاتمية للفلين المؤسسة العمومية الاقتصادية في الشكل القانوني لشركة ذات أسهم برأس مال قدره 1.000.00 دج والذي يقدر حاليا بـ 351.175.00 دج، وفي 2006/03/08 وبموجب تعديل القانون الأساسي للمؤسسة أصبحت تابعة إلى المجمع « S.O.D.I.A.F ».

تعتبر مؤسسة جيجل الكاتمية للفلين حاليا إحدى الوحدات التابعة للمؤسسة الوطنية (E.N.L) سابقا حيث يوجد مقر المؤسسة بطريق بجاية -جيجل-. ويتربع على مساحة تقدر بـ 4.60 هكتار، ويتكون من ورشتين الأولى لإنتاج الفلين والثانية لإنتاج المواد العازلة. كما تقدر المساحة المغطاة للمصنع كليا بـ 10.642م² تتوزع كما يلي:

-ورشة إنتاج الفلين الممدد مساحتها تقدر بـ 5.374م².

-ورشة المنتجات العازلة مساحتها تقدر بـ 1800م².

-ورشة الصيانة مساحتها تقدر بـ 750م².

-المخزن مساحته تقدر بـ 1.130م².

-الإدارة وملحقاتها مساحتها تقدر ب 786م².

من جهة أخرى يضم المصنع مساحة مهياًة وغير مغطاة تقدر ب 8.350م² تستعمل لتخزين المادة الأولية المتمثلة في الفلين، قدرة استيعابها تصل إلى 27.000 قنطار.

وفيما يخص عدد العمال بالمؤسسة فإنه يتناقص سنة بعد أخرى حيث بلغ عددهم سنة 1994 حوالي 178 عاملا، وأصبح سنة 1997 حوالي 151 عاملا، وسنة 2001 ما يقارب 148 عاملا ليصل سنة 2002 إلى 136 عاملا، ويرجع هذا التناقص إلى طموح المؤسسة في تخفيض عدد العمال إلى 120 عاملا في ظل الاتفاقية العامة للمؤسسة وإلى التطورات الاقتصادية في جو المنافسة وذلك بالإحالة على التقاعد وإدخال عمال مؤقتين جدد وتوفير تسهيلات للعمال الراغبين في التقاعد قبل السن القانوني للتقاعد وتقديم مكافأة لهم، إلى أن أصبح عدد العمال سنة 2018 ما يقارب 86 عاملا موزعين على مختلف المصالح مع العلم أن عدد العمال الدائمين هو 7 والباقي عبارة عن عمال مؤقتين وذوي العقود، حيث يداوم العمال بنظام عادي أي 8 ساعات يوميا.

الجدول رقم (01): يبين توزيع العمال على مختلف المصالح بالمؤسسة

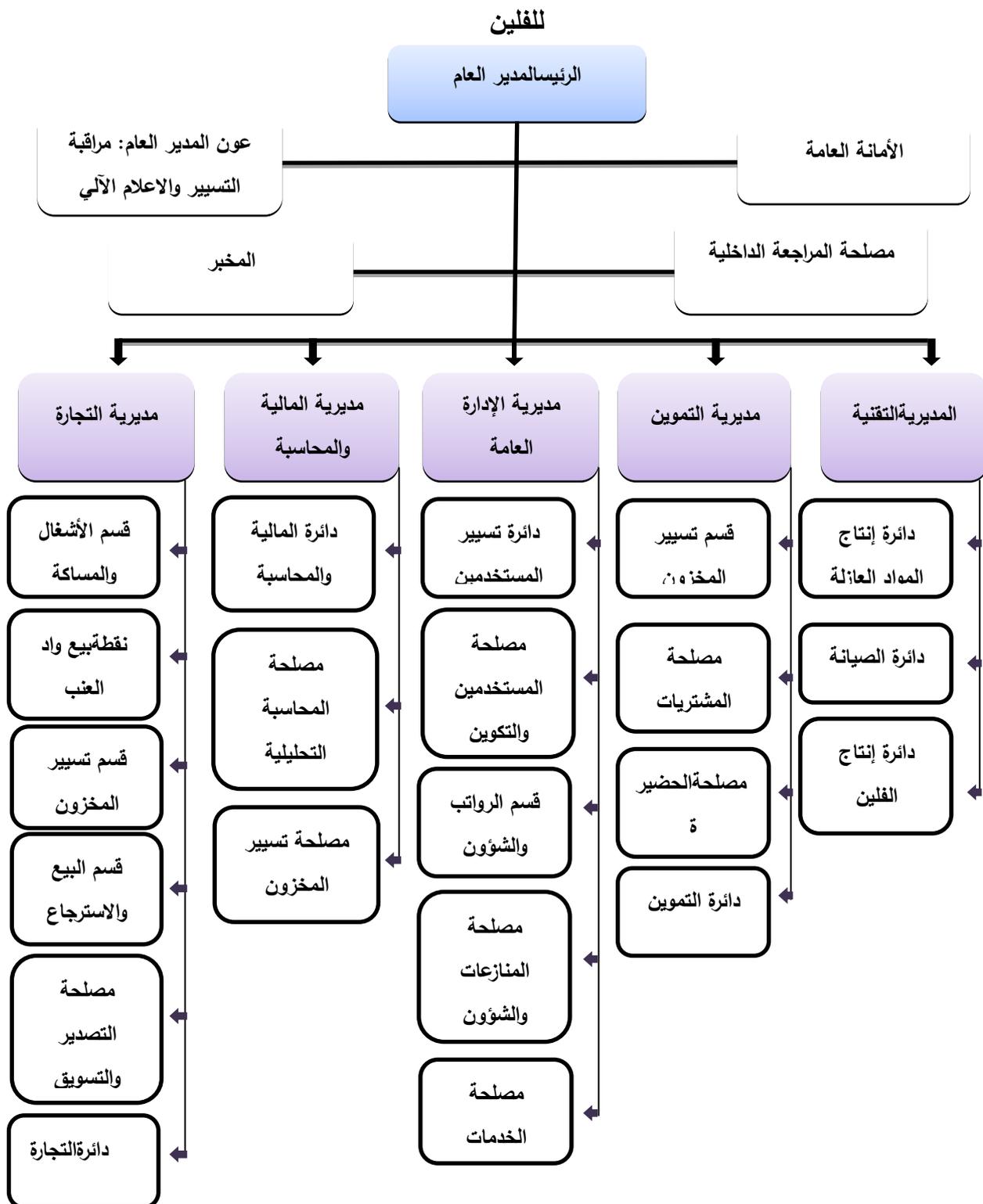
عدد العمال	المصالح
6	الإدارة العامة
4	مديرية الإدارة العامة
3	مديرية المحاسبة والمالية
6	مديرية التمويل
7	مديرية التجارة
14	دائرة النظافة والأمن
7	مصلحة الصيانة
21	مصلحة إنتاج الفلين
13	مصلحة إنتاج المواد العازلة
5	فرع واد العنب
86	المجموع

المصدر: الوثائق الداخلية لمؤسسة الكاتمية للفلين -جيجل

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للفلين:

أولاً: تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة الكاتمية للفلين

الشكل رقم (02): يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة الكاتمية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مقدمة من طرف مصلحة المالية والمحاسبة

ثانيا: شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يعكس الهيكل التنظيمي لهذه الوحدة طبيعة نشاطها الإنتاجي والتجاري إذ يحتوي على مديرية عامة للمؤسسة، الأمانة العامة وخمس مديريات تابعة لها، وكل مديرية تنقسم إلى أقسام فرعية تسهل عملية التسيير والتنظيم والإنتاجية.

1- الرئيس المدير العام:

يعتبر الرئيس المدير العام المسؤول الأول عن نشاط المؤسسة وله الحق في تنظيم علاقات العامة مع المتعاملين من أجل التوجيهات واتخاذ القرارات. كما يعمل على تنسيق الجهود وتوجيهها لتحقيق حاجيات السوق الوطنية في إطار عملية الاستيراد والتصدير.

2- الأمانة العامة:

تعتبر الوسيط بين المدير العام والعمال، وهي الجهاز الإداري المتخصص في أداء الأعمال المكتبية مثل إعداد المكاتبات والمراسلات والتقارير والحفظ والأرشفة بالإضافة إلى تنظيم الاجتماعات والتوجيه وتعيين أوقات استقبال المدير العام للعمال والمتعاملين الاقتصاديين المحليين والأجانب.

3- مصلحة التدقيق:

هي مصلحة مستقلة، نشاطها الأساسي القيام بعمليات التدقيق في وظائف المؤسسة وأنشطتها كما يشمل فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وجودة الأداء، إضافة إلى تحقيق أهداف المؤسسة والسهر على حسن التسيير والإجراءات وصحة التسجيل المحاسبي.

4- مصلحة النظافة والأمن:

تقوم بمساعدة العمال على تأدية مهامهم بصورة سلمية، مما يساعد في تنمية وتحسين الإنتاج كما تعمل على تهيئة الظروف الملائمة لتأدية العمل بصورة طبيعية. ومن مهامها حماية وحراسة المؤسسة بكاملها ليلا ونهارا مع مراقبة ممتلكاتها من عتاد وأموال وآلات والسهر على نظافة المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

5- مديرية الإدارة العامة:

نشاطها الأساسي يعتمد على وجود تنسيق وتعاون بين الموارد البشرية المتنوعة، وتوجيه الأفراد وتنظيم عملهم داخل المؤسسة من أجل المساهمة في تحقيق أهداف محددة خاصة بجميع العمال. وتنقسم إلى:

- **دائرة تسيير المستخدمين:** تحتل مكانة هامة في المؤسسة، حيث تعمل على تنفيذ القرارات الخاصة بالعمل وتهتم بعملية الحصول على احتياجاتها من الموارد البشرية وتطويرها وتحفيزها والحفاظ عليها بما يمكن من تحقيق الأهداف بأعلى الكفاءة والفعالية ومتابعة الإجراءات التأديبية وإعلان المستخدمين بالنصوص المتعلقة بتسيير مشوارهم المهني.

• مصلحة المستخدمين والتكوين:

مصلحة تقوم بوضع مخطط تنظيمي لدورات التكوين وتقدير النفقات التكوينية، ويتم فيها كذلك متابعة الحصص التدريبية المبرمجة كما يتم تدريب الموظفين الجدد.

• قسم الرواتب والشؤون الاجتماعية:

يختص باستلام القرارات الخاصة بالتعيينات والترقيات والمكافآت والسلف وسائر المستحقات المالية من قسم شؤون الموظفين، وإعداد التسويات المالية، كما يقوم بإعداد كشوف رواتب الموظفين الشهرية وتحويلها إلى البنوك وكذلك الإشراف على قائمة الحضور والغياب وتسهيل عملية اتصال العمال بمصالح الضمان الاجتماعي، الاشتراك في التقاعد، ملفات العطل المرضية والتوقف عن العمل.

• مصلحة المنازعات والشؤون القانونية:

تهتم بكل القضايا الخاصة بالمؤسسة، ومنه مسك ملفات قضايا ومنازعات الجماعة، وإعداد مختلف الاتفاقيات المتعلقة بانتداب المحامين أو إجراء صلح مع أطراف النزاع، وكذلك إبداء الاستشارة القانونية في كل غموض يكتنف مقتضى قانوني أو إجراء يهم المؤسسة، مع تلقي الشكاوي وإعداد التقارير.

• مصلحة الخدمات العامة:

هو أحد مصالح المديرية العامة ويسعى لتقديم الخدمات للموظفين حيث يقوم صاحب المصلحة أو عمال المصلحة بالتخطيط والإشراف والمتابعة والتنفيذ لأعمال جميع الوحدات، حيث تساعد في تحقيق أهداف المؤسسة.

6- مديرية المالية والمحاسبة:

تهتم بمسك حسابات المؤسسة بالأخذ بعين الاعتبار الترتيبات التشريعية والتنظيمية المراقبة المالية والمحاسبية، وضمان تسيير والتزامات المؤسسة على المستوى المالي وتسيير الحسابات المركزية وتسيير التدفقات المالية.

وتتفرع إلى ثلاثة مصالح وهي:

• دائرة المالية والمحاسبة:

تقوم بالإشراف على جميع العمليات المحاسبية والمالية ومتابعة الحالة المالية للمؤسسة حيث تهتم بمتابعة المعالجة المحاسبية والتسجيل في السجلات والدفاتر المحاسبية، ومتابعة المداخل والمصاريف المحققة من طرف المؤسسة، وتهتم بتمويل احتياجات الاستغلال ومراجعة الوثائق والسندات المحاسبية.

• مصلحة تسيير المخزون:

مهمتها تسيير المخزون بالعمل بطريقة تجعل من المخزن قادر على تلبية طلبات الزبائن أو المستعملين للمواد المخزنة وهذا في كل الأوقات، ومتابعة يومية لحاجيات المؤسسة والموظفين وتدقيق في حسابات الدفاتر المحاسبية وحساب تكاليف الإنتاج.

• مصلحة المحاسبة التحليلية:

تقوم بدراسة وتحليل وتسجيل للبيانات المتعلقة بالتكاليف، حيث تعتبر من أدوات الإدارة التي توفر البيانات اللازمة للقيام بالدراسات أو اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنتجات وعمليات البيع والشراء حتى مرحلة التوزيع.

7-مديرية التجارة:

تلعب هذه المديرية دورا هاما في المؤسسة إذ تقوم بأعمال البيع والتمويل والتسويق، وتسيير الأشغال وتنقسم إلى:

• دائرة التجارة:

تقوم بمجموعة القواعد القانونية التي تحدد طبيعة وأثار الاتفاقات والعقود المبرمة بين الشركة والعاملين وكافة نشاطات تداول وتوزيع المنتجات ونشاطات الإنتاج وكذلك الخدمات والمنشآت المالية والمصرفية.

• مصلحة التصدير والتسويق:

تقوم مجموعة من العمليات والأنشطة التي تعمل على اكتشاف رغبات العملاء وتطوير المنتجات التي تشبع رغباتهم وتحقق أرباح للمؤسسة، والقيام ببيع المنتجات من دول إلى دولة وفق نظام معترف به وقوانين ونظم تدعم الاستيراد من جانب الدول المستهلكة.

• قسم البيع والاسترجاع:

تعتبر هذه الدائرة من الدوائر الرئيسية في المؤسسة حيث تقوم بتحديد العلاقات الخارجية للمؤسسة مع الموردين والزبائن والإشراف على تنظيم ومراقبة مداخل ومخرجات المؤسسة من السلع والبضائع وتحديد أسعار البيع.

• قسم تسيير المخزون:

وهي مصلحة تقوم بتسيير المخزون بطريقة تجعل من المخزن قادرا على تلبية طلبات الزبائن في أي وقت.

• نقطة البيع واد العنب:

وهو مستودع مقره في عنابه يتم فيه وضع السلع و المنتجات النهائية للمؤسسة حيث يتولى تصريف وتسويق وبيع المنتجات للزبائن.

• قسم الأشغال والمساكة:

هو قسم متخصص في أعمال وأشغال العمارات، أي يقوم فيه العمال المتخصصون في تركيب المواد العازلة على أسطح البنايات والعمارات وإعادة تهيئة المباني القديمة أو التي تحتوي على فتحات وتشققات.

8-مديرية التموين:

تلعب هذه المديرية دورا كبيرا، إذ تعمل على إيصال المواد الأولية للمؤسسة ويقوم مدير المديرية بإعداد قائمة المشتريات للمواد الأولية والتجهيزات.

• دائرة التموين:

تساهم في تحديد الحاجيات الأساسية التي يجب استيرادها وتوفيرها دائما مثل المواد الإنتاجية التي تعتبر جزءا من العمل الرئيسي للشركة وتعتبر من الوسائل المساندة للدراسات الاقتصادية التي تحدد الحصص اللازمة لمشروع معين، وتشمل كافة المستلزمات الأولية التي تتطابق مع مواصفات المحددة والمتفق عليها من أجل تنفيذ إنتاج صناعي.

• مصلحة الحظيرة:

تحتوي على كل الوسائل المتعلقة بالنقل، المركبات وقطع الغيار وبالإضافة إلى خدمات صيانة الهياكل والمرافق والسيارات والشاحنات الخاصة بالمؤسسة.

• مصلحة المشتريات:

يتم فيها مراقبة طلبات الشراء وتنفيذها حسب المواصفات المعتمدة بطريقة فعالة من حيث السعر والجودة والنوعية ومواعيد التوريد وشروط الدفع والخدمة وإعداد التقارير الشهرية المتعلقة بطلبات الشراء.

• قسم تسيير المخزون:

وهو خاص بالتحكم في المخزون، حيث يعتبر المخزون أحد العناصر الرئيسية التي تحتاج إلى اهتمام فائق نظرا لما ذلك من أثر هام على تحديد تكلفة المنتجات وتكلفة المبيعات. وهي وظيفة مكملة لوظيفة الشراء. حيث تقوم بإنشاء وتوفير مستودعات ملائمة وتنظيمها بشكل يلبي المتطلبات وما يرتبط بها من سجلات أو نماذج ومستندات والقوى العاملة المناسبة كما ونوعا للقيام بهذه الأعمال.

9- المديرية التقنية:

يقوم فيها المدير التقني بإعداد التقارير والتوجيهات والأوامر المتعلقة بالإنتاج ومتابعة كل ما يخص أعمال الصيانة والإشراف على العمال وكذا عملية الإنتاج من بدايتها إلى نهايتها. وتنقسم إلى ثلاث دوائر:

دائرة إنتاج الفلين:

إذ يتولاها رئيس الدائرة حيث يقوم بعملية الإنتاج وإعطاء الأوامر للعمال بالانضباط والدقة والاتساق في العمل لتسليم المنتج في وقته المحدد، إذ تقوم هذه المصلحة بإنتاج صفائح الفلين.

- دائرة الصيانة:

تهتم هذه المصلحة بإصلاح الآلات ومتابعة التجهيزات وصيانتها لاستمرار عملية الإنتاج والحفاظ عليها في أحسن حال، من أجل الدقة في العمل والحصول على نوعية جيدة واستمرارية الإنتاج.

- دائرة إنتاج المواد العازلة:

تقوم بإنتاج المواد التي تصنع خصيصا حتى تحافظ على المباني لأطول عمر ممكن لها وتتمثل في الزفت وعازل الحرارة وعازل المياه وعازل الأسقف والأساسات.

- المخبر و مراقبة النوعية:

يعتبر من المصالح الهامة في المؤسسة، وهو يعمل بالتنسيق مع مصلحة الإنتاج ويعمل على إقامة التجارب والتحليل ومراقبة المادة الأولية، إضافة إلى جودة المنتج النهائي ومطابقته للشروط والمعايير المعمول بها دوليا.

المطلب الثالث: الأهمية الاقتصادية لمؤسسة الكاتمية للفلين -جيجل- وأهدافها

يمكن حصر الأهمية الاقتصادية للمؤسسة فيما يلي:

-تعتبر من المؤسسات العمومية التي حافظت على نشاطها وبقيت مستمرة في الإنتاج، فهي تشكل دعما للقطاع العمومي.

-المساهمة في تغطية احتياجات السوق الوطنية من مادة الفلين والمواد العازلة والسعي لتصدير أكبر كمية ممكنة من الإنتاج، مما يعني المساهمة في زيادة الصادرات على المستوى الاقتصادي الوطني وجلب العملة الصعبة وتنشيط حركة التعاملات مع الخارج.

-دعم القطاع الصناعي على المستوى المحلي والقومي، واستغلال طاقات محلية خاصة من مادة الفلين التي تغطي مساحات واسعة من تراب الولاية والولايات المجاورة.

-وتسعى المؤسسة من خلال عملها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها:

-تسعى إلى تحقيق أكبر ربح ممكن كأى مؤسسة اقتصادية.

-توسيع مجال نشاطها وذلك بفتح نقاط جديدة لإنتاج وتسويق المنتجات.

-إتباع الطرق المتطورة في الإشهار لتسويق منتجاتها.

-السعي إلى تطوير العلاقات مع الدول الأجنبية من أجل تسويق منتجاتها إليها.

-تغطية السوق الوطنية من منتجات الفلين والمواد العازلة والتي هي في حاجة دائمة إليها.

المبحث الثاني: دور محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي بمؤسسة الكاتمية للفلين

نظرا لصعوبة أن تشمل بالدراسة كل أصول المؤسسة من جهة، ضيق الوقت، ولكون تكاليف إعادة التقييم من قبل خبراء التقييم مكلفة من جهة أخرى، تم الاعتماد على عينة من الأصول متمثلة في تجهيزات الإعلام الآلي وتجهيزات المكتب.

المطلب الأول: أسلوب التقييم المتبع من طرف المؤسسة الكاتمية للفلين بولاية جيجل

تعتمد مؤسسة الكاتمية للفلين بولاية جيجل على مبدأ التكلفة التاريخية التي اعتمدت عليها منذ نشأتها، وسنقوم بعرض طريقة التقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية فيما يلي:

نظرا للعدد الكبير للتثبيات التي بحوزة المؤسسة الذي لا يسمح بإعادة التقييم لمجمل عناصرها، اخترنا في هذه الدراسة تجهيزات الإعلام الآلي وتجهيزات المكتب، فهي تعد من الأصول التي تهتك ولكل نوع منها معدل اهتلاك مختلف، ونظرا لأن المؤسسة تقوم باقتناء هذه المعدات عند الحاجة لها، أخذنا خمس عناصر من التثبيات للوصول إلى نتائج الدراسة والمتمثلة في جهاز الحاسوب المحمول وآلة الطباعة بالنسبة إلى تجهيزات الإعلام الآلي، بالإضافة إلى مكيفان هوائيين مختلفين في النوعية وجهاز الحضور والانصراف.

الجدول رقم (02): التقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية لتجهيزات الإعلام الآلي

الوحدة: دج

البيان	مبلغ الشراء	معدل الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	الصافي في نهاية العمر الإنتاجي
جهاز الحاسوب	61008.40	33.33%	61008.40	0
آلة طباعة	102521.01	33.33%	102521.01	0
المجموع	163529.41	-	163529.41	0

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الملاحق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

الجدول رقم(03): التقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية لتجهيزات المكتب

الوحدة:دج

البيان	مبلغ الشراء	معدل الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	الصافي في نهاية العمر الإنتاجي
مكيف هوائي Géant	84000.00	% 12.5	84000.0	0
مكيفهوائي carrera	51000.00	% 12.5	51000.00	0
جهاز الحضور والانصراف	85000.00	%33.3	85000.00	0
المجموع	220000.00	%58.3	220000.00	0

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء الملاحق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

المطلب الثاني: استخدام محاسبة القيمة العادلة لإعادة تقييم عناصر الميزانية عينة الدراسة

أولاً: إعادة التقييم

يقصد بإعادة تقييم الأصل تعديل قيمته الدفترية لكي يقترب من القيمة العادلة أو الجارية، ويترتب على عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه أكبر أو أقل من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه، وتعد عملية إعادة التقييم من أهم العمليات التي يجب على المؤسسة القيام بها لتوفير المعلومات الملائمة للأطراف ذات العلاقة بهدف معرفة الحالة المالية والفعالية للمؤسسة، من خلال مساعدتهم على اتخاذ القرارات الرشيدة.

حيث اعتمدنا في هذه الدراسة على العناصر الأصول التي تتوفر فيها قيمة في السوق، من خلال الحصول على الأسعار السوقية للأصول عينة الدراسة عن طريق التواصل مع تجار وموردين متخصصين في بيع أجهزة الإعلام الآلي وتجهيزات المكتب، أما باقي العناصر لم نستطع إعادة تقييمها لعدم توفر خبراء وارتفاع تكاليف إعادة التقييم وضيق الوقت.

1- إعادة تقييم تجهيزات الإعلام الآلي:

الجدول رقم (04): معلومات متعلقة بتجهيزات الإعلام الآلي

الوحدة: دج

البيان	تاريخ الحيازة	العمر الإنتاجي	تكلفة الشراء	الاهتلاك المتراكم	ق م ص	القيمة العادلة
جهاز الحاسوب	2020	3 سنوات	61008.40	49140.74	11867.66	45200.00
الطابعة	2022	3 سنوات	102521.01	22780.17	79740.84	92000.00

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على الملاحق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة، والمعلومات المقدمة من طرف التجار والموردين المتخصصين في هذه التثبيات.

من خلال المعطيات السابقة نقوم بإعادة تقييم تجهيزات الإعلام الآلي المتمثلة في جهاز الحاسوب المحمول والطابعة بالقيمة العادلة.

1- 1: إعادة تقييم جهاز الحاسوب المحمول

➤ معدل إعادة التقييم: القيمة العادلة لسنة 2022 / القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2022 .

معدل إعادة التقييم: $45200 \div 11867.66$

معدل إعادة التقييم: 3.80

➤ قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم: تكلفة الشراء × معدل إعادة التقييم.

قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم: 61008.40×3.80

قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم: 231831,92

➤ الاهتلاك المتراكم A بعد إعادة التقييم: الاهتلاك المتراكم لسنة 2022 × معدل إعادة التقييم.

الاهتلاك المتراكم A بعد إعادة التقييم: 49140.74×3.80

الاهتلاك المتراكم A بعد إعادة التقييم: 186734.81 دج

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

قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم: $231831,92 \div 3$ سنوات

قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم: 77277.30 دج

الجدول رقم (05): الاهتلاك قبل وبعد عملية إعادة التقييم لجهاز الحاسوب المحمول

الوحدة: دج

البيان	تكلفة الشراء	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
القيمة قبل إعادة التقييم	61008.40	20336.13	49140.74	11867.66
القيمة بعد إعادة التقييم	231831.92	77277.30	186734.81	45200.00

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات الجدول رقم (04).

نلاحظ من خلال الجدول ارتفاع قيمة جهاز الحاسوب بعد إعادة التقييم مقارنة بالقيمة قبل إعادة التقييم، وهذا راجع لاستخدام منهج القيمة العادلة، حيث أصبح لها قيمة محاسبية صافية تسمح باستعمالها لفترة زمنية إضافية والمتمثلة في ستة (06) أشهر.

1-2 إعادة تقييم الطباعة

➤ معدل إعادة التقييم: القيمة العادلة لسنة 2022 / القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2022.

$$\text{معدل إعادة التقييم: } 92000.00 \div 79740.84$$

معدل إعادة التقييم: 1,15

➤ قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم: تكلفة الشراء × معدل إعادة التقييم.

$$\text{قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم: } 102521.01 \times 1,15$$

قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم: 117899.16

➤ الاهتلاك المتراكم $\sum A$ بعد إعادة التقييم: الاهتلاك المتراكم لسنة 2022 × معدل إعادة التقييم.

$$\text{الاهتلاك المتراكم } \sum A \text{ بعد إعادة التقييم: } 22780.17 \times 1.15$$

الاهتلاك المتراكم $\sum A$ بعد إعادة التقييم: 26197.19

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

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم: } 117899.16 \div 3 \text{ سنوات}$$

قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم: 39299.72

الجدول رقم(06): الاهتلاك قبل وبعد عملية إعادة التقييم الطابعة

الوحدة: دج

البيان	تكلفة الشراء	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	ق م ص
القيمة قبل إعادة التقييم	102521.01	34173.67	22780.17	79740.84
القيمة بعد إعادة التقييم	117899.16	39299.72	26197.19	92000.00

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات الجدول رقم(04).

نلاحظ من خلال الجدول ارتفاع قيمة آلة الطابعة بعد إعادة التقييم مقارنة بالقيمة قبل إعادة التقييم، وهذا راجع لاستخدام منهج القيمة العادلة، حيث أصبح لها قيمة محاسبية صافية تسمح باستعمالها لفترة زمنية إضافية والمتمثلة في (02) سنتين وأربع (04) أشهر .

2- إعادة تقييم تجهيزات المكتب

الجدول رقم (07): معلومات متعلقة بتجهيزات المكتب

الوحدة: دج

البيان	تاريخ الحيازة	تكلفة الشراء	العمر الإنتاجي	الاهتلاك المتراكم	ق م ص	القيمة العادلة
مكيف هوائي من نوع Géant	2022	84000.00	8 سنوات	5250.00	78750.00	82000.00
مكيف هوائي من نوع CARRERA	2021	51000.00	8 سنوات	9562.50	41437.50	54500.00
جهاز الحضور والانصراف	2021	85000.00	3 سنوات	54300.13	30699.87	54000.00

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الملاحق المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة، والمعلومات المقدمة من طرف التجار والموردين المتخصصين في هذه التثبيات.

1-2 إعادة تقييم مكيف الهوائيمنوع Géant

➤ معدل إعادة التقييم: القيمة العادلة لسنة 2022 / القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2022.

معدل إعادة التقييم: $78750.00 \div 82000.00$

معدل إعادة التقييم: 1,04

➤ قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم: تكلفة الشراء × معدل إعادة التقييم.

قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم: $1,04 \times 84000.00$

قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم: 87360.00

➤ الاهتلاك المتراكم $\sum A$ بعد إعادة التقييم: الاهتلاك المتراكم لسنة 2022 × معدل إعادة التقييم.

الاهتلاك المتراكم $\sum A$ بعد إعادة التقييم: $1,04 \times 5250.00$

الاهتلاك المتراكم $\sum A$ بعد إعادة التقييم: 5460.00

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

قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم: $87360.00 \div 8$ سنوات

قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم: 10920.00

الجدول رقم (08): الاهتلاك قبل وبعد عملية إعادة التقييم للمكيف الهوائي géant

الوحدة: دج

البيان	تكلفة الشراء	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
القيمة قبل إعادة التقييم	84000.00	10500.00	5250.00	78750.00
القيمة بعد إعادة التقييم	87360.00	10920.00	5460.00	82000.00

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات الجدول رقم (07).

نلاحظ من خلال الجدول ارتفاع قيمة مكيف هوائي géant بعد إعادة التقييم مقارنة بالقيمة قبل إعادة التقييم، وهذا راجع لاستخدام منهج القيمة العادلة، حيث أصبح لها قيمة محاسبية صافية تسمح باستعمالها لفترة زمنية إضافية والمتمثلة في سبع (07) سنوات وستة (06) أشهر.

2-2 إعادة تقييم مكيف الهوائي من نوع carrera

➤ معدل إعادة التقييم: القيمة العادلة لسنة 2022 / القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2022.

معدل إعادة التقييم: $41437.50 \div 54500.00$

معدل إعادة التقييم: $1,31$

➤ قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم: تكلفة الشراء × معدل إعادة التقييم.

قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم: $1,31 \times 51000.00$

قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم: **66810.00**

➤ الاهتلاك المتراكم $\sum A$ بعد إعادة التقييم: الاهتلاك المتراكم لسنة 2022 × معدل إعادة التقييم.

الاهتلاك المتراكم $\sum A$ بعد إعادة التقييم: $1,31 \times 9562.50$

الاهتلاك المتراكم $\sum A$ بعد إعادة التقييم: **12526.88**

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

قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم: $66810.00 \div 8$ سنوات

قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم: **8351.25**

الجدول رقم (09): الاهتلاك قبل وبعد عملية إعادة التقييم للمكيف الهوائي من نوع carrera

الوحدة: دج

البيان	تكلفة الشراء	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
القيمة قبل إعادة التقييم	51000.00	6375.00	9562.50	41437.50
القيمة بعد إعادة التقييم	66810.00	8351.25	12526.88	54500.00

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات الجدول رقم (07).

نلاحظ من خلال الجدول ارتفاع قيمة مكيف هوائي carrera بعد إعادة التقييم مقارنة بالقيمة قبل إعادة التقييم، وهذا راجع لاستخدام منهج القيمة العادلة، حيث أصبح لها قيمة محاسبية صافية تسمح باستعمالها لفترة زمنية إضافية والمتمثلة في ستة (06) سنوات وست (06) أشهر.

2-3 إعادة تقييم جهاز الحضور والانصراف

➤ معدل إعادة التقييم: القيمة العادلة لسنة 2022 / القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2022.

معدل إعادة التقييم: $30699.87 \div 54000.00$

معدل إعادة التقييم: **1,76**

➤ قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم: تكلفة الشراء × معدل إعادة التقييم.

قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم: $1,76 \times 85000.00$

قيمة التجهيزات بعد إعادة التقييم: **149600.00**

➤ الاهتلاك المتراكم A ∑ بعد إعادة التقييم: الاهتلاك المتراكم لسنة 2022 × معدل إعادة التقييم.

الاهتلاك المتراكم A ∑ بعد إعادة التقييم: $1,76 \times 54300.13$

الاهتلاك المتراكم A ∑ بعد إعادة التقييم: **95568.23**

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

قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم: $149600.00 \div 3$ سنوات

قسط الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم: **49866.67**

الجدول رقم(10): الاهتلاك قبل وبعد عملية إعادة التقييم لجهاز الحضور والانصراف

الوحدة: دج

البيان	تكلفة الشراء	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
القيمة قبل إعادة التقييم	85000.00	28333.33	54300.13	30699.87
القيمة بعد إعادة التقييم	149600.00	49866.67	95568.23	54000.00

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات الجدول رقم (07).

نلاحظ من خلال الجدول ارتفاع قيمة جهاز الحضور والانصراف بعد إعادة التقييم مقارنة بالقيمة قبل إعادة التقييم، وهذا راجع لاستخدام منهج القيمة العادلة، حيث أصبح لها قيمة محاسبية صافية تسمح باستعمالها لفترة زمنية إضافية والمتمثلة في (02) سنتين.

ثانيا: التسجيل المحاسبي لعناصر الميزانية عينة الدراسة

1- التسجيل المحاسبي لتجهيزات الإعلام الآلي:

حاولنا أدناه توضيح الفروقات في التسجيل المحاسبي بين محاسبة التكلفة التاريخية ومحاسبة القيمة العادلة لتجهيزات الإعلام الآلي عينة الدراسة.

1-1 تسجيل الاهتلاك السنوي قبل وبعد إعادة التقييم لجهاز الحاسوب المحمول**1-1-1 تسجيل الاهتلاك السنوي قبل إعادة التقييم لجهاز الحاسوب المحمول**

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
681	2818130	2022/12/31 ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات ح/ اهتلاك جهاز الحاسوب المحمول إثبات خسائر القيمة	20336.13	20336.13

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات الجدول رقم(05).

1-1-2 تسجيل الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم لجهاز الحاسوب المحمول

- تصحيح الاهتلاك وتسجيل فارق إعادة التقييم

➤ فارق إعادة التقييم: القيمة العادلة لسنة 2022 - القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2022

فارق إعادة التقييم: 45200.00 - 11867.66

فارق إعادة التقييم: 33332.34

- قيمة الأصل بعد إعادة التقييم

➤ قيمة الأصل: تكلفة الشراء بعد إعادة التقييم - تكلفة الشراء بتاريخ الحيازة

قيمة الأصل: 231831.92 - 61008.40

قيمة الأصل: 170823.52

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
681	2818130	2022 / 12 / 31 ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات ح/ اهتلاك جهاز الحاسوب المحمول ح/ فارق إعادة التقييم تسجيل الاهتلاك السنوي وفارق إعادة التقييم	170823.52	137491.18 33332.34

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات السابقة.

2-1 تسجيل الاهتلاك السنوي قبل وبعد إعادة التقييم لآلة الطباعة

1-2-1 تسجيل الاهتلاك السنوي قبل إعادة التقييم

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
681	2818130	2022/12/31 ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات ح/ اهتلاك آلة الطباعة إثبات خسائر القيمة	34173.67	34173.67

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات الجدول رقم(05).

تسجيل الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم لجهاز الحاسوب المحمول

- تصحيح اهتلاك وتسجيل فارق إعادة التقييم

➤ فارق إعادة التقييم: القيمة العادلة لسنة 2022 - القيمة المحاسبية الصافية لسنة 2022

فارق إعادة التقييم: 92000.00 - 79740.84

فارق إعادة التقييم: 12259.16

- قيمة الأصل بعد إعادة التقييم

➤ قيمة الأصل: تكلفة الشراء بعد إعادة التقييم - تكلفة الشراء بتاريخ الحيازة

قيمة الأصل: 117899.16 - 102521.01

قيمة الأصل: 15378.15

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
681	2818130	2022/12/31 ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات ح/ اهتلاك آلة طباعة ح/ فارق إعادة التقييم تسجيل الاهتلاك السنوي وفارق إعادة التقييم	15378.15	3118.99 12259.16

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات السابقة.

نلاحظ من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم تجهيزات الإعلام الآلي أن فارق التقييم يشكل فائض (45591.5 دج) يتم دمجها في رأس مال المؤسسة، أي أن هناك زيادة في مقدار القيمة المحاسبية الصافية بنفس مقدار فائض التقييم، وبالتالي سوف تكون هناك زيادة قيمة في جانب الخصوم تقابلها نفس الزيادة في جانب الأصول، كما أن نتيجة الدورة لسنة 2022 تتأثر بعملية إعادة التقييم تجهيزات الإعلام الآلي.

2- التسجيل المحاسبي لتجهيزات المكتب:

حاولنا أدناه توضيح الفروقات في التسجيل المحاسبي بين محاسبة التكلفة التاريخية ومحاسبة القيمة العادلة لتجهيزات المكتب عينة الدراسة.

2-1 تسجيل الاهتلاك السنوي قبل وبعد إعادة التقييم للمكيف الهوائي Géant

2-1-1 تسجيل الاهتلاك السنوي قبل إعادة التقييم

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
681	2818120	2022 /12/31 ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة ح/ اهتلاك المكيف الهوائي géant إثبات خسائر القيمة	10500.00	10500.00

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على معطيات الجدول رقم (08).

2-1-2 تسجيل الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم

- تصويب الاهتلاك وتسجيل فارق إعادة التقييم

➤ فارق إعادة التقييم: القيمة العادلة لسنة - القيمة المحاسبية الصافية لسنة

فارق إعادة التقييم: 82000.00-78750.00

فارق إعادة التقييم: 3250.00

- قيمة الأصل بعد إعادة التقييم

➤ قيمة الأصل: تكلفة الشراء بعد إعادة التقييم - تكلفة الشراء بتاريخ الحيازة

قيمة الأصل: 87360.00 - 84000.00

قيمة الأصل: 3360.00

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
681	2818120	2022/12/31 ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات ح/ اهتلاك مكيف الهوائي Géant ح/ فارق إعادة التقييم تسجيل الاهتلاك السنوي وفارق إعادة التقييم	3360.00	110.00 3250.00

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات السابقة.

2-2 تسجيل الاهتلاك السنوي قبل وبعد إعادة التقييم للمكيف الهوائي Carrera

2-2-1 تسجيل الاهتلاك السنوي قبل إعادة التقييم

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
681	2818120	2022 /12/31 ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة ح/ اهتلاك المكيف الهوائي Carrera إثبات خسائر القيمة	6375.00	6375.00

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات الجدول رقم (09).

2-2-2 تسجيل الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم

- تصويب الاهتلاك وتسجيل فارق إعادة التقييم

➤ فارق إعادة التقييم: القيمة العادلة لسنة - القيمة المحاسبية الصافية لسنة

فارق إعادة التقييم: 41437.50 - 54500.00

فارق إعادة التقييم: 13062.5

- قيمة الأصل بعد إعادة التقييم

➤ قيمة الأصل: تكلفة الشراء بعد إعادة التقييم - تكلفة الشراء بتاريخ الحياة

قيمة الأصل: 51000.00 - 66810.00

قيمة الأصل: 15810.00

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
681	2818120	2022/12/31 ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات ح/ اهتلاك المكيف الهوائي Carrera ح/ فارق التقييم تسجيل الاهتلاك السنوي وفارق التقييم	15810.00	2747.5 13062.6

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات السابقة.

2-3 تسجيل الاهتلاك السنوي قبل وبعد إعادة التقييم لجهاز الحضور والانصراف

2-3-1 تسجيل الاهتلاك السنوي قبل إعادة التقييم لجهاز الحضور والانصراف

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
681	2818120	2022 /12/31 ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة ح/ اهتلاك جهاز الحضور والانصراف إثبات خسائر القيمة	28333.33	28333.33

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات السابقة.

2-3-2 تسجيل الاهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم لجهاز الحضور والانصراف

- تصويب الاهتلاك وتسجيل فارق إعادة التقييم

➤ فارق إعادة التقييم: القيمة العادلة لسنة - القيمة المحاسبية الصافية لسنة

فارق إعادة التقييم: 54000.00 - 30699.87

فارق إعادة التقييم: 23300.13

- قيمة الأصل بعد إعادة التقييم

➤ قيمة الأصل: تكلفة الشراء بعد إعادة التقييم - تكلفة الشراء بتاريخ الحيازة

قيمة الأصل: 149600.00 - 85000.00

قيمة الأصل: 64600.00

مدین	دائن	البيان	مدین	دائن
681	2818120	2022/12/31 ح/ مخصصات الاهتلاك والمؤونات ح/ اهتلاك جهاز الحضور والانصراف ح/ فارق التقييم تسجيل الاهتلاك السنوي وفارق التقييم	64600.00	41299.87 23300.13

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات السابقة.

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم تجهيزات المكتب نلاحظ أن فارق التقييم يشكل فائض (39612.73 دج) يتم دمجها في رأس مال المؤسسة، أي تكون هناك زيادة في مقدار القيمة المحاسبية الصافية بنفس مقدار فائض التقييم، وبالتالي سوف تكون هناك زيادة قيمة في جانب الخصوم تقابلها نفس الزيادة في جانب الأصول، كما أن نتيجة الدورة لسنة 2022 تتأثر بعملية إعادة التقييم تجهيزات المكتب.

المطلب الثالث: ملخص لفروقات التقييم للأصول عينة الدراسة الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة.

من خلال الجدول التالي رقم(11): سوف نستعرض التقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية وإعادة التقييم بالقيمة العادلة لتوضيح الفروقات الجوهرية بين نموذجين.

الجدول رقم(11): مقارنة بين التقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية وإعادة التقييم بالقيمة العادلة

الوحدة: دج

البيان	التقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية			إعادة التقييم وفق القيمة العادلة		
	تكلفة الشراء	الاهتلاك المتراكم	الصافي	قيمة السوق	الاهتلاك المتراكم	الصافي
جهاز الحاسوب	61008.40	49140.74	11867.66	231831.92	186734.81	45200.00
آلة الطابعة	102521.01	22780.17	79740.84	117899.16	26197.19	92000.00
مكيف هوائي Géant	84000.00	5250.00	78750.00	87360.00	5460.00	82000.00
مكيف هوائي carrera	51000.00	9562.50	41437.50	66810.00	12526.88	54500.00
جهاز الحضور والانصراف	85000.00	54300.13	30699.87	149600.00	95568.23	54000.00
المجموع	383529.41	141033.54	242495.87	653501.08	326487.11	327700.00

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على التقييم من طرف المؤسسة وإعادة التقييم وفق القيمة العادلة

من خلال الجدول (11) نلاحظ ما يلي:

قيمة الأصول عينة الدراسة زادت مقارنة بالتقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية والنموذج المقترح إعادة التقييم بالقيمة العادلة من مبلغ 242495.87 دج إلى مبلغ 327700.00 دج، أي أن هناك فائض ناتج عن عملية إعادة التقييم وهذا ما يرفع من قيمة المؤسسة، حيث يتم دمج هذا الفائض في رأس مال المؤسسة على شكل فارق إعادة التقييم، كما تكمن أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس المحاسبي من خلال أنها تعكس أي تغيرات في القيمة التي تحدث على مرور الزمن للأصول، بالتالي، فإنها تعكس القيمة الحقيقية للأصول في الوقت الحالي، سواء كانت القيمة قد زادت أو انخفضت منذ الوقت الذي تم شراء الأصل فيه، في حين مبدأ التكلفة التاريخية يفترض التراجع المستمر في قيمة الأصل بعد التملك، كما يسمح التقييم بالقيمة العادلة من تقدير القيمة الحالية للأصول بناء على قيمتها في السوق، لأنه يأخذ بعين الاعتبار عوامل متعددة كالعرض والطلب والحالة الاقتصادية، والظروف السائدة في السوق، مما يوفر تقدير أكثر دقة للقيمة الحقيقية للأصول، وهذا يعني أن محاسبة القيمة العادلة تعمل على تحسين دقة وجودة القياس المحاسبي مقارنة ببدائل القياس الأخرى.

كما تتبع معظم الشركات في العالم معايير المحاسبة الدولية (IFRS)، والتي تبنت هذه الأخيرة منهج القيمة العادلة كبديل أفضل للقياس المحاسبي في الوقت الحالي، حيث أن هناك بعض الأصول

تتطلب تقييمها بالقيمة العادلة كأدوات مالية والاستثمارات وغيرها، حتى نتمكن من معرفة قيمتها السوقية الحقيقية، بالإضافة إلى أن استخدام محاسبة القيمة العادلة يؤدي إلى قياس سليم للأصول والخصوم، حيث يحسن من دقة وجودة القياس المحاسبي، كما أن قياس عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة يعطي لها قيمة محاسبية جديدة تسمح باستخدامها لفترة أخرى، ويعكس التغيرات في قيمة النقد على مرور الزمن، والظروف الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة، مما يوفر معلومات ملائمة وصحيحة ومطابقة للواقع المعاش، تسمح لمستخدمي القوائم المالية خصوصاً المستثمرين والمقرضين من اتخاذ القرارات الصائبة ومعرفة الوضع الحقيقي الحالي والمستقبلي للمؤسسة.

المطلب الرابع: أثر إعادة التقييم على ميزانية المؤسسة

تعد القوائم المالية الوسيلة التي من خلالها يتم ترشيد مستخدمي المعلومات المحاسبية لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية والتمويلية، كما أنها تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة. حاولنا في هذا المطلب إعداد الميزانية المالية لمؤسسة الكاتمية للفلين لسنة 2022، مع تغيير قيم الأصول الناتجة عن إعادة التقييم.

يوضح الجدولين رقم (12) و(13): أصول وخصوم الميزانية المحاسبية لمؤسسة الكاتمية للفلين بعد إعادة التقييم بالقيمة العادلة 2022/12 /31

الجدول رقم (12): أصول الميزانية المحاسبية لمؤسسة الكاتمية للفلين قبل إعادة تقييم الأصول عينة الدراسة.

الوحدة: دج

الأصول	القيمة الإجمالية	الإهلاك والمؤنات	المبالغ بالتكلفة التاريخية لسنة 2022
الأصول غير الجارية			
التثبيات المعنوية	361000.00	134663.50	226336.50
التثبيات العينية	1153598971.15	152759274.04	1000839697.11
التثبيات العينية الأخرى	190670075.91	182279847.15	8390228.76
التثبيات المالية	3205799.58	-	3205799.58
مجموع الأصول غير الجارية	1347835846.64	335173784.69	1012662061.95
الأصول الجارية			
مخزونات ومنتجات قيد الصنع	46458499.27	4042275.50	42416223.77
الحسابات الدائنة الاستخدامات المماثلة	171678835.4	32061078.61	139617756.85

28869264.11	0,00	28869264.11	أموال الخزينة
210903244.73	36103354.11	247006598.84	مجموع الأصول الجارية
1223565306.68	371277138.80	1594842445.48	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على ميزانية المؤسسة 2022.

**الجدول رقم (13): أصول الميزانية المحاسبية لمؤسسة الكاتمية للفلين بعد إعادة تقييم الأصول
عينة الدراسة.**

الوحدة: دج

المبالغ بالقيمة العادلة لسنة 2022	الاهتلاك والمؤونات	القيمة الإجمالية	الأصول
			الأصول غير الجارية
226336.50	134663.50	361000.00	التثبيبات المعنوية
1000839697.11	152759274.04	1153598971.15	التثبيبات العينية
8474746.68	182465300.72	190940047.58	التثبيبات العينية الأخرى
3205799.58	-	3205799.58	التثبيبات المالية
1012746580.05	335359238.36	1348105818.31	مجموع الأصول غير الجارية
			الأصول الجارية
42416223.77	4042275.50	46458499.27	مخزونات ومنتجات قيد الصنع
139617756.85	32061078.61	171678835.4	الحسابات الدائنة الاستخدامات المماثلة
28869264.11	0,00	28869264.11	أموال الخزينة
210903244.73	36103354.11	247006598.84	مجموع الأصول الجارية
1223649824.78	371462592.37	1595112417.15	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على ميزانية المؤسسة لسنة 2022، والجدول رقم(11).

**الجدول رقم (14): خصوم الميزانية المحاسبية لمؤسسة الكاتمية للفلين قبل وبعد إعادة تقييم الخصوم
عينة الدراسة.**

الوحدة: دج

المبالغ		الخصوم
القيمة العادلة	التكلفة التاريخية	
		رؤوس الأموال الخاصة
351175000.00	351175000.00	رأس المال الصادر
14822876.04	14822876.04	العلاوات و الاحتياطات
748987955.10	748903437.00	فارق إعادة التقييم

8826250.70	8826250.70	النتيجة الصافية
-185833580.85	-185833580.85	رؤوس الأموال الخاصة وترحيل من جديد
937978500.99	937893982.89	مجموع رؤوس الأموال الخاصة
		الخصوم غير الجارية
58844057.51	58844057.51	مجموع الخصوم غير الجارية
		الخصوم الجارية
226827266.28	226827266.28	مجموع الخصوم الجارية
1223649824.78	1223565306.68	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على ميزانية مؤسسة لسنة 2022.

من الميزانية أعلاه نلاحظ تغير في قيمة التثبيتات على الرغم من إعادة تقييم خمسة عناصر من الأصول العينية للمؤسسة باستخدام القيمة العادلة، وهذا الفارق يوضح لنا القيمة الحقيقية لإجمالي أصول المؤسسة، كما أن هناك أثر بارز لإعادة التقييم بالقيمة العادلة على الميزانية، حيث أن هناك زيادة في جانب الأصول، أما جانب الخصوم فهناك زيادة في فارق التقييم ناتج عن تطبيق القيمة العادلة، حيث كان المبلغ فارق إعادة التقييم قبل إعادة التقييم يقدر بـ **748903437.00**، ثم أصبح بعد إعادة التقييم يقدر بـ **748987955.10** دج، نتيجة فائض في فارق إعادة التقييم لعناصر الأصول عينة الدراسة يقدر بـ **84518.1** دج، وهذا يعني أن النتيجة الصافية لسنة 2022 لا تتأثر عند إعادة التقييم بالقيمة العادلة، أما بالنسبة لجدول حسابات النتائج لا تؤثر عملية إعادة التقييم على جدول حسابات النتائج لسنة 2022 كون أقساط الاهتلاك تسجل قبل عملية إعادة التقييم، أما في سنة 2023 تتأثر النتيجة بالنقصان، نتيجة الفرق في زيادة حساب مخصصات الاهتلاك الذي ارتفع نتيجة ارتفاع قيمة الأصل مما كان عليه من قبل.

بهدف تبيان أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة محل الدراسة، اعتمدنا على قراءة مقارنة للقوائم المالية (الميزانية) التي تعتمد المؤسسة في الإفصاح المحاسبي بالتكلفة التاريخية من جهة، ومن خلال إعادة تشكيل هذه القوائم بالاعتماد على القيمة الجديدة الناتجة عن إعادة تقييم عينة من الأصول بالقيمة العادلة والتسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم في جهة الخصوم من جهة ثانية لسنة 2022. وقد استندنا في المقارنة على معايير جودة المعلومة المحاسبية المعتمدة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي تتقاطع مع منهجية القياس والإفصاح المحاسبي المقترحة، والمتمثلة في: موثوقية المعلومة المحاسبية وملائمتها.

تتوقف جودة الإفصاح المحاسبي على عرض معلومات مالية تتسم بالملائمة، بحيث تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة من أجل التنبؤ بالمستقبل

بموضوعية، وتسهل عليهم عملية صنع واتخاذ القرارات بدقة وفعالية مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة، وتتحقق هذه الخاصية عندما تصل هذه المعلومات إلى مستخدميها في الوقت المناسب.

كما يجب أن تتمتع المعلومات المالية بخاصية الموثوقية بحيث تكون خالية من الأخطاء المحاسبية وعدم التحيز لفئة معينة على حساب فئة أخرى، ومطابقة للواقع الفعلي حيث يمكن الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص، كما يمكن الاعتماد عليها من قبل المستعملين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث التي وقعت أو من المتوقع أن تحدث.

إن استخدام محاسبة القيمة العادلة مكنت المؤسسة محل الدراسة من قياس الأصول بدقة أكبر ومنحتها قيمة محاسبية جديدة (ارتفاع قيمة الأصول)، بما يعكس التغيرات في قيمة النقد عبر الوقت والظروف الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة. وبفضل ذلك، تحسنت قيمة ومنفعة المعلومات المحاسبية المصرح بها من خلال الميزانية، ما يجعلها ملائمة وموثوقة لاتخاذ قرارات ذات كفاءة وفعالية من قبل مختلف المستخدمين الداخليين والخارجيين.

خلاصة الفصل الثالث:

تناولنا في هذا الفصل الجانب التطبيقي لدراسة: أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس المحاسبي من خلال مقارنة بين النموذج المعتمد من طرف المؤسسة المتمثل في التقييم بالتكلفة التاريخية، والنموذج المقترح إعادة التقييم بالقيمة العادلة في مؤسسة الكاتمية للفلين، كما تم التطرق إلى أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي من خلال إعادة بناء ميزانية المالية للمؤسسة الكاتمية للفلين لسنة 2022 بالقيمة المعاد تقييمها للأصول عينة الدراسة.

حيث نلاحظ في هذه الدراسة أن المؤسسة تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية كأسلوب للقياس المحاسبي بدل القيمة العادلة مما انعكس سلبا على القوائم المالية بالمؤسسة، كما أن معظم أصول أهتكت محاسبيا إلا أن المؤسسة مازالت تستغلها، في حين أن القياس بالقيمة العادلة يوضح الوضع الحقيقي للمؤسسة، كما أن التقييم بالقيمة العادلة يمنح للأصول قيمة محاسبية صافية جديدة، يمكن من خلالها استخدام الأصول لفترة زمنية أخرى.

كما أن الإفصاح بالقيمة العادلة في القوائم المالية يزيل الغموض ويمنح الثقة للأطراف الخارجية خصوصا المستثمرين الراغبين في الاستثمار، من خلال إلمامهم بالوضع المالي للمؤسسة، حيث أن استخدام محاسبة القيمة العادلة يساعد متخذي القرار على صنع قرارات سليمة مبنية على معلومات دقيقة وذات جودة.



الخاتمة

تعددت بدائل القياس المحاسبي إلا أن الهدف الرئيسي لها هو تقييم عناصر القوائم المالية بدقة دون أخطاء أو تعقيد، فعلى المؤسسات اختيار البديل الأفضل الذي يوفر هذه المزايا دون غيره من البدائل حتى تمكن مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرارات الصائبة غير أن أغلب المؤسسات الجزائرية تعتمد في تقييم الأصول على مبدأ التكلفة التاريخية.

تم في هذه الدراسة مناقشة موضوع أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي، من خلال ثلاثة فصول، اثنان منها شكلا الجانب النظري للموضوع، في حين خصص الثالث للجانب التطبيقي، ولإسقاط ما تم دراسته في الجانب النظري على الجانب التطبيقي، لا بد من دراسة الحالة لمؤسسة اقتصادية جزائرية، وذلك من خلال اختيار مؤسسة الكاتمية للفيلين بجيجل، حيث تم تطبيق عملية إعادة التقييم بالقيمة العادلة كنموذج مقترح على عينة من أصول المؤسسة، وإعادة بناء الميزانية لسنة 2022 بعد إعادة التقييم لهذه المؤسسة.

وخلصت الدراسة إلى أن التقييم بالقيمة العادلة من أحسن طرق التقييم في الوقت الحالي نظرا للتغيرات التي تحدث في العالم، حيث يقدم نتائج واضحة ومطابقة للواقع المعاش، كما يتميز بالحيادية والشفافية ما يؤكد على أن المؤسسة التي تستخدم محاسبة القيمة العادلة لا تخفي شيئا، وبالتالي توفر الثقة للمستثمرين الراغبين بالاستثمار بها.

وعلى ضوء ما سبق، توصلنا إلى مجموعة من النتائج والاقتراحات سيتم عرض أهمها فيما يلي:

أ- النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية للموضوع تم التوصل إلى مجموعة من النتائج سوف يتم إبرازها في النقاط التالية:

- ✓ تعتبر القيمة العادلة أفضل بدائل للقياس المحاسبي، ما جعلها محل اهتمام معايير المحاسبة الدولية نظرا لأهميتها في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي بالمؤسسة.
- ✓ إن القياس المحاسبي هو التعبير الكمي والنقدي عن الأحداث الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة.
- ✓ تعتبر القوائم المالية الناتج النهائي للأحداث والعمليات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة، كما تتوقف القرارات المستندة إلى هذه القوائم على سلامة القياس المحاسبي.

- ✓ الإفصاح المحاسبي هو إعطاء مستخدمي القوائم المالية معلومات واضحة وغير مضللة تمكنهم من أخذ صورة صادقة وموثوقة عن الوضع المالي للمؤسسة.
- ✓ سلامة الإفصاح المحاسبي يسمح لمستخدمي القوائم المالية باتخاذ قرارات رشيدة.
- ✓ قياس الأصول والخصوم بالقيمة العادلة يحسن جودة القياس والإفصاح المحاسبي.
- ✓ تعتمد مؤسسة الكاتمية للفيلين في تقييم عناصر الميزانية على مبدأ التكلفة التاريخية.
- ✓ يشكل فارق التقييم عند إعادة التقييم بالقيمة العادلة فائض يتم دمجها في رأس مال المؤسسة، كما أن النتيجة الصافية لسنة 2022 لا تتغير عند إعادة التقييم بالقيمة العادلة للأصول عينة الدراسة.
- ✓ استخدام محاسبة القيمة العادلة يؤدي إلى إظهار قيم محاسبية صافية وجديدة للأصول المعاد تقييمها، تمكن من استخدامها لفترة زمنية أخرى، مما يرفع من قيمة الأصول، وهذا يعني أن محاسبة القيمة العادلة تعمل على تحسين دقة وجودة القياس المحاسبي، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- ✓ القياس المحاسبي باستخدام محاسبة القيمة العادلة يحسن من ملائمة القوائم المالية (الميزانية) لمختلف المستخدمين بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- ✓ استخدام محاسبة القيمة العادلة يمنح نتائج دقيقة وصادقة بعيدة عن التحيز، مما يزيد من درجة موثوقية القوائم المالية (الميزانية)، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.
- ✓ البيئة الجزائرية الحالية غير جاهزة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة كما تنص على ذلك معايير المحاسبة الدولية.

ب- الاقتراحات:

خلصت الدراسة إلى مجموعة من الاقتراحات أهمها:

- ✓ العمل على ترسيخ مفهوم القيمة العادلة وتفعيل نموذج القياس بها في البيئة الجزائرية.
- ✓ عند استخدام القيمة العادلة لتقييم ممتلكات المؤسسة يجب اللجوء إلى خبراء مختصين في التقييم، حتى تكون النتائج أكثر دقة.

- ✓ ضرورة إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة في نهاية كل سنة مالية بالقيمة العادلة، لأنها تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- ✓ ضرورة إصدار تشريعات قانونية وجبائية تنص على تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الوطنية، وتتكيف مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ القيام بدورات تكوينية للمهنيي حول محاسبة القيمة العادلة ، وتشجيع الطلبة على إجراء بحوث تتعلق بها.
- ✓ القيام بإجراء المزيد من الدراسات المستقبلية حول محاسبة القيمة العادلة.

ج- آفاق الدراسة:

من خلال ما تم التطرق له في هذه الدراسة وبناء على ما تم التوصل إليه من نتائج واقتراحات، نقترح مجموعة من المواضيع البحثية الجديرة بالدراسة تتمثل فيما يلي:

- تقنيات التقييم المتقدمة في محاسبة القيمة العادلة دراسة تحليلية للأدوات والطرق الحديثة.
- دور تطبيق محاسبة القيمة العادلة في إدارة المخاطر المالية.
- دور محاسبة القيمة العادلة في تحقيق الشفافية والمسؤولية الاجتماعية للشركات.
- تقييم الأصول اللاملموسة باستخدام محاسبة القيمة العادلة: دراسة حالة.



قائمة المراجع

❖ قائمة المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل السلوكي في محاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2009.
2. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، مصر، 2005.
3. أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر، 2008.
4. حسن عمر محمد وسعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية الدولية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، 2014.
5. حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2008.
6. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الرياء للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2009، ص 163.
7. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.
8. طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير العربية المتوافقة معها، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، 2008.
9. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، الجزء الثالث الأدوات المالية، دار الجامعية، مصر، 2006.
10. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة - شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، الجزء الثالث: المحاسبة عن الاستثمارات والمشتقات المالية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
11. طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، الجزء الثاني، الإسكندرية، 2008.
12. عمار بن عيشي، مشاكل القياس والإفصاح عن القضايا المحاسبية المعاصرة، دار أسامة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2019.
13. فارس جميل الصوفي، المعايير المحاسبية الدولية والأداء المالي لشركات الصناعة المساهمة العامة، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2012.
14. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2004.
15. لعبيي البوعلي ووليد ناجي الحياي، محاسبة الموارد البشرية، مركز الكتاب الأكاديمي، ط1، عمان، الأردن، 2015.
16. ناصر الدين عبد اللطيف، القياس والإفصاح المحاسبي عن مخاطر في البنوك الإسلامية، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2015.

17. يحي قللي ومحمد صالح هاشم، مبادئ المحاسبة المالية، ايتراك للنشر والتوزيع، ط1، مصر، 2004.

ثانيا: المجلات

1. إبراهيم عبد موسى السعيري وزيد عائد مردان، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 8، العدد 25، 2012.
2. أحمد أمر ستي و رشيد يوسف، دور القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد 5، العدد 2، 2022، ص544. رفيق يوسف وحنان دريد، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة الأرباح -دراسة حالة: المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر، Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale، المجلد 15، العدد 1، 2021.
3. أحمد صالح سباع وآخرون، دور محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي في تحقيق جودة المعلومة المالية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، العدد 02، جامعة الوادي، 2018.
4. إكرام حفصاوي ونعمان محصول، أثر تطبيق القيمة العادلة لإعداد التقارير المالية على مخرجات النظام المحاسبي المالي - دراسة آراء مجموعة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين -، مجلة الاقتصاد وإدارة الأعمال، المجلد 6، العدد 1، 2022.
5. بلعور سليمان و بن اودينة بوحفص، صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 02، 2017.
6. بن ثابت علال ولعروس لخضر، إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة لتحسين المعلومات المالية في البيئة الجزائرية -دراسة تحليلية-، مجلة الدفاتر الاقتصادية، المجلد 10، العدد 02، جامعة الأغواط، 2019.
7. ثاني عبد المؤمن وبوعيشاوي يوسف، متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، العدد 1، 2019.
8. جعلالي وليد وزين يونس، أهمية تقييم النشيطات باستخدام القيمة العادلة في الجزائر -دراسة عينة من الأكاديميين ومهنيي المحاسبة-، مجلة الاقتصاد المال والأعمال، المجلد 6، العدد 2، 2022.
9. جمانة حنظل التميمي وعليه صالح ناصر، أهمية القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة- دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية-، جامعة البصرة، مجلة القاديسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 2، 2015.
10. خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 7، 2017.
11. خولة حموش ونديا ناصر وزميت فؤاد، محاسبة القيمة العادلة وتأثيرها على المؤشرات المالية، مجلة المحاسبة والتدقيق والمالية، المجلد 2، العدد 1، 2020.
12. رضا بوعزيز وكمال بن موسى، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 7، العدد 1، 2022.
13. سبتي إسماعيل، محاسبية القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة في ظل مخاطر الأزمة المالية، مجلة الرسالة للدراسات والبحوث الإنسانية، المجلد 7، العدد 3، 2022.

14. سحنون أسامة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي في ظل تولي المجلس مهمة الترميم المحاسبي، مجلة التحليل والاستشراف الاقتصادي، المجلد 3، العدد 1، 2022.
15. سعاد ضمضة، أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة ودوره في تحقيق جودة القوائم المالية (الصف الثاني من scf التثبيبات)، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 8، العدد 4، جامعة أحمد دراية أدرار، 2020.
16. سليمان عبد الحكيم، تشخيص واقع الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مجمع صيدال 2019-، مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية، المجلد 3، العدد 2، 2020.
17. سيد محمد، آليات الحد من مخاطر الإفصاح الإلكتروني في بيئة الأعمال الجزائرية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 8، العدد 1، 2022.
18. صبرينة بنعروج وسفيان بن بلقاسم، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية، Revue des Réformes Economiques et En Economie Mondiale، المجلد 13، العدد 2، 2019.
19. صديق مسعود وصديقي فؤاد، محددات الإفصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 2، 2016.
20. عبد الله سايب وبلخير بكاري، أثر محاسبة القيمة العادلة على عائد السهم: دراسة تطبيقية على الأصول المالية لعينة من البنوك التجارية في الجزائر خلال الفترة 2010-2017، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 6، العدد 02، 2022.
21. على محمود مصطفى خليل ومنى مغربي محمد إبراهيم، تقييم مدى ملائمة معلومات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة طبقا لمعيار التقرير المالي رقم (13) في ضوء قواعد حوكمة الشركات، مجلة التجارة والتمويل، المجلد 33، العدد 03، 2013.
22. علي بوزيتو آخرون، عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 06، المجلد 2، 2019.
23. قريشي كنزة، توجه النظام المحاسبي المالي نحو القيمة العادلة : بين متطلبات القياس وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 19، العدد 1، جامعة سطيف 1، 2019.
24. قوادري عبلة، دراسة مقارنة بين بدلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة -دراسة استقصائية-، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 14، 2018.
25. قوادري محمد، إشكالية تدقيق التقديرات المحاسبية باستخدام القيمة العادلة -دراسة حالة بيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 6، العدد 2، جامعة الجلفة، 2020.
26. محمد العيد عامرة، معوقات الإفصاح المحاسبي للمعلومات المتضمنة بالقوائم المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية في ظل البيئة الجزائرية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 6، العدد 1، 2020.
27. محمد زرقون وفارس بن بدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة ميدانية لفتنتين : فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين-، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 4، 2016.

28. محمد كويسي، تطبيق القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية: بين الضرورة والعوائق-دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين من الشرق الجزائري-، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 3، العدد 01، 2017.
29. هشام شلغام ومحمد زرقون، دراسة مدى ملائمة العوامل المؤسسية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية-دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية والمالية وعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين-، المجلة الجزائرية لدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 7، العدد 1، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2021.
30. هوارى معراج وحديدي ادم، دور القياس والإفصاح بالقيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية للجزائر- بالإشارة إلى البنوك التجارية الجزائرية-، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية-، العدد 18، المجلد 01، 2007.

ثالثا: الرسائل الجامعية:

1. إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية- دراسة تطبيقية وميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية-، دراسة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان، 2017.
2. إسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة-دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص بنوك ومالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016.
3. أنيس هزلة، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية- دراسة لعينة من الأكاديميين والمهنيين في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، 2022.
4. حمدي فلة، تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة الكوابل-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، 2017.
5. روان مازن الضلاعيناالجوزانة، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تحسين الأداء المالي-دراسة ميدانية على شركات التأمين الأردنية، رسالة مستكملة لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2014.
6. سيدي محمد ولد عباد، أثر الإفصاح المحاسبي من خلال اعتماد مبدأ القيمة العادلة على مردودية وفاعلية البنوك الإسلامية في موريتانيا، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في المحاسبة والتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2018.

7. طيب أسامة، أثار تعدد بدائل القياس المحاسبي على عملية الإفصاح وتقييم في مؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2019.
8. عبد السلام بلبالي، أثر تطبيق القيمة العادلة على تقييم الأصول المالية، أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه L.M.D، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع علوم اقتصادية، تخصص نقود ومالية، جامعة احمد دراية، أدرار، 2019.
9. علاء بوقفة، صعوبات القياس المحاسبي الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر- دراسة تحليلية استشرافية على ضوء التجارب الدولية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم، فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2019.
10. قوادري عبلة، أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية -دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهني المحاسبة في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة وتدقيق، 2018.
11. محمد الساسي بالنور، القيمة العادلة وتطبيقاتها في المصارف الإسلامية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، محاسبة وتدقيق، جامعة سطيف 1، 2018.
12. نور الهدى حداد، محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية-دراسة نظرية وتطبيقية-، تخصص مالية ومحاسبة وتدقيق، جامعة سطيف 1، 2015.
13. وليد محمادي، آليات القياس والإفصاح للمحاسبة البيئية في ظل ضوابط التنمية المستدامة- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بعين الكبيرة SCAEK ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في إطار مدرسة دكتوراه للعلوم الاقتصادية والعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية لتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2012.

رابعاً: الملتقيات

1. فلة حمدي ونجلاء نوبلي، استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ الحوكمة، مداخلة مقدمة ضمن لأشغال الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، المنعقد يومي 6 و 7 ماي 2012، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.

خامساً: المطبوعات الجامعية

1. دغميم راوية، محاضرات في معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة يحي فارس بالمدينة، 2022.

2. محمد بوسماحة، مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبية، جامعة طاهري محمد، بشار، 2020.

سادسا: المقابلات

1. مقابلة مع السيد فخر الدين كيموش مدير المالية والمحاسبة بالمؤسسة الكاتمية للفلين.

❖ قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

1. sans Auteur, **Les normes comptables Internationales IAS/ IFRS**, collection gestion, page Bleues internationale.
2. Stéphan Brun, **IAS/ IFRS: Les normes internationales d'information financière**, Gualino éditeur, paris, 2006.

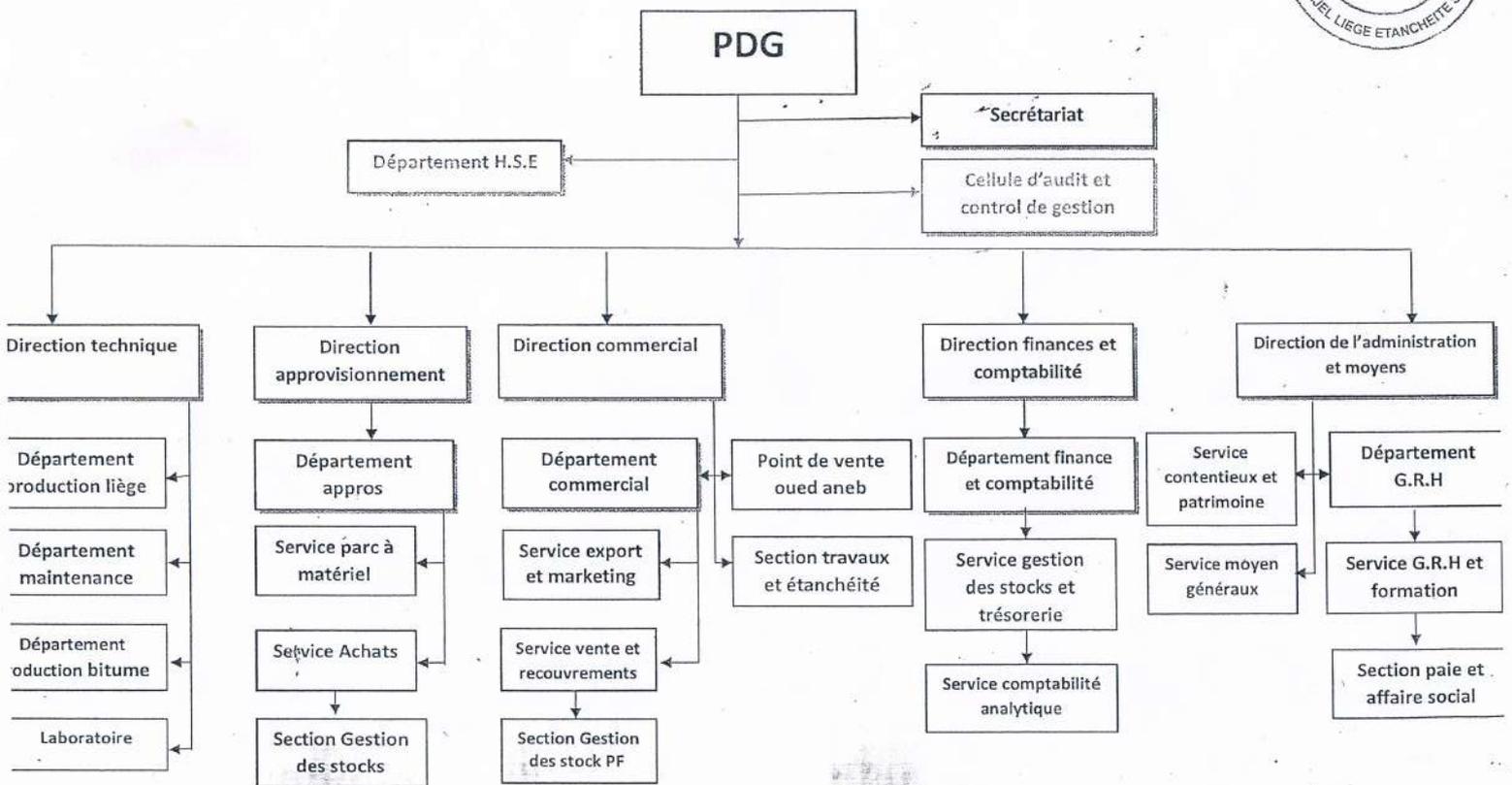


الملاحق

الملحق رقم (01)

ORGANIGRAMME DE L'ENTREPRISE

Résolution du conseil d'administration n° 04 du 09 / 06 / 2018 résolution n°09





الملحق رقم (06)

FICHIER DES INVESTISSEMENTS AU 31/12/2022

Code Invest	NBR	DESIGNATION	DATE D'ACQUIS	VALEUR D'ACQUISITION	AMORTISSEMENTS				TAUX D'AMORT	VALEUR NETTE COMPTABLE
					ANTERIEURS	EXERCICE	REPRISE	CUMUL		
218130/11/0570	1	ONDULEUR APC BACK-UPS 500 V	11/12/11	5 500,00	5 500,00			5 500,00		0,00
218130/11/0571	1	IMPRIMANTE CANON LASER LPB 6000	23/04/12	8 500,00	8 500,00	0,00		8 500,00	33,33%	0,00
218130/12/0572	1	IMPRIMANTE CANON LASER LPB 6000	23/04/12	8 500,00	8 500,00	0,00		8 500,00	33,33%	0,00
218130/12/0573	1	ONDULEUR APC BACK-UPS 500 V	23/04/12	4 900,00	4 900,00	0,00		4 900,00	33,33%	0,00
218130/12/0574	1	MICRO-ORDINATEUR DELL DUEL 5800 3,2	23/04/12	46 500,00	46 500,00	0,00		46 500,00	33,33%	0,00
218130/12/0580	1	APPAREIL PHOTO NUM 16 SONY	22/10/12	22 900,00	22 900,00	0,00		22 900,00	33,33%	0,00
218130/13/0591	1	MICRO-ORDINATEUR DE MARQUE HP	27/03/13	42 200,00	42 200,00			42 200,00	33,33%	0,00
218130/13/0592	1	IMPRIMANTE CANON LASER LPB 6000	27/03/13	8 500,00	8 500,00			8 500,00	33,33%	0,00
218130/13/0593	1	ONDULEUR APC 500	27/03/13	4 900,00	4 900,00			4 900,00	33,33%	0,00
218130/13/0601	1	MICRO-ORDINATEUR DE MARQUE HP	12/06/13	44 600,00	44 600,00			44 600,00	33,33%	0,00
218130/13/0602	1	IMPRIMANTE CANON LASER LPB 6000	12/06/13	8 600,00	8 600,00			8 600,00	33,33%	0,00
218130/13/0603	1	ONDULEUR APC 700	12/06/13	5 600,00	5 600,00			5 600,00	33,33%	0,00
218130/13/0625	1	MICRO-ORDINATEUR HP Pro 3330	10/12/13	44 900,00	44 900,00			44 900,00	33,33%	0,00
218130/13/0626	1	IMPRIMANTE CANON LASER LPB 6020 B	10/12/13	8 900,00	8 900,00			8 900,00	33,33%	0,00
218130/13/0627	1	ONDULEUR APC 500	10/12/13	6 500,00	6 500,00			6 500,00	33,33%	0,00
218130/14/0637	1	MICRO-ORDINATEUR MARQUE HP-Pro 3330	26/01/14	43 900,00	43 900,00	0,00		43 900,00	33,33%	0,00
218130/14/0646	1	UNITE CENTRALE MARQUE HP-Pro 3330	30/06/14	39 500,00	39 500,00	0,00		39 500,00	33,33%	0,00
218130/15/0679	1	UNITE CENTRALE HP 6300 I3 -3240	08/10/15	41 025,64	41 025,64	0,00		41 025,64	33,33%	0,00
218130/17/0693	1	PHOTOCOPIEUR MITA FS 2030	08/01/17	29 411,76	29 411,76	0,00		29 411,76	33,33%	0,00
218130/17/0694	1	MI ORDINATEUR HP 280 G2 I3 ECRAN 18,5	18/01/17	50 000,00	50 000,00	0,00		50 000,00	33,33%	0,00
218130/17/0696	1	MI ORDINATEUR HP 280 G2 I3	05/04/17	41 596,64	41 596,64	0,00		41 596,64	33,33%	0,00
218130/17/0697	1	MI ORDINATEUR HP 280 G2 I3	05/04/17	41 596,64	41 596,64	0,00		41 596,64	33,33%	0,00
218130/17/0702	1	MI ORDINATEUR HP 280 G2 I3	10/07/17	41 596,64	41 596,64	0,00		41 596,64	33,33%	0,00
218132/14/0638	1	IMPRIMANTE CANON LASER LPB 6020B	26/01/14	8 900,00	8 900,00		0,00	8 900,00		0,00
218132/14/0639	1	ONDULEUR APC	26/01/14	6 500,00	6 500,00		0,00	6 500,00		0,00
218132/16/0701	1	ONDULEUR SCOM 650 VA	27/12/16	4 273,50	4 273,50	0,00	0,00	4 273,50	100%	0,00
218132/16/0702	1	ONDULEUR SCOM 650 VA	27/12/16	4 273,50	4 273,50	0,00	0,00	4 273,50	100%	0,00
218132/17/0695	1	ONDULEUR SCOM 650 VA	08/02/17	4 200,00	4 200,00	0,00		4 200,00	100%	0,00
218132/17/0698	1	ONDULEUR SCOM 650 VA	05/04/17	4 200,00	4 200,00	0,00		4 200,00	100%	0,00
218132/17/0699	1	ONDULEUR SCOM 650 VA	05/04/17	4 200,00	4 200,00	0,00		4 200,00	100%	0,00
218132/17/0700	1	ECRAN HP 18,5 LED	05/04/17	8 403,36	8 403,36	0,00		8 403,36	100%	0,00
218132/17/0701	1	ECRAN HP 18,5 LED	05/04/17	8 403,36	8 403,36	0,00		8 403,36	100%	0,00
218132/17/0703	1	ONDULEUR SCOM 650 VA	02/07/17	4 200,00	4 200,00	0,00		4 200,00	100%	0,00
218132/17/0704	1	ECRAN HP 18,5 LED	10/07/17	8 403,36	8 403,36	0,00		8 403,36	100%	0,00
218130/20/0722	1	MICRO PORTABLE LENEVO 13/4GO/1TO	21/07/20	61 008,40	28 806,64	20 334,10		49 140,74	33,33%	11 867,66
218130/22/0740	1	PHOTOCOPIEUR CANON IR 2206-FORMAT A3/A4	19/04/22	102 521,01		22 780,17		22 780,17	33,33%	79 740,84
		S/TOTAL 218130		829 613,81	694 891,04	43 114,27	0,00	738 005,31		91 608,50
		TOTAL 218130		2 119 118,15	1 984 395,38	43 114,27	0,00	2 027 509,65		91 608,50



الملحق رقم (03)

FICHIER DES INVESTISSEMENTS AU 31/12/2022



218120		Matériel de bureau		DATE D'ACQUIS	VALEUR D'ACQUISITION	AMORTISSEMENTS				TAUX D'AMORT	VALEUR NETTE COMPTABLE
Code Invest	NBR	DESIGNATION	ANTERIEURS			EXERCICE	REPRISE	CUMUL			
					500,00	500,00	0,00		500,00		0,00
218120/02/0296	1	CALCULATRICE 12 CHIFFRES		04/03/02	500,00	500,00	0,00		500,00		0,00
218120/02/0298	1	CALCULATRICE CASIO 12 CHIFFRES		28/03/02	1 200,00	1 200,00	0,00		1 200,00		0,00
218120/02/0300	1	CALCULATRICE 12 CH		30/04/02	307,69	307,69	0,00		307,69		0,00
218120/02/0303	1	CALCULATRICE CITIZEN		06/10/02	3 589,74	3 589,74	0,00		3 589,74		0,00
218120/02/0304	1	CALCULATRICE PORPO		06/10/02	247,86	247,86	0,00		247,86		0,00
218120/01/0315	1	RELIEUSE MM AVEC 1 BRAS		24/09/03	7 264,96	7 264,96	0,00		7 264,96		0,00
218120/04/0325	1	FAX OLYMPIA		30/06/04	18 376,07	18 376,07	0,00		18 376,07		0,00
218120/04/0326	1	CLIMATISEUR MONOBLOC 7000BTU		21/07/04	19 000,00	19 000,00	0,00		19 000,00		0,00
218120/04/0327	1	CLIMATISEUR MONOBLOC 7000BTU		21/07/04	19 000,00	19 000,00	0,00		19 000,00		0,00
218120/04/0328	1	CLIMATISEUR MONOBLOC 7000BTU		21/07/04	19 000,00	19 000,00	0,00		23 500,00	10%	0,00
218120/05/0344	1	CLIMATISEUR MONOBLOC CARRERA		26/07/05	23 500,00	23 500,00	0,00		19 000,00		0,00
218120/06/0411	1	CLIMATISEUR COBRA 9000 BTU		15/07/06	19 000,00	19 000,00	0,00		19 000,00		0,00
218120/06/0412	1	CLIMATISEUR COBRA 9000 BTU		22/07/06	19 000,00	19 000,00	0,00		29 500,00		0,00
218120/07/0441	1	CLIMATISEUR SPLIT 12000 SAM		08/07/07	29 500,00	29 500,00	0,00		37 863,25		0,00
218120/07/0450	1	COMPTUSE DE BILLET		06/12/07	37 863,25	37 863,25	0,00		32 500,00		0,00
218120/08/0483	1	CLIMATISEUR		30/07/08	32 500,00	32 500,00	0,00		200 000,00		0,00
218120/09/0499	1	POINTEUSE SOYAL AR 821 EF		14/03/09	200 000,00	200 000,00	0,00		31 500,00		0,00
218120/09/0509	1	CLIMATISEUR BEKO 12000 BTU		10/06/09	31 500,00	31 500,00	0,00		36 900,00	20%	0,00
218120/10/0544	1	CLIMATISEUR CARRERA 12000 BTU		21/07/10	36 900,00	36 900,00	0,00		42 000,00	20%	0,00
218120/10/0545	1	CLIMATISEUR CRISTOR 9000BTU		22/09/10	42 000,00	42 000,00	0,00		7 125,00	10%	15 375,00
218120/13/0611	1	PRESSE A CAFE ELECTRIQUE MAGINIX		22/10/13	22 500,00	7 125,00	0,00		3 076,92	100%	0,00
218120/16/0700	1	CAFETIERE ELECTRIQUE CONDOR MC150		07/12/16	3 076,92	3 076,92	0,00		15 500,00	100%	0,00
218120/18/0709	1	FAX PANASONIC FTX-988FX		04/02/18	15 500,00	15 500,00	0,00		54 300,13	33,33%	30 699,87
218120/21/0728	1	POINTEUSE		31/01/2021	85 000,00	25 969,63	28 330,50		9 562,50	12,50%	41 437,50
218120/21/0729	1	CLIMATISEUR CARRERA 9000M		12/07/2021	51 000,00	3 187,50	6 375,00		5 250,00	12,50%	78 750,00
218120/22/0741	1	CLIMATISEUR GEANT 12000 BTU		15/07/2022	84 000,00		5 250,00		0,00		166 262,37
		S/TOTAL 218120			821 326,49	615 108,62	39 955,50	0,00	655 064,12		166 262,37
		TOTAL 218120			1 202 973,37	996 755,50	39 955,50	0,00	1 036 711,00		166 262,37

الملحق رقم (04)

مع ايجيل الكاتمية للفلين ش ذ ا

جدول اصول إلى غاية 31 ديسمبر 2022

ن-1 (2021) الإجمالي	ن (2022) الإجمالي	ن (2022) اهتلاكات - ارصدة	ن (2022) الخام	الأصول المالية
				الأصول المتنبه (غير الجارية)
				فارق الشراء (ou goodwill)
139 393,75	226 336,50	134 663,50	361 000,00	التنبيات المعنوية
				التنبيات العينية-
973 551 250,00	973 551 250,00	0,00	973 551 250,00	الأراضي
27 928 047,71	27 288 447,11	152 759 274,04	180 047 721,15	البناءات
10 834 860,21	8 390 228,76	182 279 847,15	190 670 075,91	التنبيات العينية الأخرى
				إهلاك التنبيات العينية الأخرى
				التنبيات الجارية إنجازها
				التنبيات المالية
				السندات الموضوعه موضع المعادله - المؤسسات المشاركة
100 000,00	100 000,00	0,00	100 000,00	المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنه الملحقه
				السندات الأخرى المثبته
6 000,00	6 000,00	0,00	6 000,00	القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية
3 746 399,96	3 099 799,58	0,00	3 099 799,58	الضرائب المؤجله على الأصول
				حسابات الإرتباط
1 016 305 951,63	1 012 662 061,95	335 173 784,69	1 347 835 846,64	مجموع الأصول غير الجارية
				الأصول الجارية
48 884 602,68	42 416 223,77	4 042 275,50	46 458 499,27	المخزونات و المنتجات قيد الصنع
				الحسابات الدائنه - الإستخدامات المماثله
121 156 903,91	134 197 815,65	31 772 702,61	165 970 518,26	الزبائن
3 527 673,41	4 088 359,38	288 376,00	4 376 735,38	المدينون الآخرون
1 697 295,08	1 331 581,82	0,00	1 331 581,82	الضرائب
				الأصول الأخرى الجارية
				الموجودات و ما يملكها
				توطيعات و أصول مالية جارية
58 697 569,73	28 869 264,11	0,00	28 869 264,11	أموال الخزينة
233 964 044,81	210 903 244,73	36 103 354,11	247 006 598,84	مجموع الأصول الجارية
1 250 269 996,44	1 223 565 306,68	371 277 138,80	1 594 842 445,48	المجموع العام للأصول



الملحق رقم (05)

معاجيل الكاتمية للفيلين ش ذ أ

جدول 1 خصوم إلى غاية 31 ديسمبر 2022

ن-1 (2021)	ن (2022)	خصوم
		رؤوس الاموال الخاصة
		رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)
351 175 000,00	351 175 000,00	رأس المال غير المطلوب
14 822 876,04	14 822 876,04	العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة)
748 903 437,00	748 903 437,00	فارق إعادة التقييم
		فارق المعادلة
11 950 607,08	8 826 250,70	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)
-197 784 187,93	-185 833 580,85	رؤوس الاموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد
		حصة الشركة المدمجة
		حصة ذوي الاقلية
929 067 732,19	937 893 982,89	المجموع I
		الخصوم غير الجارية
76 434 170,23	48 386 905,43	القروض و الديون المالية
		الضرائب (الموجلة و المرصود لها)
		الديون الأخرى غير الجارية
11 156 515,95	10 457 152,08	الموونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا
87 590 686,18	58 844 057,51	مجموع الخصوم غير الجارية II
		الخصوم الجارية
189 195 258,93	179 796 297,66	الموردون و الحسابات الملحقة
28 142 840,20	34 536 947,81	الضرائب
16 020 075,19	12 071 539,41	الديون الأخرى
253 403,75	422 481,40	خزينة الخصوم
233 611 578,07	226 827 266,28	مجموع الخصوم الجارية III
1 250 269 996,44	1 223 565 306,68	المجموع العام للخصوم



ملخص الدراسة

تعتبر محاسبة القيمة العادلة أفضل بدائل القياس المحاسبي في الوقت الحالي، لما توفره من مميزات تساعد مستخدمي المعلومات المالية من اتخاذ القرارات، حيث سعت هذه الدراسة إلى دراسة أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في مؤسسة الكاتمية للفلين بولاية جيجل، ومن أجل معرفة هذه الأهمية اشتملت الدراسة على جانب نظري وآخر تطبيقي، حيث تم الاعتماد على المنهجين الوصفي والتحليلي مع استخدام مجموعة من الأدوات أهمها أدوات مرتبطة بالجانب النظري كالكتب والمجلات والدراسات السابقة، أما بالنسبة للشق الميداني، استندت الدراسة على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

وقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: استخدام محاسبة القيمة العادلة يحسن جودة القياس المحاسبي، من خلال إظهار قيم محاسبية صافية جديدة للأصول المعاد تقييمها، تمكن من استخدامها لفترة زمنية أخرى، مما يرفع من قيمة الأصول، كما أنها تؤثر بشكل إيجابي على ملائمة معلومات القوائم المالية وموثوقيتها، بما يمكن من الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات صحيحة وفعالة. وقد حاولت الدراسة تقديم جملة من الاقتراحات أهمها: العمل على ترسيخ مفهوم القيمة العادلة وتفعيل نموذج القياس بها في البيئة الجزائرية، مع ضرورة إصدار تشريعات قانونية وجبائية تنص على تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الوطنية، وتنكيف مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى القيام بدورات تكوينية للمهنيين حول محاسبة القيمة العادلة، وتشجيع الطلبة على إجراء بحوث تتعلق بها.

الكلمات المفتاحية: محاسبة القيمة العادلة، جودة القياس والإفصاح المحاسبي، مبدأ التكلفة

التاريخية، معايير المحاسبة الدولية، القوائم المالية.

Summary

Fair value accounting is widely recognized as the optimal approach to accounting measurement in the present era due to its inherent advantages that assist users of financial information in making informed decisions. Given its significance, the study encompassed both theoretical and applied aspects, employing descriptive and analytical approaches along with various tools. The theoretical part drew upon reputable sources, including books, journals, and previous studies, while the practical aspect relied on documents provided by the enterprise.

This study yielded several notable findings. Firstly, the use of fair value accounting enhances the quality of accounting measurement by presenting updated net accounting values for revalued assets. This facilitates their continued utilization over subsequent periods, thereby increasing their overall value. Moreover, fair value accounting positively impacts the adequacy and reliability of financial statement information, enabling it to serve as a trustworthy basis for making accurate and effective decisions.

The study proposes several recommendations. Foremost among these is the promotion and adoption of the fair value concept within the Algerian context, accompanied by the implementation of legal and fiscal regulations mandating the application of fair value accounting in national enterprises. Additionally, efforts should be directed towards aligning with international accounting standards and conducting training programs for professionals to enhance their understanding and proficiency in fair value accounting. Finally, it is important to encourage students to engage in research related to this field.

Keywords: Fair Value Accounting, Measurement and Accounting Disclosure Quality, Historical Cost Principle, International Accounting Standards, Financial Statements.

Résumé :

La comptabilité à la juste valeur est largement reconnue comme l'approche optimale de la mesure comptable à l'heure actuelle en raison de ses avantages inhérents qui aident les utilisateurs de l'information financière à prendre des décisions éclairées. Étant donné son importance, l'étude a englobé à la fois des aspects théoriques et pratiques, en utilisant des approches descriptives et analytiques ainsi que divers outils. La partie théorique s'est appuyée sur des sources, telles que des livres, des revues et des études précédentes, tandis que l'aspect pratique reposait sur des documents fournis par l'entreprise.

Cette étude approfondie a abouti à plusieurs constatations remarquables. Tout d'abord, l'utilisation de la comptabilité à la juste valeur améliore la qualité de la mesure comptable en présentant des valeurs comptables nettes mises à jour pour les actifs réévalués. Cela facilite leur utilisation continue sur des périodes ultérieures, ce qui augmente leur valeur globale. De plus, la comptabilité à la juste valeur a un impact positif sur l'adéquation et la fiabilité des informations figurant dans les états financiers, lui permettant de servir de base fiable pour prendre des décisions précises et efficaces.

De plus, l'étude propose plusieurs recommandations. Tout d'abord, il convient de promouvoir et d'adopter le concept de la juste valeur dans le contexte algérien, accompagné de la mise en œuvre de réglementations légales et fiscales exigeant l'application de la comptabilité à la juste valeur dans les entreprises nationales. De plus, des efforts devraient être déployés pour se conformer aux normes comptables internationales et pour mettre en place des programmes de formation destinés aux professionnels afin d'améliorer leur compréhension et leur maîtrise de la comptabilité à la juste valeur. Enfin, il est important d'encourager les étudiants à s'engager dans des recherches liées à ce domaine.

Mots-clés : Comptabilité à la juste valeur, Qualité de la mesure et de la divulgation comptables, Principe du coût historique, Normes comptables internationales, États financiers.