الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

العنـــوان

واقع القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

– دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة –

مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالبتين:

- دكار أمينة
- شين زكية

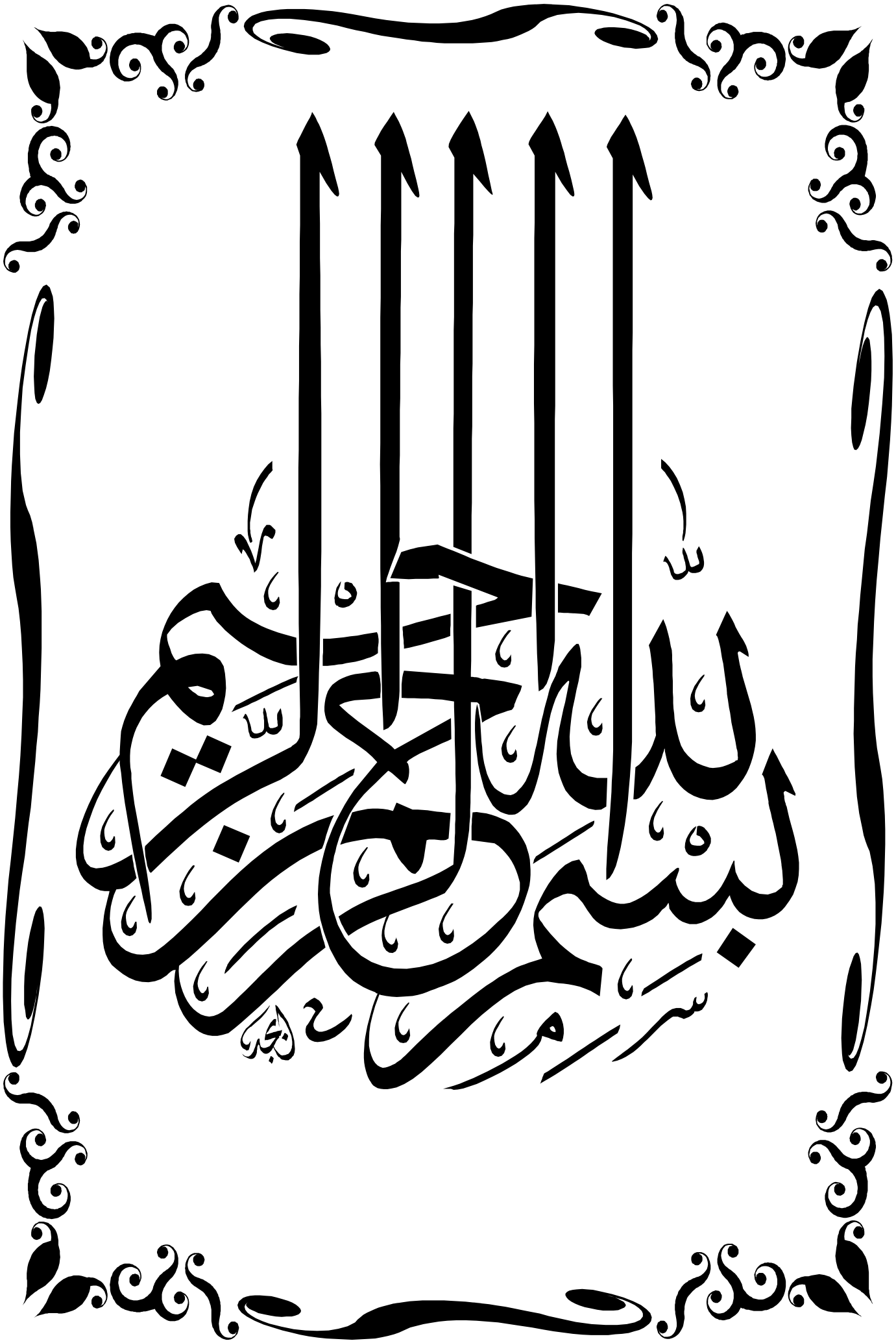
تحت إشراف الأستاذ:

- سعـــادة اليـــمين

أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ محي الدين سمير	جامعة جيجل	رئيسا
الأستاذ اليمين سعادة	جامعة جيجل	مشرفا ومقررا
الأستاذة حاجي فهيمة	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية 2016/2015


بسم الله الرحمن الرحيم

دعاء

اللهم إذا أعطيتنا نجاحا فلا تفقدنا تواضعنا

وإذا أعطيتنا تواضعا فلا تفقدنا اعتزا زنا بكرامتنا واجعلنا من الذين إذا أعطوا شكروا وإذا أوذوا صبروا

وإذا أذنبوا استغفروا

اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا نجحنا ولا باليأس إذا فشلنا

وذكرنا دائما بأن الفشل طريق النجاح فأعنا

يا رب إنا نتوكل عليك

اللهم علمنا أن التسامح هو أكبر مراتب القوة

وأن حب الانتقام هو أول مراتب الضعف

اللهم إذا أسأنا إلى الناس أعطنا شجاعة الاعتذار

وإذا أساء إلينا الناس أعطنا شجاعة العفو.

آمين يا رب العالمين

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله تعالى الذي منحنا العلم والصبر على إتمام هذه المذكرة

والصلاة والسلام على أشرف خلق الله سيدنا محمد

صلى الله عليه وسلم وعلى أله وصحبه ومن اتبعه

بإحسان إلى يوم الدين وبعد:

نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ المشرف **سعادة اليمين** الذي لم يبخل علينا بتوجهاته ونصائحه القيمة والتي كانت أكثر من مفيدة لنا لإنجاز

هذه المذكرة طيلة مدة الدراسة

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير لكل من ساهم وقدم المساعدة والمشورة لإتمام هذه

المذكرة وأخص بالذكر الأساتذ: **عمران بوالريب،**

كما نتقدم بالامتنان والعرفان للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة

على تفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة ممثلة بـ:

الأستاذ والأستاذ

إلى كل هؤلاء نقول لهم شكرا جزيلا لكم على ماقدمتموه لنا من مساعدات

وتحية طيبة، فجزى الله تعالى عنا الجميع خير الجزاء وجعل ذلك

في ميزان حسناتهم يوم القيامة.

إهداء

إلى من أوصى بهما الله ورسوله وجعل رضاهما من رضاه وطاعتهما من طاعته

إلى أعز وأقرب الناس إلى قلبي وأغلى ما أملك في هذا الوجود

أمي وأبي حفظهما الله وأطال عمرهما

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء كل باسمه

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى صديقتي الغالية "هالة"

إلى كل صديقاتي وزميلاتي أينما كانوا وإلى كل من ساهم في إنجاز هذه المذكرة

إلى كل هؤلاء أهدي هذه المذكرة

و الله الموفق.

"أمينة "

إهـــداء

إلى معنى الحب و الحنان و التفاني...

إلى بسمة الحياة و سر الوجود..... إلى من كان دعاءها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي

إلى أغلى الحبايب... أمي الحبيبة

إلى من أحمل إسمه بكل إفتخار...

أرجو من الله أن يمد في عمرك.....والدي العزيز...

وأخواتي إخوتي

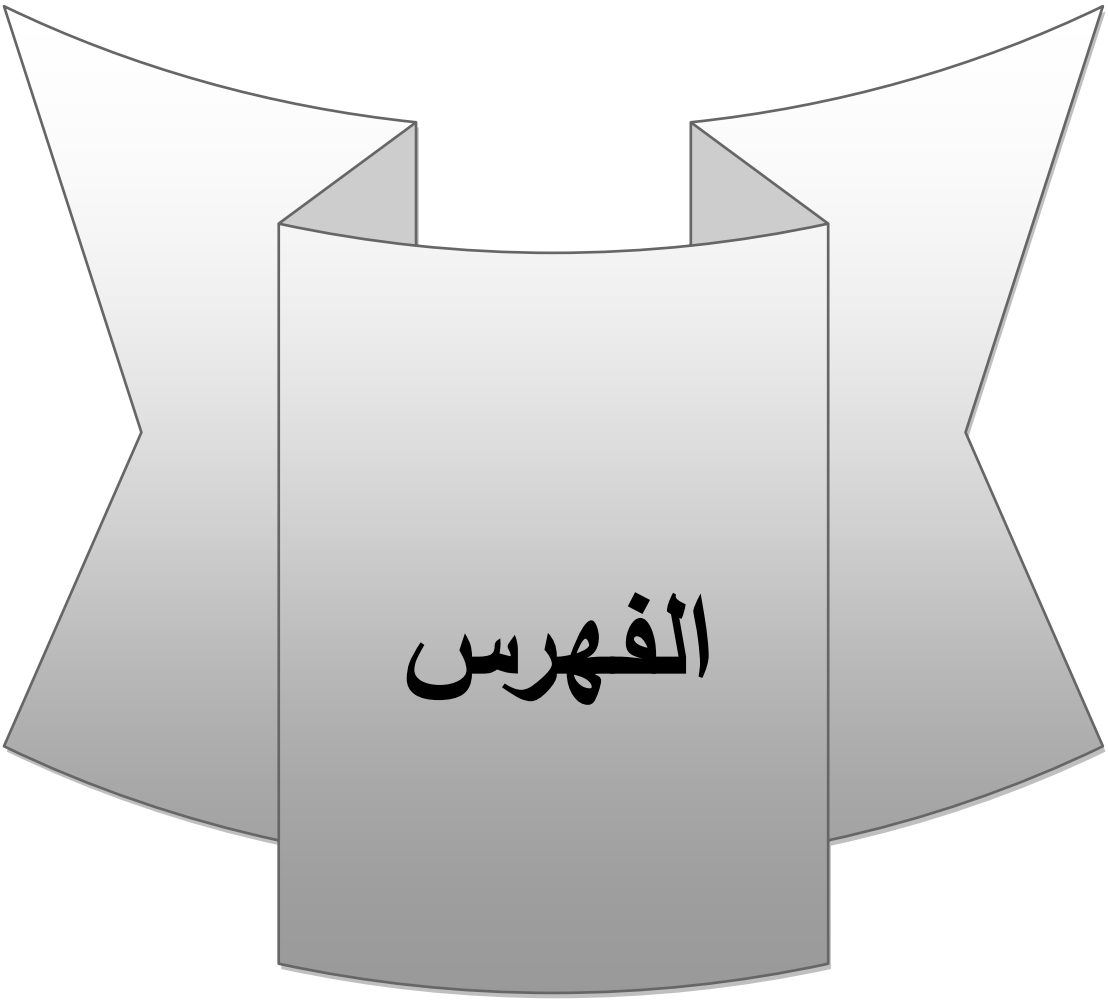
إلى جميع أفراد أسرتي الكبيرة

إلى صديقات الدرب اللتان شاركوني أفراحي وأحزاني

إلى كل من ذكرهم قلبي و نسيهم قلمي...

إلى كل هؤلاء أهدي هذا الجهد المتواضع

" زكية "


الفهرس

الفهـــــــــرس

الموضوع	رقم الصفحة
دعاء	I
شكر وتقدير	II
إهداء	III، IV
الفهرس	V
قائمة الجداول	VIII
قائمة الأشكال	XI
المقدمة	أ، ب، ت
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي	
تمهيد	2
المبحث الأول : عموميات حول القياس المحاسبي	3
المطلب الأول : مفهوم القياس المحاسبي	3
المطلب الثاني : آليات ومحددات القياس المحاسبي	5
المطلب الثالث : أنواع القياس المحاسبي	7
المطلب الرابع : معايير القياس المحاسبي وأركانه	8
المبحث الثاني : الإطار العملي للقياس المحاسبي	11
المطلب الأول : خطوات القياس المحاسبي	11
المطلب الثاني : أساليب القياس المحاسبي	13
المطلب الثالث : قيود القياس المحاسبي	15
المطلب الرابع : مشاكل القياس المحاسبي	18
المبحث الثالث : طرق القياس المحاسبي	20
المطلب الأول : طريقة التكلفة التاريخية	21
المطلب الثاني : طريقة التكلفة التاريخية المعدلة	22
المطلب الثالث : طريقة القيم الجارية	23
المطلب الرابع : طريقة القيمة العادلة	26
المبحث الرابع : قياس القوائم المالية	28
المطلب الأول : قياس قائمة المركز المالي	29

المطلب الثاني : قياس النتيجة	32
المطلب الثالث : قياس قائمة تدفقات الخزينة	34
المطلب الرابع : قياس عناصر قائمة تغير الأموال الخاصة	39
خلاصة	40
الفصل الثاني : القيمة العادلة	
تمهيد	42
المبحث الأول : عموميات حول القيمة العادلة	43
المطلب الأول : التكلفة التاريخية ومبررات التوجه نحو القيمة العادلة	43
المطلب الثاني : مقومات وشروط ومداخيل القيمة العادلة	46
المطلب الثالث : استعمالات القيمة العادلة	48
المطلب الرابع : مزايا وعيوب القيمة العادلة	50
المبحث الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بالقيمة العادلة	52
المطلب الأول : مفهوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	52
المطلب الثاني : محددات تطبيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	57
المطلب الثالث : علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	58
المبحث الثالث : القياس بالقيمة العادلة	60
المطلب الأول : القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية	61
المطلب الثاني : أهمية القياس بالقيمة العادلة	65
المطلب الثالث : متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية	65
الخلاصة	69
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	
تمهيد	71
المبحث الأول : عرض محتوى الاستبيان	72
المطلب الأول : مراحل إعداد وتوزيع الاستبيان	72
المطلب الثاني : مجتمع الدراسة ومعوقاته	73
المطلب الثالث : أداة الدراسة	74
المبحث الثاني: معالجة وتحليل الاستبيان	75
المطلب الأول : الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة	75
المطلب الثاني : إحصاء آراء أفراد العينة حول مدى التزام المؤسسات الاقتصادية	80

الجزائرية بالقياس بالقيمة العادلة.	
المطلب الثالث : تحليل فقرات وفرضيات الدراسة	86
المطلب الرابع: اختبار فروض الدراسة	98
الخلاصة	101
الخاتمة	103
قائمة المراجع	107
قائمة الملاحق	
الملخص	

قائمة الجداول

والأشكال

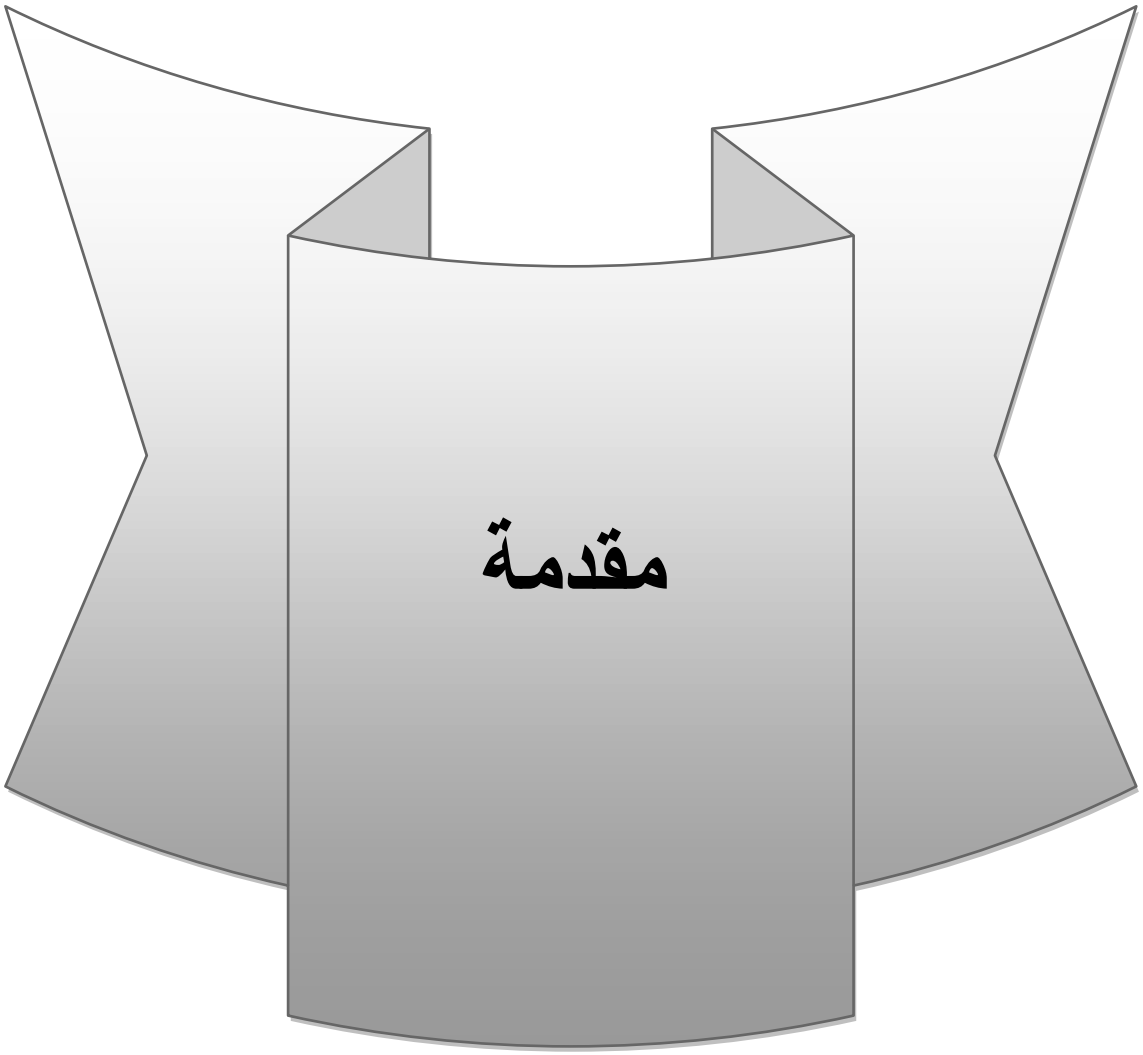
قائمة الجداول والاشكال

1-قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية المحاسبية	59
02	متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفقا للمعايير الدولية	67
03	الإحصائيات الخاصة بالاستبيان	73
04	مقياس الإجابات على الفقرات	74
05	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	75
06	توزيع أفراد العينة حسب العمر	76
07	توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي	77
08	توزيع أفراد حسب الوظيفة	78
09	توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة	79
10	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول "القياس المحاسبي"	80
11	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني "القيمة العادلة"	81
12	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث "مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقياس بالقيمة العادلة"	83
13	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقر الاستبانة	84
14	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	85
15	اختبار التوزيع الطبيعي	85
16	تحليل لفقرات المحور الأول" القياس المحاسبي"	86
17	تحليل لفقرات المحور الثاني "القيمة العادلة"	90
18	تحليل لفقرات المحور الثالث "مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالق بالقيمة العادلة"	94
19	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الجنس	98
20	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير السن	98
21	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي	99
22	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة	99
23	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة	100

2-قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	علاقة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسبFASB	56
02	توزيع العينة حسب الجنس	75
03	توزيع العينة حسب العمر	76
04	توزيع العينة حسب متغير المستوى التعليمي	77
05	توزيع العينة حسب الوظيفة	78
06	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	79


مقدمة

عرفت المحاسبة منذ نشأتها عدة تطورات ، ففي البداية كانت تهتم بتسجيل البيانات المالية للمؤسسة من أجل تحديد صافي المركز المالي، لكن حاليا أصبحت المحاسبة عبارة عن نظام للمعلومات دوره جمع بيانات عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة والظروف والأحداث التي أثرت عليها، ثم معالجتها من أجل إعداد وعرض القوائم المالية، لذا أصبح يعبر عن المحاسبة بوظيفة أساسية هي وظيفة القياس المحاسبي. فالقياس المحاسبي جوهر العملية المحاسبية فبدون عملية قياس موثوقة وملائمة في نفس الوقت لا يمكن الوصول إلى معلومات محاسبية معبرة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

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

على هذا الأساس قد تم إصدار مجموعة من معايير المحاسبة الدولية الجديدة والتي ركزت على استخدام مفهوم القيمة العادلة كأداة للقياس بشكل واسع.

أولا :إشكالية البحث

في ظل التوجه الحديث للفكر المحاسبي الذي بدأ ينتقل من المحاسبة التقليدية على أساس التكلفة التاريخية إلى المحاسبة على أساس القيمة العادلة، تم إصدار مجموعة من المعايير المحاسبة الدولية الجديدة، التي ركزت على استخدام مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة بشكل واسع من ناحية القياس، من خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل التالي :

ما هو واقع استخدام القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟.

ويندرج تحت هذا التساؤل الرئيسي مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية :

- ما هو أفضل بديل من بدائل القياس المحاسبي ؟.
- فيما تكمن أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية ؟.

- هل تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقياس المحاسبي بالقيمة العادلة؟.

ثانيا : فرضيات البحث

للإجابة على التساؤلات المطروحة تمت صياغة الفرضيات التالية :

- أفضل بديل من بدائل القياس هو القياس بالقيمة العادلة.
- يوفر القياس بالقيمة العادلة بيانات مالية ذات مصداقية وجودة عالية.
- تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقياس المحاسبي بالقيمة العادلة.

ثالثا : أهمية البحث

تنبع أهمية الدراسة من الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها من خلال معرفة واقع استخدام القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث لم تعد التكلفة التاريخية تقدم الخدمات المطلوبة لمستخدميها كأساس للقياس المحاسبي، من هنا كان البحث عن بديل هو القيمة العادلة لتجسيد صورة أكثر واقعية عن القيمة الاقتصادية للمؤسسة.

رابعا : أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي :

- تسليط الضوء على مشاكل القياس القائم على التكلفة التاريخية.
- التعرف على مفهوم و أهداف و شروط القيمة العادلة، والمبررات التي أدت إلى التحول من مبدأ التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة.
- التعرف على بدائل القياس المحاسبي.
- التعرف على واقع استخدام القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

خامسا : أسباب اختيار الموضوع

يعود اختيارنا لهذا الموضوع لعدة أسباب نذكر منها ما يلي :

- علاقة الموضوع بالتخصص.
- الرغبة في توسيع المعارف و إثرائها فيما يخص القياس بالقيمة العادلة.

- أهمية القياس بالقيمة العادلة لدى المؤسسات الاقتصادية.

سادسا : المنهج والأدوات المستخدمة في البحث

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار صحة الفرضيات سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري والذي يتلاءم مع طبيعة الموضوع المدروس، أما في الجانب التطبيقي سيتم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع المعلومات وتحليلها بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss)

سابعا : هيكلة البحث

للإجابة على الإشكالية المطروحة "واقع استخدام القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول :

سيتناول الفصل الأول الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي من خلال عرض مفهوم القياس المحاسبي و آلياته و محدداته وأنواعه ومعاييره وأركانه، وفي المبحث الثاني سنتطرق إلى أساليب وخطوات وقيود ومشاكل القياس المحاسبي، أما في المبحث الثالث فسيتضمن طرق القياس المحاسبي، وفي المبحث الرابع ستناول فيه قياس القوائم المالية.

أما الفصل الثاني فتناولنا فيه القيمة العادلة، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث ففي المبحث الأول تطرقنا إلى ماهية القيمة العادلة من خلال تبيان مفهوم وشروط واستعمالات ومداخيل القيمة العادلة، أما في المبحث الثاني فتناولنا الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بالقيمة العادلة، أما فيما يخص المبحث الثالث فتطرقنا إلى القيمة العادلة في الجزائر، وأهمية القياس بالقيمة العادلة، ومتطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

وأخيرا في الفصل الثالث دراسة تطبيقية من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفائدة المهنيين في مجال المحاسبة وتحليل آرائهم لمعرفة واقع استخدام القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

المبحث الأول : عموميات حول القياس المحاسبي

المبحث الثاني : خطوات وأساليب وقيود ومشاكل القياس المحاسبي

المبحث الثالث : طرق القياس المحاسبي

المبحث الرابع : قياس القوائم المالية

تمهيد

تعتبر عملية القياس المحاسبي بمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي، والتي تسمح بإنتاج معلومات عن أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات التي تحصل فيها، كما يمكننا القياس المحاسبي من تقديم قوائم مالية ذات مصداقية وشفافية، كما أنها تعد ترجمة للمعلومة المحاسبية في شكل قيم يتفق عليها الجميع.

يتضمن الفصل الأول مفهوم القياس المحاسبي ومحدداته التي تتمثل في مجال القياس المحاسبي وتطبيق عملية القياس، وكذلك الآليات المستخدمة لتطبيقه، بالإضافة إلى أنواعه المختلفة ومعاييره التي يجب الأخذ بها عند القيام بعملية القياس وأركانه التي يقوم عليها، بالإضافة إلى خطواته المختلفة الواجب إتباعها قصد الوصول إلى نتائجه، وأساليبه التي يتوقف اختيار أي منها على أغراض القياس، والقيود التي يجب أخدها بعين الاعتبار عند القيام بعملية القياس، بالإضافة إلى مشاكله الناتجة عن تلك الضوابط والحدود التي تحكمه، كما يتطرق أيضا إلى مختلف الطرق المستخدمة في القياس المحاسبي، بالإضافة إلى التطرق إلى قياس القوائم المالية التي تعبر عن وضعية المؤسسة.

المبحث الأول: عموميات حول القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي من المراحل الرئيسية عند إعداد القوائم المالية، حيث يتم تقييم وتسجيل تلك البنود الواردة في القوائم المالية بهدف نشرها أو عرضها لمختلف مستخدمي هذه القوائم بغية اتخاذ القرار المناسب.

المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي

الفقرة01: تعريف القياس المحاسبي

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات متعددة لعملية القياس هي وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون ونورد منها الآتي:

ينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى" campell" حيث عرفها كما يلي: "يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك من خلال قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة "[1].

كما عرفها كولر"koler" بقوله "القياس عبارة عن تحديد نظام تقييمي لنتائج خطة استقصاء أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية"[2].

ويعرف القياس أيضا بأنه "عملية تحديد وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل اتخاذ القرارات الاقتصادية"[3].

ويعرف القياس أيضا بأنه "مقارنة الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة، وهي عملية مقارنة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي

---

[1] كمال عبد العزيز النقيب، "**مقدمة في نظرية المحاسبة** "، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2004، ص 327.

[2] فضل كامل سالم، "**مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي في تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية** "، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008، ص93.

[3] مسعود صديقي، "**التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود**"، **الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد**، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، يومي 17-18جانفي 2010، ص 3.

خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين هو المشروع الاقتصادي"[1].

أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي فهو ذلك التعريف الصادر في التقرير الذي ورد عن جمعية المحاسبين الأمريكية(A.A.A) ورد في نصه "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"[2].

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص تعريف شامل للقياس المحاسبي على أنه "ترجمة كمية لأحداث اقتصادية وفق أطر قانونية بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية ".

الفقرة02 :أهمية القياس المحاسبي

للقياس المحاسبي أهمية كبيرة في ترجمة أنشطة المؤسسة إلى لغة الأرقام ويمكن حصر هذه الأهمية فيما يلي [3]:

- عندما يتم تجريد الأمور والأحداث من صفتها الحقيقية إلى لغة الأرقام، فإن هذا الأمر يقود مستخدمي معلومات النظام المحاسبي إلى توحيد رؤيتهم للأعمال التي قامت بها الشركة.
- القياس المحاسبي يهدف إلى إنتاج معلومات ذات طابع رقمي يعتمد عليها في إعداد القوائم المالية والتي على أساسها تتخذ قرارات مستقبلية.
- إمكانية إجراء المقارنة بين البدائل الاستثمارية لأن معظم البدائل يكون معبر عنها بنفس أداة القياس الكمي ألا وهي الوحدة النقدية.
- القياس المحاسبي عملية جوهرية لأنه يترجم الأنشطة الاقتصادية للمشروع إلى أرقام تعكس اثر هذه الأنشطة على نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي وتدفقاته النقدية.
- القياس هو جوهر المحاسبة لأنه يشمل جميع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد الدفتري حتى إعداد الحسابات الختامية .

---

[1]سيد عطا الله السيد، "**النظريات المحاسبية المالية**"، الطبعة 01، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 181.

[2]وليد ناجي الحيالي،"**نظرية المحاسبة** " ، منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك ،2007 ، ص 100.

[3]كلثوم عرزيم، ريمة تواتي،"**تقييم مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمعايير القياس و الإفصاح المحاسبي الدولية** "، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة جيجل، 2013، ص ص 46 -47.

- إمداد الإدارة بالمعلومات لاستخدامها في أغراض التخطيط واتخاذ القرارات وترشيدها.
- إعداد أنواع متعددة من التقارير تصلح للأغراض الخارجية.

المطلب الثاني: آليات ومحددات القياس المحاسبي

الفقرة01 : آليات القياس المحاسبي

حصر بعض المحاسبين عملية القياس المحاسبية في عمليتي تسجيل وتلخيص القياسات المحاسبية التاريخية، أما البعض الآخر أضاف إلى تلك الخطوات عملية تشغيل هذه القياسات بغض النظر عن كونها تاريخية أو مستقبلية ، ويمكن على أساس ذلك تحديد آليات القياس المحاسبي كما يلي[1]:

- ✓ يجري القياس لحظة حدوث الواقعة، لتحديد قيمتها اقتصاديا، ومن ثم يتم تسجيلها في مستند أول، ففي هذه المرحلة يتم القياس لكل حدث اقتصادي على حدى.
- ✓ يجري القياس في مرحلة التلخيص أو الترحيل، حيث يتم قياس مجموعة الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة، فالقياس هنا ينصب على مجموعة أحداث وليس على حدث بمفرده.
- ✓ يجري القياس في مرحلة التشغيل(إعداد المعلومات)، في هذه المرحلة يتم قياس نتائج الأحداث الاقتصادية وليس الأحداث نفسها، سواء كانت منفردة أو مجتمعة، هذه النتائج تعكس من خلال القوائم المالية كقائمة الدخل التي تستخدم لتقديم معلومات عن نتائج الأحداث الاقتصادية على أعمال المؤسسات وكذلك قائمة المركز المالي التي تعكس الوضع المالي للمؤسسات، وتأثير نتائج الأحداث الاقتصادية عليه.

الفقرة02 : محددات القياس المحاسبي

إن دراسة القياس المحاسبي يتطلب تناوله من خلال المحددات التالية[2]:

- ✓ **مجال القياس المحاسبي:** و هذا يستلزم حصر و تحديد الإطار الذي تنصب عليه عملية القياس، و هنا نستطيع القول بأن هذا الإطار يشمل الأحداث و المعاملات المالية و قياس القيم الاقتصادية لها، مقاسة بوحدة نقدية ثابتة، سواء كان الأمر في لحظة زمنية معينة تمثل نهاية الفترة المالية

---

[1] محمد مطر، موسى السويطي، "**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس ، العرض والإفصاح** "، الطبعة2، دار وائل للنشر، 2008، ص ص 136 -138.

[2] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 327-330.

المعتمدة للتوصل إلى تلك القيم الاقتصادية و صياغتها في قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) للوحدة المحاسبية موضوع البحث، أو ما يطرأ على تلك القيم من تغير بالزيادة أو النقصان خلال تلك الفترة المالية معبرا عنه بأوجه الإنفاق المختلفة و بنود الإيرادات للتوصل إلى صياغة محددات نتائج أعمال الوحدة المحاسبية عن الفترة المالية المعتمدة من خلال صياغة تلك القيم في قائمة الدخل (الحسابات الختامية) لنفس الوحدة المحاسبية.

وخلاصة لما تقدم يمكننا القول بأن مجال القياس المحاسبي ينصب على قياس موارد و استخدامات الأموال لأي وحدة محاسبية وما ينجم عنها من عمليات إنفاق و خلق منافع و قيم مادية و سلعية و خدمات جديدة، تشكل بمجموعها الثروة الخاصة بهذه الوحدة أو تلك، و يشكل هذا الإطار مجال المحاسبة المالية بمفهومها الشامل الذي تنجم عنه بالضرورة مجالات فرعية للقياس معبرة عن فروع المحاسبة الأخرى، منها مثلا مجال قياس وعاء الدخل الخاضع للضريبة كأساس لاحتساب الضريبة، وهذا يعتبر موضوع للقياس ضمن إطار المحاسبة الضريبية، أو أن يكون مجال قياس النتائج الفعلية لمختلف الأنشطة التي تمارسها الوحدة المحاسبية كأساس لإعداد و تخطيط الموازنات التقديرية وقياس تنفيذها و الرقابة عليها، إن هذا الموضوع يعتبر أساسا للقياس ضمن إطار المحاسبة الإدارية، أو أن يكون قياس تكلفة إنتاج السلع وتقديم الخدمات وتكاليف تسويقها مجالا للقياس ضمن إطار محاسبة التكاليف وغيرها من مواضيع القياس الفرعية.

- ✓ **تطبيق عملية القياس:** وهذا يتطلب منا حصر و تحديد الأهداف المرجو تحقيقها من جراء تطبيق وظيفة القياس المحاسبي على مصادر الدخل.

إن النظرة الشاملة وفق المنظور الاقتصادي و المحاسبي للقياس نابعة أساسا من تحقيق الهدفين أدناه أو إحداهما :

أ-قياس الموارد التي تحقق الدخل: إن موضوع القياس ذاته (أي مصادر واستخدامات الأموال) يشكل المصدر الأساسي لتحقيق الدخل، ولأجل الاطمئنان على استمرار انسيابه و سلامة تحقيق الدخل وبمعدلات عائد إن لم تكن متزايدة فعلى الأقل أن لا تكون متناقصة، لذا أصبح من الضروري زيادة الاهتمام و رعاية تلك الثروة التي تشكل مصدر تحقق الدخل و تدفقه و الحفاظ عليها و باستمرار للوقوف على التغيرات التي تطرأ عليها لمواجهة و تجنب ما يمكن أن يؤثر على تناقص تدفق الدخل في الوقت المناسب .

ب- تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة: بعد أن تتم عملية القياس للطاقات الإنتاجية و التسويقية و المادية المتاحة بالإمكان تحقيق هدف أخر ألا وهو دراسة الفرص البديلة بهدف توجيه تلك الموارد و

استغلال تلك الطاقات استغلالا عقلانيا ورشيدا للعمل على زيادة عوائد الدخل المتحقق والمتنامي، وكذلك تقليل فرص الضياع و الضغط على أوجه الإنفاق قدر المستطاع وعلى ضوء تحقيق الفرضيتين أعلاه لابد من إجراء عملية القياس المحاسبي للقيم الاقتصادية في لحظة زمنية محددة، إن عملية القياس هذه لابد أن تأخذ بالحسبان العامل الزمني و القيمة الحالية للنقود المعبرة عن قيمة المنافع الناجمة عن استثمار الموارد، وهذا يعني لو فرضنا ثبات كمية ونوعية المنافع المتوقع الحصول عليها من جراء استغلال الطاقات المتاحة، لكن ليس بالإمكان ضمان ثبات القيمة بسبب تقلبات وحدة القياس النقدي، نظرا لمجهولية حجم تأثير العديد من العوامل في المستقبل و مدى الدقة في الحكم على دور كل عامل بسب عدم القدرة للتنبؤ بدقة بما سيكون عليه المستقبل من حيث تكاليف الإنتاج، أسعار البيع، حجم المبيعات، المزيج البيعي، تأثير التقنية السريعة والمتحركة مما يجعل القرار الذي يمكن اتخاذه الآن بناء على المعطيات الحالية والتي لا توجد ضمانات لاستمرارها و بالتالي يصبح القرار غير ذي جدوى لدرجة من المحتمل أن تصبح المنافع المتوقع الحصول عليها و الواجب تسويقها في المستقبل، لم يعد لها سوق رائجة مما يتطلب التخلي عن تلك المنافع وبذلك يصعب قياس قيمتها بدقة بما فيها القيمة الحالية المستقبلية.

المطلب الثالث: أنواع القياس المحاسبي

يتفرع القياس المحاسبي إلى عدة أنواع هي[1]:

- **القياس الكمي:** وهو الذي تستخدم فيه وحدات القياس كالمتر والطن والكلغ للتعبير عن بعض الأحداث، يستخدم هذا القياس بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تقاس كمية المواد المشترات بالكيلوغرام و عدد الوحدات المنتجة، ومحاسبة الموارد البشرية بعدد الأفراد المتدربين في منشأة ما.
- **القياس الزمني:** يتم استخدام وحدات القياس الزمني مثل: يوم، شهر، ساعة كأداة للقياس المحاسبي وتستخدم بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تحتسب الزمن الفعلي الضائع الذي يتم قياسه بالأيام. وأيضا يستخدم القياس الزمني في التحليل المالي حيث يقوم باستخراج النسب المالية مثل نسب معدل فترة الائتمان و معدل فترة التخزين و التي تقاس أيضا بالأيام.
- **القياس النقدي:** يتم قياس الأحداث الاقتصادية بالنقد حيث يعتبر النقد الوسيلة الأساسية لقياس قيمة الممتلكات والعلاقات الاقتصادية الأخرى، ويجب التمييز هنا بين مصطلحين وهما القياس النقدي والقياس القيمي فالقياس النقدي يعبر عن التكلفة التاريخية لأصول وخصوم المشروع، أما القياس

[1] إبراهيم خليل حيدر السعدي، "**مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على إستبدال الأصول**"، مجلة كلية العلوم الاقتصادية، العدد21، جامعة فيلا دلفيا، بغداد، 2009، ص 12.

القيمي فهو استخدام أرقام قياسية للتعبير عن قيم النقد الحالية بإعداد القوائم المالية ولتحقيق ما يعرف بالتكلفة الاستبدالية.

- **المؤشرات والنسب المالية:** ويتم استخدام المؤشرات والنسب والمعاملات كأداة لقياس الأحداث الاقتصادية وتستخدم بالأخص في التحليل المالي كأن تستخرج نسب معدل دوران الأصول ومعدل دوران رأس مال العامل, أو نسبة التداول ... الخ من النسب.

المطلب الرابع: معايير القياس المحاسبي و أركانه

إن القياس المحاسبي عادة ما يحكمه عدة معايير تضع أساسها نظرية علم المحاسبة، بالإضافة إلى أنه يقوم على عدة أركان وذلك من أجل الوصول إلى نتائجه.

الفقرة01 : معايير القياس المحاسبي:

عند القيام بعملية القياس لابد من الأخذ بعين الاعتبار بعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية، وهي تتكون من أربع معايير أساسية مرتبة حسب درجة أهميتها كما يلي:

- ✓ **الصلاحية للغرض المستهدف منها:** يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله ولما كانت المعلومات المالية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتابين احتياجات كل منهم من المعلومات تباينا شديدا، فإن الأمر يقتضي افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي[1].
- ✓ **القابلية للتحقق منها:** يعني بالتحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات و مطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق يعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساسا سليما لاتخاذ

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

القرارات، حيث يمكن اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذه، ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن الشخص الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات[1].

- ✓ **الالتزام بالموضوعية:** يتم اشتقاق هذا المعيار من فرض الموضوعية الذي يعد شرطا أساسيا للبحث العلمي في أي مجال من مجالات المعرفة، ودون هذا المبدأ فإن نتائج البحث العلمي يضفي عليها التحيز الشخصي، وعدم موضوعية القياس المحاسبي تؤدي إلى تعرض منافع بعض مستخدمي القوائم المالية للخطر، لذا يجب التأكد من توفر شروط الموضوعية في المحاسبة عن طريق العناصر التالية[2]:

- قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه أحد المحاسبين، الذين قد توصلوا إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلا على حياد المحاسب وعدم تدخله بالنتائج.
- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية، وبالتالي القياس المحاسبي الذي لا يلبي شرط الموضوعية هو قياس لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، لذلك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات نذكر منها:
- إن القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة.
- إن القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة من الملاحظين والقائمين بالقياس.
- تقاس درجة الموضوعية لقياس معين بالاعتماد على مؤشر التشتت لتوزيع هذا القياس، إذ يعتمد على القياس ذي التوزيع الأقل تشتتا.

- ✓ **القابلية للقياس الكمي:** عادة ما يتطلب القياس المحاسبي استخدام مقياس موحد كشرط أساسي وأولي لقياس المركز المالي للمؤسسة وصافي دخلها الدورية، وتعتبر الوحدة النقدية أفضل مقياس لقياس مختلف الأحداث المالية، غير أن استخدام النقد كأساس للقياس قد يثير كثيرا من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغيير في قوتها الشرائية على مدار الزمن، من انخفاض (في حالة التضخم) أو ارتفاع (في حالة الانكماش) مما يستدعي تعديل البيانات المالية والتي تعتمد على الأسعار التاريخية استنادا إلى التغيرات في مستويات الأسعار والقوة الشرائية للنقود[3].

---

[1] مرعي عبد الحي، محمد عباس يدوي، المرجع السابق، ص 30.

[2] عبد اللطيف شادو، "**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**"، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2014، ص 9.

[3] المرجع نفسه، ص 10.

الفقرة02: أركان القياس المحاسبي

يختلف إطار عملية القياس المحاسبي ثم نتائجها، وذلك تبعا لاختلاف الأغراض والخواص محل القياس ثم تبعا لتغيير القواعد المستخدمة فيه، والشخص القائم به، وبوجه عام تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان رئيسية هي:

- ✓ **الخاصية محل القياس:** تنصب عملية القياس بشكل عام وإن اختلفت مجالاتها على خاصية معينة لشيء معين، وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس، قد تكون ذات طبيعة كمية وتعبر عن حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع لمبيعاته أو ربحه، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كأن يكون محل القياس هو الطاقة الإنتاجية للمشروع أو معدل دوران مخزونه السلعي[1].
- ✓ **مقياس مناسب للخاصية محل القياس:** يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس، فإذا كانت طبيعة القياس كمية، فالمقياس المستخدم هو مقياس القيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فيكون عندئذ مقياس الطاقة هو المقياس المستخدم، كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا أو عدد ساعات العمل المباشرة[2].
- ✓ **وحدة القياس للخاصية محل القياس:** عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية ما لشيء معين، حينئذ لا يبقى فقط تحديد نوع المقياس لهذه العملية، بل لابد من تحديد نوع وحدة القياس فإذا كانت قيمة الربح هي محل القياس، ففي هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي أو نقدي، لابد من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة[3].
- ✓ **الشخص القائم بعملية القياس:** يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها وخاصة في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية؛

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص 101.

[2] سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص 101.

[3] المرجع نفسه، ص 101.

يؤدي الشخص القائم بعملية القياس وهو المحاسب دورا أساسيا لا يقتصر على تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها فقط، بل يتعدى إلى تحديد نتائجها[1].

المبحث الثاني: الإطار العملي للقياس المحاسبي

يتم التطرق في هذا المبحث إلى مجموعة من العناصر المتعلقة بالقياس المحاسبي وبالتحديد دراسة خطوات وأساليب القياس المحاسبي، إضافة إلى القيود و المشاكل التي تواجهه.

المطلب لأول: خطوات القياس المحاسبي

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبي وتعدد خطواتها على الأغراض التي تستخدم في مخرجات القياس، وعلى هذا الأساس تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مراحل عملية القياس المحاسبي وعدد الخطوات التي تنفذ بها، وتتمثل المراحل الرئيسة لعملية القياس المحاسبي فيما يلي:

- ✓ **تحديد الخاصية محل القياس**

وتتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الاقتصادي التاريخي، حيث يؤثر على المركز المالي للمشروع، كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو أثار اقتصادية متوقعة على المشروع، لكن المحاسب يواجه مشكلة حقيقة تنعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس، تتلخص في عدم قدرته في كثير من الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديدا دقيقا، ويرجع ذلك إلى أن بعض المفاهيم المحاسبية لها معاني أو مدلولات مختلفة، فخاصية ربح المشروع مثلا قد تبرز الخلاف بين المحاسبين حول تحدي هذا الربح هل يكون بمفهومه المحاسبي أو بمفهومه الاقتصادي أو بمفهومه الإداري، ثم يتشعب الخلاف بينهم في طرق وأساليب قياس الربح، ثم إن اختلاف المداخيل في عملية القياس سوف تنعكس على نتائج القياس[2].

- ✓ **تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة لعملية القياس**

يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس فالمقياس المناسب حينئذ لهذا الغرض هو مقياس اسمي naminalscale، أما إذا كانت أغراض القياس

---

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره ، ص 102.

[2] عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص31.

محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (نوعين من الموجودات مثلا) فالمقياس المناسب حينئذ هو مقياس ترتيبي ordinal scale، وإذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس إلى تحديد المستوى الكمي للحدث المالي لقيمة كل من هذين النوعين من الموجودات حينئذ يستخدم مقياس نسبي ratianalscale، وبجانب أهمية تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس فإن تحديد وحدة القياس مهمة أيضا أي تحديد نوع هذه الوحدة النقدية، مثلا الدينار أو الجنيه أو الدولار[1].

- ✓ **تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس المحاسبي:**

يتعين على المحاسب تحديد أسلوب للقياس المناسب لعملية القياس، ويتوقف الأسلوب المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على الهدف من تبويب الحدث المالي التاريخي وإثباته محاسبيا، كما هو الحال عندما تقوم المنشأة بشراء أو امتلاك أحد الموجودات طويلة الأجل، فإنه يتبع طريقة القياس المباشرة أو الأساسية، التي تأخذ شكل التبويب ثم التسجيل المباشر لقيمة هذا الأصل من وضع مستند (فاتورة، سند صرف...الخ) ولكن إذا تطورت أهداف عملية القياس بعد ذلك عندما يختلف الأفق الزمني لهذه العملية ويمتد الهدف إلى تحديد قيمة مصروف الاستهلاك السنوي لهذا الأصل في الفترة المالية، فإن عملية القياس المحاسبية تدخل مرحلة جديدة في مرحلة التحميل تليها بعد ذلك مرحلة التجميع وذلك حينما تدمج قيمته بقيم غيره من الموجودات طويلة الأجل، بهدف توفير قياس جديد هو التكلفة الإجمالية لهذه الموجودات والتي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع، وفي مرحلتي التحميل والتجميع يستخدم أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، والذي يحدد بموجبه قيم للقياسات في إطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية، أما إذا انصبت عملية القياس على فرصة مستقبلية مثل قياس العائد المتوقع على الاستثمار هذا الأصل، فحينئذ تخضع قيمة الأصل لعملية التشغيل التي تأخذ شكل مالي ضمن ما يسمى بعملية التنبؤ، ويسعى المحاسب من خلالها إلى التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل على مدار عمره الإنتاجي فيكون أسلوب القياس المحاسبي المتبع في هذه الحالة هو أسلوب غير مباشر أيضا[2].

---

[1] محمد مطر، موسى السويطي ، مرجع سبق ذكره، ص 137.

[2] المرجع نفسه، ص 138.

المطلب الثاني: أساليب القياس المحاسبي

في تنفيذ عملية القياس المحاسبي يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس، ويمكن بوجه عام حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبي في ثلاثة أساليب هي [1] :

- أساليب القياس الأساسية أو المباشرة؛
- أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة؛
- أساليب قياس تحكمية.

✓ **أساليب القياس الأساسية أو المباشرة:**

باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس، تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب و المبنية أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلا في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المثبت في فاتورة الشراء، أما إذا تم تثمين أجزاء هذه الآلة كل على حدى، فحينئذ تقاس تكلفة هذه الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، لأنه في الحالة الأخيرة لابد الوصول إلى تكلفة الآلة كوحدة من خلال عملية احتساب تضم فيها أثمان الأجزاء معا للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة[2].

✓ **أساليب القياس المشتقة أو غير مباشرة:** عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، فيمكنه القياس بطريقة غير مباشرة.

ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها، نتيجة اعتمادها إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب.

---

[1] حنان سعيدي سياف ، "**القياس المحاسبي للبيئة والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية**"، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة ومالية، جامعة قسنطينة، 2014، ص 65.

[2] كلثوم عرزيم، ريمة تواتي ، مرجع سبق ذكره، ص47.

وفي مجالات القياس عامة، والقياس المحاسبي خاصة، تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، بمعنى أنه لا يمكن لعملية القياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشرة[1].

- ✓ **أساليب القياس التحكيمية:**

تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في وجود قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، أما أساليب القياس التحكيمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس، وفي مجال وصفه لهذا النوع من القياسات يقول (lgivi) تكون أساليب القياس تحكيمية في الظروف التالية:[2]

- إذا لم توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس، وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن رقم حصيلة القياس، يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس.
- وترتيبا على ما سبق تزداد أهميته باحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر المعايير الموصوفة للحكم في هذا الخلاف.

وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فمثلا في قياس قيمة أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة، يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى و اختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكمية من قبل المحاسب إذ أن محاسبا معينا قد يختار تقييم هذا الأصل بناءا على التكلفة التاريخية بينما محاسب أخر يختار تقييم هذا الأصل بناء على صافي القيمة الحالية في حين محاسب أخر يقيم الأصل بناءا على التكلفة الاستبدالية، و تحت كل بديل من البدائل الثلاث تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين.

---

[1] سعيدي سياف حنان، مرجع سبق ذكره، ص 65.

[2] كلثوم عرزيم، ريمة تواتي، مرجع سبق ذكره، ص ص 48-49.

المطلب الثالث: قيود القياس الحاسبي

أوضحت كثيرا من أبحاث المحاسبين ضرورة الأخذ بعين الاعتبار بعض القيود على دقة و مدى الاعتماد على البيانات و المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات, و تتلخص هذه القيود فيما يلي:

- ✓ **عدم التأكد:** من الافتراضات الأساسية في المحاسبة أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لفترة زمنية تكفي لا نجاز التعهدات الموكلة إليها وأن حلها غير محدودة بفترة زمنية معينة، و حتى يمكن قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي للوحدة المحاسبية فإنه يستلزم اللجوء إلى العديد من الافتراضات والتقديرات منها: تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية و تقدير العمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل القابلة للامتلاك مع اختيار الأسلوب الملائم لامتلاكها، و هذا يعني أن القياس المحاسبي لصافي الدخل و المركز المالي هو في أحسن الحالات مجرد تقديرات في ظل ظروف عدم التأكد في المستقبل، ويعتبر هذا الغرض مبررا لتجاهل القيم الحالية عند التصفية (في مثل هذه الحالة فإن افتراض الاستمرار يصبح غير ملائم و يجب إسقاطه، وأن التقرير عن الأصول عادة ما يتم وفقا لقيمتها الجارية عند التصفية) عند عرض الأصول والخصوم في الميزانية الختامية[1].

لذا ينبغي عدم التأكد في المحاسبة من مصدرين أساسيين [2] :

- إن فرض استمرار المؤسسة جعل من الضرورة توزيع العديد من العناصر إلى الفترات الحالية و المستقبلية، ومثال ذلك توزيع تكلفة الأصول الثابتة على عدد من الفترات التي تمثل العمر الإنتاجي لها، و من هنا يفترض القيام بمجموعة من القواعد والفروض لإيضاح منطق هذا التوزيع.
- إن فرض الاستمرار كذلك أدى إلى ضرورة التنبؤ بما سيكون عليه الحال مستقبلا لاتخاذ العديد من القرارات، لذا وجب توزيع مجموعة من الأسس والقواعد والفروض التي تتميز بنوع من عدم التأكد.

---

[1] بالرقي تيجاني، "**القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم** "، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد8،جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009، ص ص 63- 64.

[2] عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، "**التطور المحاسبي و المشاكل المحاسبية المعاصرة** "، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص 104.

- **الموضوعية والقابلية للتحقق:** يتم اشتقاق هذا المبدأ من فرض الموضوعية الذي يقيد شرطا أساسيا للبحث العلمي في أي مجال من مجالات المعرفة ودون هذا المبدأ فإن نتائج البحث العلمي يطبع عليها التحيز الشخصي، فيبعده عن العلم ويدخله في مجالات الفنون، ومبدأ الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة نذكر منها التفسيرات التالية[1]:
- إن القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي بمعنى أنه غير خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس؛
- إن القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة؛
- إن القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة الملاحظين والقائمين بالقياس؛
- تقاس درجة الموضوعية لقياس معين بالاعتماد على مؤشر التشتت لتوزيع هذا القياس، إذ يقيم القياس ذي التوزيع الأقل تشتتا.
- **وحدة النقد كأساس للقياس:** تحتاج المحاسبة إلى وحدة قياس موحدة تربط بين جميع العمليات المتعلقة بالمؤسسة تسمح بإجراء العمليات الحسابية والمقارنة، وتستعمل عادة وحدة النقد الوطني وهي الدينار الجزائري كأساس لقياس مختلف الأحداث المالية وفي حالات عديدة تعتبر وحدة النقد أفضل وحدة للقياس وخاصة في عمليات تجميع البيانات، فعملية إنتاج السلع والخدمات ورأسمال المقدم من قبل الشركاء والمال المقترض من الغير يتم التعبير عنها أي قياسها بوحدة قياس واحدة، أما الأحداث غير قابلة للتكميم النقدي فإنها تستبعد في مجال الاهتمام المحاسبي رغم أهميتها محاسبيا لأنها غير قابلة للقياس النقدي ويمكن وصف العمليات المحاسبية بأنها " كمية وسلعية، مترابطة هيكليا ومدققة ومراجعة ورقية ومتعلقة بالماضي"، أما المعلومات غير المحاسبية فإنها وضعية،غير رسمية، غير مدققة أو مراجعة و متعلقة بالمستقبل[2] .

إن مشكلة التقلبات لها في واقع الأمر هدفان:[3]

---

[1] بالرقي تيجاني، المرجع السابق، ص 63.

[2] حسين عامر شرف، "**إطار النظرية العلمية في المحاسبة**"، مجلة المحاسبة والإدارة و التأمين للبحوث العلمية، كلية التجارة، العدد 3، 1994، ص 55.

[3] عبد الحي مرعي، " **المحاسبة في وحدات القطاع العام والمشاكل المحاسبية المعاصرة**"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1978، ص 26.

الهدف الأول: يتعلق بتعديل القياس المحاسبي للتقلبات في المستوى العام للأسعار أي تصحيح الوضع بوحدة القياس ذاتها لتحقيق الخاصيتين:

– توفير خاصية إمكانية التجميع الرياضي للبيانات المحاسبية ولتوفير هذه الخاصية يجب أن تكون جميع البيانات متجانسة ومشتركة في خاصية واحدة تتفق مع الخاصية الرئيسية لوحدة القياس.

– توفير الخاصية إمكانية المقارنة الإحصائية للبيانات حيث تستدعي توحيد وحدة القياس التي تستعملها كل المؤسسات .

الهدف الثاني: يتعلق بتعديل البيانات المحاسبية للتغيرات التي تطرأ على علاقات السلع و الخدمات المختلفة.

- **الحيطة والحذر:** ويرى البعض أن هذا المبدأ يعد من أقدم المبادئ المحاسبية وأكثرها شمولية في التقييم وعند إعداد البيانات المحاسبية، وقد نشأ هذا المبدأ بفعل حوادث الإفلاس المتلاحقة التي واكبت الأزمة الاقتصادية في الثلاثينيات من القرن، حيث صارت إدارة المؤسسة الاقتصادية تحاول إظهار مراكزها المالية بصورة أحسن من الواقع لمحاولة تجنب الإفلاس عن طريق التظليل والتحايل، ولهذا كان رد فعل المحاسب هو استعمال مبدأ الحيطة و الحذر حرصا على حماية نفسه من المسؤولية في المستقبل، ويعني هذا المبدأ أنه عند الاختيار بين إجراءين محاسبين أو أكثر فإنه يفضل اختيار الإجراء ذي الأثر على الأقل ايجابية على حقوق الملاك و المساهمين، وذلك من باب الحيطة والحذر، خشية توزيع أرباح غير محققة بعد أو أرباح صورية تضر بمصلحة الغير.

وهكذا فإن مبدأ الحيطة والحذر يعتمد على اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات والقيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ إعداد القوائم المالية، وبناءا عليه فإن هذا المبدأ يملي على المحاسب موقفا متشائما عند إعداد الجداول المالية فمثلا يعتمد مبدأ الحيطة والحذر قاعدة" التكلفة أو السوق أيهما أقل" عند تقييم المخزون السلعي أو الأصول المتداولة الأخرى كالأوراق المالية المشترات بهدف المضاربة، فإذا ما تعارضت التكلفة الفعلية للأصول المتداولة مع مبدأ الحيطة والحذر، فإن المحاسب يطبق سعر السوق الأدنى من سعر التكلفة ويضحي بالتكلفة التاريخية ويتغاضى عما يسببه هذا التخلي من إخلال

بمبدأ إتباع النسق الواحد وعدم الاستقرار في تطبيق نفس المبادئ المحاسبية المطبقة خلال الدورات المحاسبة المتعاقبة[1].

المطلب الرابع: مشاكل القياس المحاسبي

تحكم عملية القياس المحاسبي عدة ضوابط وحدود مما يخلق مشاكل تحد من نتائجه، وبالتالي سنتطرق في هذا المطلب إلى مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه، وكذا إلى التحيز الذي يتخلل عملية القياس المحاسبي.

الفقرة01: مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه

يمثل رأس مال المؤسسة العنصر الأساسي في حقوق المساهمين، ويعد الضمانة الرئيسية لحقوق الدائنين، لذلك تسعى المحاسبة إلى المحافظة على قيمته من الانخفاض أو التآكل، والقاعدة الأساسية ألا يتم الاعتراف بالربح أو العائد على رأس المال المستثمر إلا بعد استرداده أو المحافظة على قيمته[2].

ويختلف مضمون مفهوم المحافظة على رأس المال وفقا لاختلاف مدلوله، حيث هناك مفهومان أساسيان للمحافظة على رأس المال هما [3] :

– المحافظة على رأس المال المالي: ويحدث عندما تتجاوز القيم المالية(النقدية) لصافي أصول المؤسسة في نهاية السنة لصافي الأصول في بدايتها بعد استبعاد العمليات مع الملاك.

– المحافظة على رأس المال المادي: أي أن العائد على رأس المال يحدث أو يظهر عندما تفوق الطاقة الإنتاجية المادية للمؤسسة في نهاية السنة المالية طاقته الإنتاجية في بداية السنة المالية، مع استبعاد العمليات مع الملاك والطاقة الإنتاجية المادية في أي نقطة زمنية تساوي القيمة الجارية لصافي الأصول المستخدمة لتوليد الأرباح.

---

[1] بالرقي تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص 64.

[2] محمد مطر ، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص168.

[3] زين عبد المالك، "**القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**"، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2013، ص 56.

الفقرة02: التحيز في القياس المحاسبي:

تعد ظاهرة تحيز القياس المحاسبي من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس، وبينما يكون تحيز القياس ضئيلا ويمكن تحديده وبقدر كبير من الدقة في العلوم الدقيقة، فإنه في غالب الأمر يكون كبيرا ويصعب قياسه في العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة خاصة، ويعتبر التحيز في القياس إحدى المشاكل التي تواجه عملية القياس المحاسبي ويمكن تحديد مصادره وأشكاله كالتالي:

أ- مصادر تحيز القياس المحاسبي:

حيث تشمل أربعة مصادر و هي [1] :

- الشخص الذي ينفذ عملية القياس؛
- النظام المحاسبي للقياس بصفته أداة للقياس؛
- القياسات أو البيانات المحاسبية؛
- الأحداث الاقتصادية التي تخضع للقياس.

وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاث أقسام وهي على النحو التالي [2] :

- ✓ **تحيز قواعد القياس المحاسبي:** وهو التحيز الذي يرتبط بقواعد القياس المحاسبي من خلال المفاهيم والمبادئ والفروض والأعراف التي تحكم عملية القياس، وأهم مظاهره هو تحيز القياس الذي تحتويه التقارير والقوائم المالية المعدة في فترات التضخم أو الانكماش طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية ويكون ذلك إذا لم يتم تعديل أثار التضخم أو الانكماش.
- ✓ **تحيز القائم بعملية القياس:** وهو التحيز الذي يكون سببه المحاسب القائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي، مما يعني أن دور النظام المحاسبي في نشوء هذا التحيز سيكون حياديا مما يعني أن القياس يستمتع بدرجة كاملة من الموضوعية لكن المحاسب يستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس يرتبط بالمحاسب نفسه.

---

[1] وليد ناجي الحيالي، مرجع سبق ذكره، ص 136.

[2] المرجع نفسه، ص 136.

- ✓ التحيز المشترك: وهو التحيز الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معا، ويحدث ذلك مثلا عندما يقوم المحاسب الذي لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة هي الأخرى لا تتصف بالموضوعية الكاملة، وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبة بفعل التحيز الإضافي الذي سببه المحاسب المتحيز.

ب-أشكال التحيز في القياس المحاسبي

هناك عدة أشكال للتحيز قد تصيب القياس المحاسبي نذكر منها [1] :

- ✓ تحيز الموضوعية: يأخذ القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية، متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، وعليه سيكون القياس متحيزا بوجود فرق واختلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس؛
- ✓ تحيز الملائمة: يكون هناك تحيز ملائمة عندما لا يفي القياس المحاسبي باحتياجات من يستخدمه ويقاس تحيز الملائمة بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس ويكون القياس عرضة لنشوء تحيز الملائمة في مرحلة تحليل البيانات المحاسبية أو معالجتها، لأن المعلومات المحاسبية وهي مخرجات هذه المرحلة تكون شديدة الحساسية من زاوية تأثرها برغبات مستخدمي هذه البيانات؛
- ✓ تحيز الموثوقية: والتي هي بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة وفي مجالها التاريخي والمستقبلي وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي من توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها أو المعمول بها للتنبؤ المستقبلي.

المبحث الثالث: طرق القياس المحاسبي

ظهرت عدة طرق للقياس المحاسبي لتحديد الدخل وحقوق الملكية، وذلك لاختلاف في الظروف المحيطة بالتطبيق المحاسبي على الكيان المحاسبي، وتأثر القيم المحاسبية بالكيان المحاسبي والقيم الناتجة عنه بالشخص القائم به وظهر الجدل حول طريقة القياس التي سيتم استخدامها ليعطي الأرقام المحاسبية التي ستقدم معلومات تتمتع بالخصائص النوعية المطلوبة، وتتمثل أهم طرق القياس المحاسبي في:

[1] سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص 184.

- طريقة التكلفة التاريخية؛
- طريقة التكلفة التاريخية المعدلة؛
- طريقة القيمة الجارية؛
- طريقة القيمة العادلة.

المطلب الأول: طريقة التكلفة التاريخية

يكتسي القياس المحاسبي أهمية بالغة كونه يحدد القيم التي تظهر بها موجودات والتزامات المؤسسة في القوائم المالية، ولكن الأهم من ذلك ما هو الأساس السليم الذي يستند إليه القياس وذلك لتعدد بدائله، ومن بين هذه البدائل نجد التكلفة التاريخية[1].

الفقرة 01: مفهوم التكلفة التاريخية:

فيما يأتي بعض التعريفات للتكلفة التاريخية:

عرفها(kieso and al 2005...) في كتابهما المحاسبة المتوسطة بأنها:"سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حدوثه وهي أداة لقياس معظم الأصول والالتزامات"[2].

كما تعرف التكلفة التاريخية بأنها:"التكلفة التي تقاس بالمدفوعات النقدية الفعلية أو ما يعادلها من التزامات مالية، في الوقت الذي يتم فيه إنفاق المصروفات"[3].

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها :"المبالغ المقاسة بالنقود أو الممتلكات الأخرى المحولة للغير، أو الخدمات المنجزة، أو الالتزامات المقدمة في مقابل السلع والخدمات التي تم أو سوف يتم استلامها"[4].

مما سبق يتضح أن التكلفة التاريخية هي تقويم الأصول والخصوم على أساس السعر المقابل لتلك الموارد والالتزامات وذلك في تاريخ اقتناء الأصل أو قيام الالتزام.

---

[1] نورة عريف، "**إشكالية القياس المحاسبي باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية**"، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2011، ص 76.

[2] رشيد بوكساني، نسيمة أوكيل، حمزة العرابي، "**التكلفة التاريخية بين الانتقاد و التأييد نحو القيمة السوقية العادلة**"، الملتقى العلمي الأول حول النظام الجديد في ظل المعايير الدولية، يومي 17و18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، ص 6.

[3] نورة عريف، المرجع السابق، ص 77.

[4] فضل كمال سالم، مرجع سبق ذكره، ص 95.

الفقرة02: مبررات التكلفة التاريخية

نجد من أهم المبررات التي دعمت التكلفة التاريخية و التي كانت بمثابة ركائز استندت عليها [1]:

- ✓ **الموضوعية:** تزود الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون ذو فائدة في اتخاذ القرارات تهدف بالإضافة إلى ذلك المحافظة على مستخدمي البيانات المحاسبية؛
- ✓ **الموثوقية:** تعد من أهم المبررات خاصة ما إذا تم مقارنته مع الأسس الأخرى مثل مبدأ التكلفة التاريخية؛
- ✓ اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار الفكر المحاسبي المالي مثل الاعتراف بالإيراد، مبدأ الحيطة والحذر؛
- ✓ يرغب معدّو القوائم المالية والمدققون في وضع أهمية أكثر موثوقية المقاس من أجل سلامة التدقيق والمسؤولية القانونية؛
- ✓ يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف والقياس وهذا يضفي عليها موضوعية وموثوقية أكبر.

المطلب الثاني: طريقة التّكلفة التاريخية المعدّلة

تتخذ المحاسبة النقود كوحدة قياس وأساس لتسجيل المعاملات ويفترض المحاسبون أنّ قيمة وحدة النقود ثابتة ولا تتغير من فترة إلى أخرى، مما أدّى إلى توجيه الانتقادات المستمرّة إلى أساس التكلفة التاريخية الأمر الذي أدى إلى التفكير في تعديل التكلفة الدفترية باستخدام الأرقام القياسية لكي تعكس القوام المالية الحقيقية[2].

الفقرة 01:مميزات نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

يتميز نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بعدّة مزايا و التّي يمكن تلخيصها فيما يلي [3] :

- سهولة و بساطة تطبيقها؛
- يمكن تصوير القوائم المالية بوحدة قياس ثابتة؛

---

[1] رشيد بوكساني وآخرون، المرجع السابق، ص7.

[2] محمد نواف حمدان عابد، "**دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**"، رسالة ماجستر، كلية العلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2006، ص 51.

[3] المرجع نفسه، ص 51.

- يمكن إجراء مقارنة بين أداء الوحدات الاقتصادية، لأنّ أداءها يقاس بنفس وحدة القياس، كما أنّ
- بياناتها المالية جميعا تتأثر بنفس التغير الحادث في الفترة وكذلك استخدام التغير العام في القوّة الشرائية لوحدة النقد؛
- تأخذ في الاعتبار تواريخ اقتناء الأصول؛
- أسعار و قيم الأصول المعدّلة تكون قريبة من أسعارها في السوق.

الفقرة02: عيوب التكلفة التاريخية المعدّلة

تتمثل عيوب التكلفة التاريخية المعدلة فيما يلي :

- ينطلق هذا المدخل من فكرة غير واقعية و هي محاولة حذف تأثير التغير في مستويات الأسعار بتطبيق رقم قياسي عام على القوائم المالية لعام سابق؛
- يكون من الافتراض تساوي آثار التضخم على الشركات كافّة و أنواع الأصول و الخصوم؛[1]
- قد يؤدي استخدام الرقم القياسي للأسعار إلى نتائج غير دقيقة وذلك لأن الوحدات الاقتصادية غالبا ما تتأثر بالتضخم المتعلق بالأصول التي تستخدمها وتتعامل فيها وليس بالتضخم العام؛
- هذه الأرقام لا تأخذ عنصر التقدم التكنولوجي للأصول في الاعتبار؛
- تعدد صيغ حساب الأرقام القياسية العامة، فلكل صيغة نتائج مختلفة، ولا يوجد اتفاق بين المحاسبين على الصيغة الواجب إتباعها[2].

المطلب الثالث : طريقة القيم الجارية

عرفت طريقة القيم الجارية على أنها محاسبة تقوم على تقييم موجودات الوحدة الاقتصادية وتحديد الدخل المستمر لها باستخدام القيم الجارية في القياس المحاسبي، كما أن الإجراء الذي يتم بمقتضاه إعداد القوائم المالية على أساس القيم الحاضرة للعناصر التي تحتوي عليها[3].

وفي مجال المحاسبة المالية توجد ثلاث مفاهيم أساسية للقيم الجارية هي :

- القيمة الحالية ؛
- القيمة الاستبدالية؛

---

[1] خالد نانة، "**المحافظة على رأس المال في ظل تعدد بدائل القياس المحاسبي**"، رسالة ماجستر، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، 1998، ص 80.

[2] محمد نواف حمدان عابد، المرجع السابق، ص 52.

[3] دليل المحاسبين العرب، "**المحاسبة على أساس القيم العادلة**"، مقال على الموقع الالكتروني، تاريخ الاطلاع 2016/04/15، على الساعة 10:00.

- القيمة البيعية.

الفقرة01: القيمة الحالية : تقوم هذه الطريقة على حساب القيمة الاقتصادية للأصل، وذلك عن طريق التنبؤ بصافي الإيرادات التي يحققها الأصل خلال حياته الإنتاجية، فمن خلال هذه الطريقة يتم قياس القيمة الاقتصادية للأصل، إلا أن هذه الطريقة لا تصلح لقياس جميع أنواع الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات[1].

يتطلب نموذج القيمة الاقتصادية تحديد العناصر الأساسية التالية [2] :

- تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل؛
- تحديد توقيت الحصول على هذه التدفقات النقدية؛
- تحديد عدد السنوات المتوقع أن يستمر فيها الأصل من الإنتاج بصورة اقتصادية؛
- تحديد معدّل خصم ملائم يأخذ في الاعتبار الظروف الاقتصادية السائدة والمخاطر المحيطة بالأصل.

أ- **مميزات القيمة الحالية :**

يتميز نموذج القيمة الحالية بعدة مميزات هي [3]:

- يتفق نموذج القيمة الحالية مع المفهوم الاقتصادي للأصل الثابت بأنه مجموعة من الخدمات المستقبلية ، وقيمة الأصل هي القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من استخدام هذا الأصل في المستقبل القريب؛
- تأخذ القيمة الاقتصادية في الاعتبار التغيرات الحاصلة في مستوى الأسعار عند تحديد معدل الخصم الملائم لتحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصل؛
- يعمل نموذج القيمة الحالية على تقييم الأصول غير التشغيلية التي ليس لها مثيل في السوق وذلك من خلال تحديد القيمة العادلة للأصل ؛
- لا ينطوي هذا النموذج على أية أخطاء قياس أو أخطاء توقيت.

---

[1] ابراهيم خليل حيدر السعدي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[2] محمد نواف حمدان عابد، المرجع السابق، ص 62.

[3] محمد زيدان عابد،" **المحاسبة على القيمة العادلة لأغراض تنظيم عوائد الدمج المصرفي في إطار المعايير المحاسبية بالتطبيق على البنوك التجارية في مصر**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد(2)،2001، ص 107.

ب-عيوب القيمة الحالية :

هناك مجموعة من العيوب لنموذج القيمة الحالية وهي [1] :

- يعتمد نموذج القيمة الحالية على التنبؤات المستقبلية، حيث قد يشوب هذه التنبؤات عدم التأكد في معظم الأحيان نتيجة لتأثير العوامل الداخلية والخارجية، وخاصة إذا امتدت هذه التنبؤات لفترة زمنية طويلة.
- صعوبة تحديد معدل الخصم المناسب الذي يعكس المخاطر المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الفائدة التي من المتوقع أن تكون سائدة في المستقبل، وقد يكون من الضروري استخدام معدل خصم مختلف للتدفقات النقدية الخاصة بكل أصل، وذلك في حالة الاختلاف بين درجات المخاطرة المصاحبة للتدفقات النقدية.
- صعوبة تحديد قيمة التدفقات النقدية لكل أصل على حدة وذلك في حالة ما إذا كانت هناك أصول لا تنتج وهي متجمعة كوحدة لتوليد النقد، وفي هذه الحالة يجب توزيع التدفقات النقدية بطريقة ما على هذه الأصول حتى يتم احتساب القيمة الاقتصادية لكل منها على انفراد.

الفقرة02: القيمة الاستبدالية: تعرف بأنها المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، وتتم الإشارة إليها على أنها تمثل سعر الدخول الجاري، ويتم تحديد التكلفة الاستبدالية لأصل معين من واقع التكلفة الجارية لاقتناء أصل مماثل أو إمكانيات خدمية مماثلة[2].

ولقد تم تحديد أربع مقاييس للتكلفة الاستبدالية التي يمكن استخدامها و هي [3] :

- الأرقام القياسية الخاصة؛
- التسعير المباشر : يعتمد هذا الأسلوب على المعلومات المقدمة من البائعين وكل من لديه بيانات عن بيع سلع الإحلال ؛
- تسعير الوحدة : وهي تفيد عند تقرير تكلفة إحلال المباني ويعتمد على البيانات الإحصائية عن تكلفة الوحدة من مختلف أنواع المباني والأصول الأخرى ، وهي الطريقة الأقل انتشارا ؛

---

[1] محمد نواف حمدان عابد، المرجع السابق، ص 63.

[2] مدحت فوزي عليان وادي، "**اثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للوحدات الاقتصادية المالية**"، رسالة ماجستر، قسم المحاسبة غزة، 2006، ص 99 .

[3] المرجع نفسه، ص 100.

- التسعير الوظيفي : وهي من بين أصعب الأساليب الفنية الأربعة، ولكنه الأفضل بالنسبة للعمليات الإنتاجية المتكاملة بشكل كبير مثل المصانع الكيماوية، ذلك لأن محاولات تسعير المكونات الفردية تكون صعبة جدا؛

ويتميز نموذج التكلفة الاستبدالية بالمحافظة على رأس المال الحقيقي ، حيث إن تحديد قيمة الإهلاك على أساس التكلفة الاستبدالية للأصول المستنفذة في العملية الإنتاجية سيؤدي تلقائيا إلى استبعاد الأرباح والخسائر الرأسمالية المحققة بالاستعمال من أرباح العمليات على مستوى الوحدة الاقتصادية. بالإضافة إلى أن تطبيق هذا النموذج يؤدي إلى احتساب إهتلاك يحقق إمكانية الإحلال الطبيعي للأصول وقياس جار لخدمات الأصول، حيث يمثل الإهتلاك الاستخدام الجاري لهذه الخدمات، هذا وما يتفق مع تحديد قيمة الإهتلاك وفقا للمفهوم الاقتصادي. ويؤخذ على هذا النموذج عدم الموضوعية الكاملة لتدخل عنصر التقدير الشخصي في التقييم وكذلك اختلاف تواريخ حيازة الأصول مما يؤدي إلى تعقيد العمليات الحسابية اللازمة لتحديد التكلفة الجارية لها. كما يؤخذ عليه أيضا عدم الأخذ في الاعتبار أثر التغير في المستوى العام للأسعار مما يعني افتراض ثبات وحدة النقد، وهذا الفرض لا يعترف به في الفكر الاقتصادي[1].

الفقرة03: القيمة البيعية: هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحا منه المصاريف اللازمة، لإتمام عملية البيع، حيث يتم إعادة تقييم سائر الأصول بقيمتها البيعية الصافية[2]، وفي حالة عدم إمكانية تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال أسعار السوق يتم اعتماد عادة على هذين البديلين[3] :

- استخدام أرقام قياسية خاصة الأسعار، محسوبة إما من قبل هيئات خارجية مستقلة أو من طرف المؤسسة.
- استخدام الخبرة المهنية في التقدير، ولقد هذه الطريقة نادرة للاستخدام في الأصول الثابتة إلا أنها أكثر ملاكمة بالنسبة لتقييم لأصول المتداولة كالمخزون السلعي، والذي يتم الحصول عليه أساسا لهدف البيع.

---

[1] جبران إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، "**إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين**"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد(1)، المجلد(10)، جامعة الأزهر، 2007، غزة، ص 169 .

[2] مصطفى حامد سالم، عبد السلام عوض خير السيد سلام، "**الإفصاح عن القيم الجارية في بيئة التضخم و دوره في الحد من الأزمة المالية**"، مجلة العلوم الاقتصادية،، العدد(17)، جامعة الزعيم الأزهري، ص 121.

[3] مدحت فوزي عليان هادي، المرجع السابق، ص 95.

المطلب الرابع : طريقة القيمة العادلة

عرفتها لجنة معايير التقييم الدولي في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بأنها :"مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ تقييم بين مشتري وبائع الراغبين في عقد الصفقة، وفي ظل سوق محايد، بحيث يتوافر لكل منها المعلومات الكافية ولهم مطلق الحرية وبدون إكراه في إتمام الصفقة"[1].

كما تعرف القيمة العادلة بأنها :"المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين مشتري راغب في الشراء وبائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية"[2].

أما مجلس معايير المحاسبة للدولية(IASB) فقد عرفها بموجب المعيار39 على أنها "المبلغ الذي يمكن من خلاله مبادلة الموجود أو سداد المطلوب بين أطراف ذوي معرفة وراغبة في إتمام الصفقة على أساس تجاري أو في إطار متوازن أو في ظل طبيعية بين طرفين مستقلين"[3].

كما أن أشهر تعريف للقيمة السوقية العادلة هو ذلك التعريف الذي وضعته مصلحة الإيرادات الأمريكية في مارس 1959 والذي تعرفها بأنها:"السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حينما يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع، وأن يكون لدى كلا الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية"[4].

ويعرف القاموس الخاص بمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي للقيمة العادلة لأصل ما أو التزام ما بأنها:"المبلغ الذي يمكن به شراء أصل ما (أو التزام) أو بيعه في صفقة حالية بين طرفين راغبين في إتمام الصفقة أي بخلاف البيع الجبري أو التصفية"[5].

---

[1] جبران إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، المرجع السابق، ص 170.

[2] خالد عبد الرحمن جمعة يونس، "**أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم**"، رسالة ماجستر، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 22 .

[3] سارة عبد المالك عبد الحميد، سعد سلمان عواد ألمعيني،" **أثر القيمة العادلة في نتائج نشاط المصارف التجارية الأهلية**"، مجلة التقني، المجلد(26)، العدد(4)، الكلية التقنية الإدارية، بغداد،2013، ص 166.

[4] هوام جمعة، حديدي آدم، "**أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية**"، المؤتمر العالي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي حول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي، أيام 11/09 سبتمبر 2013 ، تركيا، ص9.

[5] هواري معراج، حديدي آدم، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة(IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة(ISA)، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة سعد دحلب، يومي 14/13 ديسمبر 2011 ،البليدة، ص 10.

من التعاريف السابقة نستنتج أن القيمة العادلة هي "المبلغ النقدي الذي يتم من خلاله تبادل أصل أو التزام بين مشتري و بائع في ظل ظروف طبيعية".

الفقرة01: تقديرات القيمة العادلة

يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASC ومجلس معايير المحاسبة الدولية FASB أن يتم استخدام القيمة العادلة لتقدير قيمة الأصول الثابتة، ويتم تقدير القيمة العادلة في حالتين:[1]

الحالة الأولى: وجود السوق النشطة

يتم قياس القيمة العادلة للأصل بناءا على الأسعار المأخوذة في السوق النشطة، وتعرف السوق النشطة بأنها السوق التي يتواجد فيها المشترون والبائعون الراغبون في التعامل عادة في أي وقت، كما أن الأصناف التي يتم فيها متجانسة والأسعار متاحة للجمهور.

الحالة الثانية: عدم وجود سوق نشطة

إذا لم يتوفر للأصل قيمة سوقية لعدم وجود السوق النشطة فيتم الاستعانة بالقيمة السوقية لأصول أخرى معادلة لتحديد هذه القيمة، ومن أمثلة الأساليب الفنية المستخدمة في تقييم القيمة الحالية الدفعات المقدرة ، تسعير الخيارات، أسعار المصفوفة، والتحليل الأساسي (و يندرج التحليل الأساسي من الأعلى إلى الأسفل من خلال تحليل الظروف الاقتصادية العامة إلى تحليل ظروف الصناعة وأخيرا ظروف وأوضاع الوحدة الاقتصادية)، فهذه الأساليب الفنية تتضمن الافتراضات التي يتم ليستخدمها المشاركون في السوق في تقديراتهم للقيم والإيرادات المستقبلية، وبما في ذلك افتراضات حول معدلات الفائدة والعجز عن السداد وإعادة السداد، وإذا لم يتوفر سعر متاح في السوق للأصل محل التقييم نتيجة لعدم وجود أصل مماثل له وبنفس حالته الراهنة في تاريخ التقييم، وذلك نتيجة للتوقف عن إنتاج هذا الأصل أو ظهور أنواع جديدة وحديثة ذات كفاءة إنتاجية و اقتصادية أفضل، فعندها يمكن استخدام التدفقات النقدية في المساعدة في تقدير القيمة العادلة بشرط أن يتم خصم التدفقات النقدية بمعدل خصم يتناسب المخاطر المرتبطة بالأصل.

[1] جبران إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، المرجع السابق، ص 171.

المبحث الرابع: قياس القوائم المالية

تعتبر عملية القياس المحاسبي بمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي والتي تسمح بإنتاج معلومات عن أداء المؤسسة ومركزها المالي، والتغيرات التي تحصل فيها، وتزداد أهمية القياس من خلال الأهمية البالغة له في أي قطاع محاسبي، حيث أنه المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية والمالية التي تظهر في القوائم المالية، والتي بدورها تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدموها.

المطلب الأول: قياس قائمة المركز المالي:

الميزانية هي ملخص للأرصدة المالية للشركة وهي تتكون عادة من ثلاثة أجزاء توضح للمستثمرين ما للشركة وما على الشركة بالإضافة إلى المبلغ المستثمر بواسطة مساهميها، دائما ما تكون الأول مساوية لحاصل جمع الالتزامات وحقوق الملكية[1].

وتنطوي قائمة المركز المالي على ثلاث مجموعات رئيسية هي:

- الأصول.
- الالتزامات.
- حقوق الملكية.

وتمثل الالتزامات وحقوق الملكية المصادر التي يتم من خلالها تدبير الموارد اللازمة لممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها، أما الأموال فتمثل استخدامات هذه الموارد المتاحة[2].

الأصل: يتمثل الأصل في موجودات المؤسسة وتسجل في الميزانية حسب درجة سيولتها أي حسب المدة التي تستغرقها للوصول إلى نقود وفي حالة النشاط العادي للمؤسسة[3].

---

[1] مقال متاح على الموقع الالكتروني www.ar.trdimo.com.tradipedia:، تاريخ الإطلاع 2016/04/16، على الساعة 00: 21.

[2] محمد سمير الصبان، رجب السيد راشد، " **المحاسبة المتوسطة**"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1998، ص ص 75-76.

[3] اليمين سعادة، **"استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية و ترشيد قراراتها"**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص 19.

الالتزام: هو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن إحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تمتلكها المنشأة والمحتوية على منافع اقتصادية[1].

حق الملكية: هو حق الملاك المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات[2].

وقبل البدء بشرح كيفية قياس عناصر قائمة المركز المالي لابد من التعرف على المبادئ المحاسبية التي تحكم الميزانية وهي[3]:

تقييم الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها بقصد الاحتفاظ بها واستخدامها في عملية الإنتاج وليس بقصد بيعها على أساس التكلفة التاريخية.

يتم تقييم الأصول المتداولة على أساس القيمة التي ينتظر تحققها من عملية البيع، من أجل ذلك يتم تقييم البضاعة على أساس سعر التكلفة وسعر السوق أيهما أقل.

يتم تقييم الذمم وفق مبدأ الحيطة والحذر الذي يقتضي بأخذ الأرباح المحققة والخسائر المحتملة في الاعتبار دون الأرباح الغير محققة.

الفقرة01: قياس الأصول:

تقسيم الأصول بشكل عام إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

أصول متداولة أو قصيرة الأجل: يقصد بها الأصول التي تتوقع المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تمثل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال و انجازها في شكل سيولة الخزينة، والأصول التي يتم حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي تتوقع المؤسسة تحقيقها خلال اثني عشر شهرا، بالإضافة إلى السيولة أو شبه السيولة التي لا يخضع استعمالها لقيود[4].

---

[1] رولا كاسر لايقة، **"القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورها في ترشيد قرارات الاستثمار"**، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص 46.

[2] المرجع نفسه، ص 46.

[3] رولا كاسر لايقة، المرجع السابق، ص ص46-47 .

[4] محمد سامي لزعر، **"التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"**، رسالة ماجستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012، ص 41.

أصول طويلة الأجل: و تقسم هذه الأصول إلى مجموعتين هما[1]:

- **الأصول الملموسة:** وتشمل الاستثمارات طويلة الأجل، الممتلكات والمباني والمعدات والأراضي يتم اهتلاكها على مدار العمر الإنتاجي الذي يتجاوز عادة العام الواحد.
- **الأصول غير الملموسة:** وتشمل هذه المجموعة موجودات ليس لها كيان مادي ملموس مثل شهرة محل، حق الاختراع.

وهناك عدد من الأسس لقياس الأصول وهي[2]:

✓ **التكلفة التاريخية:** تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي الذي أعطي بالمقابل في تاريخ الحصول عليها.

التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقدية الذي يجب دفعه للحصول على الأصل في الوقت الحاضر.

✓ **القيمة البيعية في التصفية:** هي مقدار النقدية التي من خلالها يمكن بيع الأصل في الحاضر في ظروف التصفية.

✓ **القيمة المتحققة:** تسجل الأصول بمبلغ النقدية الذي يمكن الحصول عليها في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية.

✓ **القيمة الحالية:** تسجل الأصول بالقيمة المخصومة المالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادي للمؤسسة.

الفقرة02: قياس الالتزامات:

تستطيع المؤسسة تسديد الالتزام عن طريق التخلي عن موارد تحتوي منافع اقتصادية كامنة من اجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى ويمكن تسديد الالتزام بعدة طرق هي[3]:

- الدفع نقدا.
- بالتزام آخر تحويل أصول أخرى.

---

[1] محمد مطر عطية، وليد ناجي الحيالي، حكمة أحمد الراوي، **"نظرية المحاسبة و اقتصاد المعلومات"**، دار الحنين، عمان1996 ، ص 236.

[2] آدم الصاوي، **"قياس عناصر القوائم المالية"**، مقال متاح على الموقع الالكتروني:www.accdiscussion.com تاريخ الاطلاع 2016/03/03، الساعة: 10:00 .

[3] رولا كاسر لايقة، المرجع السابق، ص ص 48- 49.

- تقديم الخدمات.
- استبدال الالتزام.
- تحويل الالتزام إلى حق ملكية.

ويمكن تسديد الالتزام بطرق أخرى مثل تنازل الدائن أو فقدان حقوقه.

وتصنف الخصوم حسب طبيعتها إلى خصوم نقدية وخصوم غير نقدية.

- ✓ قياس الخصوم النقدية بعد نشأتها: تعد القيمة المالية للمبالغ التي ينتظر دفعها الأساس الذي ينبغي أن يتبع لقياسها وإظهارها في القوائم المالية حتى يتم سدادها.
- ✓ قياس الخصوم الغير نقدية بعد نشأتها: تعد الأسعار الأصلية التي حددتها الوحدة الحسابية في العمليات التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم الأساس الذي يجب أن يتبع لقياسها وإظهارها في القوائم المالية حتى يتم سدادها.

الفقرة03: قياس حقوق الملكية:

تعد حقوق الملكية في ظل ما سبق فائض قياس الأصول عن قياس الالتزامات، وبالتالي فهي تتضمن الآثار السلبية والايجابية لقياس كلتا المجموعتين.

فقياس الأصول غير نقدية بتكلفتها في ظل تغير المستوى العام للأسعار يجعلها غير قابلة للتجمع الرياضي، وبالتالي ينعكس أثر تجميعها على حقوق الملكية[1].

كما أن قياس الأصول النقدية بقيمتها التاريخية في ظل التقلبات في المستوى العام للأسعار تؤدي إلى عدم إمكانية قياس أرباح وخسائر القوة الشرائية لحيازتها ومن ثم ينعكس ذلك على حقوق الملكية، ويترتب على ذلك أن حقوق الملكية في ظل الافتراضات والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما تمثل مزيجا غير متجانس لا يمكن الاعتماد عليه لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

المطلب الثاني: قياس النتيجة

الفقرة01: قياس الإيرادات

تعرف الإيرادات بأنها التدفقات النقدية الداخلة أو الزيادة في الأصول الأخرى للمنشأة أو النقص في التزاماتها أو الاثنان معا والناتجة خلال الفترة عن إنتاج و تسليم السلع و تأثر الخدمات أو الأنشطة الأخرى

[1] رولا كاسر لايقة، المرجع السابق، ص ص 49- 50.

والناتجة عن ممارسة المنشأة لنشاطها الرئيسي الهادف إلى تحقيق الربح الذي يؤدي إلى تغيير حقوق الملكية[1]، وتنتج الإيرادات عادة من[2]:

- بيع السلع؛
- تقديم الخدمات للعملاء أو تأجير الأصول؛
- بيع أصول المشروع؛
- الاستثمار في الأوراق المالية.

وعادة يتم قياس الإيراد محاسبيا بالقيمة المتوقع الحصول عليها مقابل بيع السلع وتقديم الخدمات ويرى الاقتصاديون أن الإيراد يقاس بالقيمة السوقية للسلع والخدمات، أي القيمة الحالية للقيم النقدية المنتظر الحصول عليها من الإيرادات الناتجة عن تبادل المنتجات في الأسواق والمقصود بقياس الإيراد تحديد القيمة المضافة لأصول الوحدة المحاسبية، أو تخفيض خصومهما أو كلاهما معا من العمليات المتعلقة بيع السلع وتقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصولها خلال فترة محاسبية معينة، ولا يقتصر قياس الإيراد على هذا الجانب فقط وإنما يشمل التبادل العيني للأصول مع وحدات محاسبية أخرى وما تحققه من زيادة في أصولها من خلال هذه العمليات، محسوبا على أساس القيم العادلة لعملية المبادلة التي حققتها الوحدة المحاسبية في عملية خلق الإيراد.

الفقرة02: قياس المصروفات

يمكن تعريف المصروف بشكل عام بأنه ذلك التدفقات التي تؤدي إلى تخفيض قيمة الأصول أو زيادة

الالتزامات، وهي تلك المبالغ المنفقة خلال فترة زمنية معينة للحصول على إيرادات، ويتم حصر قيمة المصاريف خلال الفترة المحاسبية بهدف مقارنتها مع الإيرادات المتحققة بتلك الفترة نتيجة أعمال المؤسسة فإذا زادت الإيرادات عن المصروفات حقق ربحا، وأما إذا زادت المصروفات عن الإيرادات فالنتيجة خسارة[3].

---

[1] منور أوسرير، محمد مجبر، **"دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتائج"**، ملتقى دولي حول الإطار ألمفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص 3.

[2] محمد سمير الصبان، رجب السيد راشد، مرجع سبق ذكره، ص 59.

[3] سفيان زغوان، **"تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض القوائم المالية"**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 76.

ويعتمد الإثبات المحاسبي للمصروفات بتحديد اللحظة الزمنية التي تحقق فيها المصروف، إما بارتباطه مباشرة بإيرادات تحققت أو نتيجة لارتباطه بفترة زمنية معينة.

وتقاس المصروفات على أساس مقدار النقص أو الزيادة في الخصوم التي تنجم عن بيع السلع أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول للوحدة المحاسبية وهناك عدة طرق لقياسها[1]:

الأساس الذي يجب أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا نتيجة لارتباطها المباشر بالإيرادات المحققة خلال فترة زمنية معينة هو التكلفة التاريخية أو تكلفة اقتناء الأصول التي استنفدت أو مقدار الالتزام الذي نشأ خلال الفترة نفسها.

بينما الأساس الذي يجب أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا وفقا لتوزيعها على الفترات التي استفادت من الأصل هو التكلفة التاريخية أو تكلفة الاقتناء والأساس الذي يجب أن يتبع في قياس المصروفات المحققة محاسبيا فور حدوثها هو سعر أو الأسعار للمنافع التي تم الحصول عليها.

المطلب الثالث: قياس قائمة تدفقات الخزينة

تعتبر قائمة تدفقات الخزينة كأحد القوائم المالية الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي الحالي، حيث يعتبر إعدادها مهما جدا بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية الداخلين والخارجين، فهي تتيح لهم التعرف على صافي التدفقات النقدية الناتجة من كل نشاط بصورة مستقلة وذلك من خلال تحديد التدفقات الداخلة والخارجة من الأنشطة التالية[2]:

- ✓ **الأنشطة التشغيلية:** وهي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من بيع و شراء السلع وكافة الأنشطة العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمؤسسة.
- ✓ الأنشطة الاستثمارية: وهي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الاستثمارية التي تقوم بها المؤسسة من اقتناء والتنازل عن الأصول الثابتة وكذلك الاستثمار في الأسهم والسندات في المؤسسات الأخرى.
- ✓ الأنشطة التمويلية: وهي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المتعلق بالحصول على موارد التمويل للأصول سواء من القروض أو إصدار الأسهم.

---

[1] رولا كاسر لايقة، مرجع سبق ذكره، ص 53.

[2] كمال الدين الدهراوي، **"تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار"**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 156.

الفقرة01: مصادر إعداد جدول تدفقات الخزينة

خلافا للميزانية وجدول حساب النتيجة اللذان يتم اعتمادهما إسنادا إلى أساس الاستحقاق يتم إعداد قائمة تدفقات الخزينة على أساس التدفق النقدي، وذلك من خلال ثلاث مصادر هي[1]:

ميزانية مقارنة لسنتين، وذلك لتحديد مقدار التغيرات في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية بين أول المدة وأخرها.

جدول حسابات النتيجة للسنة المالية الجارية، وذلك لتحديد مقدار صافي الربح و زيادة النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية خلال الفترة.

معلومات تفصيلية إضافية أخرى، وذلك بهدف تحديد كيفية استخدام الخزينة خلال الفترة.

الفقرة 02: خطوات إعداد جدول تدفقات الخزينة

إن إعداد جدول تدفقات الخزينة يتم وفقا لخطوات متتالية هي[2]:

- تحديد التغير في النقدية عن طريق إيجاد الفرق بين رصيد النقدية أول الفترة وأخرها باستخدام بيانات الميزانية المقارنة.
- تحديد التدفق النقدي الصافي من الأنشطة التشغيلية عن طريق تحليل حساب النتيجة الحالي وتحويل النتيجة من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، كما يتطلب أيضا مقارنة الميزانيتين والبيانات الإضافية.

الفقرة03: طرق إعداد تدفقات الخزينة

يتم إعداد جدول تدفقات الخزينة فيما يتعلق بتدفقات الأنشطة العادية وفق طريقتين هما:

- **الطريقة المباشرة:** في هذه الطريقة نقوم بإعداد جدول تدفقات الخزينة عند أي لحظة زمنية وعند أي مستوى من النشاط، وذلك من خلال حصر التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من خزينة المؤسسة

-

[1] شعيب شنوف، **"التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS "**، الطبعة1، دار زهران، الأردن ، 2012، ص 183.

[2] شعيب شنوف، المرجع السابق، ص183.

❖ في كل دورة النشاط التابع لها[1]، ويتم تحديد صافي تدفقات الخزينة لأنشطة الاستغلال كما يلي[2]:

صافي تدفقات الخزينة لأنشطة الاستغلال= التحصيلات المقبوضة من الزبائن(−) المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين(−) الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة(−) الضرائب على النتائج المدفوعة(−+) تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية.

ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال على النحو التالي:

التحصيلات المقبوضة من الزبائن وتحسب كما يلي: المبيعات من البضائع والمنتوجات المصنعة، الخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة ما عدا التخفيضات التجارية الممنوحة ويطرح التغير في الزبائن والحسابات الملحقة (رصيد آخر المدة(−) رصيد أول المدة).

المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين وتحسب كما يلي: المشتريات المستهلكة ما عدا التخفيضات التجارية المتحصل عليها من المشتريات(+) الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والخدمات الخارجية(+) الخدمات الخارجية(+) الخدمات الخارجية الأخرى(+) التغير في رصيد موردوا المخزونات والخدمات (−) التغير في رصيد الحسابات الأخرى الدائنة والمدينة(+) التغير في حساب المستخدمون والحسابات الملحقة (−) التغير حسب الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة.

وهناك مبالغ مدفوعة لمتعاملين آخرين وهي معنية بهذا العنصر تحدد على النحو التالي:

حساب الضرائب والرسوم (+) حساب الأعباء العملياتية الأخرى(−) التغير في رصيد حساب الدولة للضرائب على رقم الأعمال(−) التغير في رصيد حساب الأعباء المسجلة مسبقا.

الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة، وتضم حساب الأعباء المالية.

تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير عادية، وتحدد بالفرق بين إيرادات العناصر غير العادية وأعباء العناصر غير العادية.

---

[1] فاتح سردوك، خليدة عابى، **"واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"**، ملتقى وطني، جامعة الوادي، يومي 05 و 06 ماي 2013، ص 08.

[2] عبد المالك زين، مرجع سبق ذكره، ص 87.

- ✓ **تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار**:وتحدد كما يلي [1]:

وتحدد كما يلي

التحصيلات الناتجة عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المالية والتي تتمثل في سعر التنازل عن القيم الثابتة المالية (−) التسديدات الناتجة عن عملية حيازة قيم ثابتة مالية، وتحسب حسب العلاقة التالية:

(القيم الثابتة المالية(+)القيم المحاسبية الصافية للتنازل عن القيم الثابتة المادية و المعنوية)(+) التحصيلات الناتجة عن عمليات التنازل عن القيم الثابتة المادية و المعنوية بقيمة سعر التنازل (−) التسديدات الناتجة عن عملية حيازة قيم ذاتية ومعنوية وتحسب حسب العلاقة التالية: (التغير في القيم الثابتة المادية والمعنوية للسنة المالية(+)القيمة المحاسبية الصافية للتنازل عن القيم الثابتة المادية والمعنوية)(+) الفوائد المحصلة من توظيفات الأموال (الإيرادات المالية).

تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل:

وهي التدفقات الناتجة عن تغير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض وتحدد كما يلي:

التدفقات الناتجة عن تغير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض=التحصيلات في إعقاب إصدار الأسهم(−) الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها(+) التحصيلات المتأتية من القروض(−) تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة.

ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل كما يلي:[2] .

- ✓ التحصيلات في إعقاب إصدار الأسهم، تتمثل في التغير في حساب رأسمال، بالإضافة إلى التغير في حساب العلاوات المرتبطة برأسمال.
- ✓ الحصص والتوزيعات التي تم القيام بها، وتتمثل في حساب نتيجة السنة المالية مطروح منها التغير في الاحتياطات.
- ✓ التحصيلات المتأتية من القروض، وتتمثل في التغير في حساب القروض والديون المماثلة.
- ✓ تسديد القروض أو الديون المماثلة، وتتمثل في الديون الجديدة المتحصل عليها خلال السنة المالية .

[1] عبد المالك زين، المرجع السابق، ص88.

[2] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 181.

❖ ***الطريقة غير المباشرة:***

تقوم هذه الطريقة على تصحيح النتيجة الصافية وذلك بأخذ العناصر التالية بعين الاعتبار[1]:

- آثار العمليات دون تأثير الخزينة مثل: مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة والإسترجاعات على الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة؛
- الفروقات والتسويات المرتبطة بالضرائب المؤجلة؛
- التغير في احتياجات رأس المال العامل للاستغلال؛
- الإيرادات والنفقات المرتبطة بتدفقات الخزينة المتعلقة بعمليات الاستثمار المالي والتمويل.

✓ **تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال**

وتحدد كما يلي[2]:

تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال= صافي النتيجة للسنة المالية(+) الاهتلاكات والمؤونات(−) التغير في الضرائب(−) التغير في المؤونات(−) تغير في الزبائن و الحسابات الدائنة(−) تغير الموردين و الديون(−) نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب.

ويتم حساب العناصر المكونة لتدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال على النحو التالي:

- ✓ الإهتلاكات والمؤونات، و تشمل مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة؛
- ✓ تغير الضرائب المؤجلة، وتتمثل في التغير في حساب الدولة الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى؛
- ✓ تغير المخزونات، ويتمثل في تغير حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ(−)التغير في حساب خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ؛
- ✓ تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى، ويتمثل في التغير في حساب الزبائن والحسابات الملحة وحساب المستخدمين والحسابات الملحقة وحساب الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة بهم ناقص التغير في حساب خسائر القيمة عن حسابات الغير؛
- ✓ تغير الموردين والديون الأخرى، ويتمثل التغير في حساب الموردون والحسابات الملحقة؛

---

[1] سفيان بلقاسم، "**النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية**"، رسالة دكتوراه، علوم التسيير، الجزائر،2010، ص 84.

[2] سفيان بلقاسم،المرجع السابق، ص 84.

- ✓ نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب، ويتمثل في سعر التنازل (–) القيمة المتبقية للاستثمارات المتنازل عنها، فإذا كان فائض يطرح أما إذا كان عجز فيضاف للحصول على تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال؛
- ✓ أما فيما يخص تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار وتدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل فتحسب بنفس الطريقة المباشرة لإعداد جدول تدفقات الخزينة.

المطلب الرابع: قياس عناصر قائمة تغير الأموال الخاصة

تمثل قائمة تغير الأموال الخاصة حلقة الربط بين الميزانية وحساب النتيجة، ونظرا لتعدد مصادر التغيرات في رؤوس الأموال تطلب الأمر تخصص قائمة مستقلة عن التغيرات المختلفة وتعرف هذه القائمة بقائمة التغير في رؤوس الأموال الخاصة[1].

الفقرة01: الدراسة التفصيلية لقائمة تغير الأموال الخاصة

- ✓ تصحيح الأخطاء الهامة، يمكن أن تكشف خلال الفترة الحالية التي وقعت خلال إعداد القوائم المالية لفترة واحدة أو عدة فترات سابقة، وتحدث هذه الأخطاء نتيجة أخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق السياسة المحاسبية أو نتيجة لسوء تفسير الحقائق أو نتيجة للغش أو السهو، ويدرج عادة التصحيح عند تحديد صافي الربح أو الخسارة خلال الفترة المالية؛
- ✓ النتيجة، وهي النتيجة التي تظهر في قائمة حساب النتيجة سواءا كانت ربحا أو خسارة؛
- ✓ الحصص المدفوعة، تتم توزيعات الأرباح نقدا أو عينا، وفي كلا الحالتين تؤثر هذه التوزيعات على إجمالي رأسمال؛

الفقرة02: الأهداف الأساسية من المعلومات المتعلقة بتغير الأموال الخاصة:

يتمثل في[2]:

- التعرف على مقدار الأموال الخاصة وبنودها؛
- التعرف على التغيرات التي تحدث للأموال الخاصة خلال الفترة؛
- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في الأموال الخاصة.

---

[1] عبد المالك زين، مرجع سبق ذكره، ص ص 92–93.

[2] محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2006، ص 161.

الخلاصة

من خلال هذا الفصل نستنتج أن القياس المحاسبي هو جوهرة المحاسبة، وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة، فالقياس هو تحديد وتبويب لمختلف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة لتوفر معلومات التي من شأنها أن تسهل في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وللقياس عدة بدائل يتوقف اختيار كل بديل حسب طبيعة العنصر المراد قياسه، لكن هناك محددات و قيود تؤثر على مخرجات القياس مما قد يجعله متغير نسبيا.

الفصل الثاني : القيمة العادلة

المبحث الأول : عموميات حول القيمة العادلة

المبحث الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بالقيمة العادلة

المبحث الثالث : القياس بالقيمة العادلة

تمهيد

بعد تطرقنا في الفصل الأول إلى القياس المحاسبي سوف نتطرق في هذا الفصل إلى القيمة العادلة، حيث نتناول التكلفة التاريخية ومبررات التوجه نحو القيمة العادلة من خلال ذكر مبررات التكلفة التاريخية وعيوبها، وكذلك مبررات القيمة العادلة، بالإضافة إلى مقومات القيمة العادلة التي يمكن حصرها في إحدى القيمتين (قيمة يمكن مبادلة الأصل بها، قيمة سداد الالتزام)، وشروط تطبيقها مع ذكر مداخيل تقييم القيمة العادلة التي حددها المعيار المحاسبي الأمريكي بثلاثة مداخل(مدخل الدخل، مدخل السوق، مدخل التكلفة)، كما سنتطرق إلى استعمالات القيمة العادلة المتمثلة في الأدوات المالية والاستثمارات العقارية الموظفة، بالإضافة إلى مزايا القيمة العادلة التي جاءت لتغطية أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية وكذلك العيوب التي يعاني منها والتي ظهرت أثناء التطبيق .

كما سيتم التطرق أيضا إلى مفهوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وكذلك محددات تطبيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تنقسم إلى قسمين رئيسيان هما: اختبار مستوى الأهمية واختبار النوعية، بالإضافة إلى علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حيث يرى مؤيدو القيمة العادلة أن القياس المستند إليها يوفر للمعلومات المحاسبية ولمستخدمي تلك المعلومات على اختلاف مصالحهم مزايا كثيرة، والقيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية التي عرفت تحول إلى اقتصاد السوق مما أوجب ظهور نظام جديد يتوافق مع هذا التغير، وأهمية القياس بالقيمة العادلة، ومتطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفق المعايير الدولية.

المبحث الأول: عموميات حول القيمة العادلة

احتل موضوع تقييم أصول والتزامات المنشأة حيزا كبيرا من اهتمام المفكرين والباحثين، وظهرت خلال تطور الفكر المحاسبي العديد من المفاهيم في هذا المجال، وكان مفهوم القياس بالتكلفة التاريخية لفترة طويلة حجر الأساس للقياس المحاسبي في العالم، ولكن نظرا للانتقادات الموجهة إليه وعيوبه ظهر مفهوم جديد هو القياس بالقيمة العادلة.

المطلب الأول: التكلفة التاريخية ومبررات التوجه نحو القيمة العادلة

يعد مبدأ التكلفة التاريخية أحد المبادئ المحاسبية التي لازالت تتمسك بها النظرية المحاسبية في القياس المحاسبي ويعتبر من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم[1]، وتشير التكلفة التاريخية إلى مقدار النقدية (أو ما يعادلها) التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه، أي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل[2]، فالتكلفة التاريخية تمثل النموذج التقليدي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم على أساس إثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والالتزامات بالكلفة المحددة لحظة وقوع عملية التبادل بين المؤسسة والأطراف الذين تتعامل معهم وهذه تمثل الكلفة الحقيقية والعادلة لحظة وقوع العملية وهذه الأخيرة غالبا ما تكون موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية التحقق منها[3].

يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على عدة مبررات، حيث توفر درجة كبيرة من الموضوعية في القياس حيث تكون الأرقام قابلة للمقارنة وتسهل عملية التحقق بدقة من بيانات التكلفة التاريخية وبالتالي إعطاء درجة عالية من الثقة في المعلومات المحاسبية، كذلك يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار، بالإضافة إلى أن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يقتصر على ما تم فعلا طبقا للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي ، المشروع في حالة استمرار أعماله الاعتيادية خلال الفترة المنظورة والتي يجب أن لا تزيد عن 12 شهر من تاريخ التوقيع على الميزانية

---

[1] هواري معراج، حديدي آدم، مرجع سبق ذكره، ص 7.

[2] رضوان حلوة حنان، " **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير**": دراسة معمقة في نظرية المحاسبة"، الطبعة 2، دار وائل للنشر، الأردن،2000، ص 445.

[3] زهير خضر ياسين، "**القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة**"، مجلة المنصور، عدد 14، الجزء الثاني، كلية المنصور الجامعة، العراق، 2010، ص 154.

العمومية، وبالتالي لا تستخدم القيم الجارية للأصول إلا في حالة واحدة فقط هي حالة التصفية استخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش[1] .

وبالرغم من تلك المبررات التي يقوم على أساسها مبدأ التكلفة التاريخية، واتساقه مع الفروض والمبادئ المحاسبية، إلا أنه أثار كثيرا من الانتقادات حول محدودية فائدة استخدام القوائم والتقارير المالية الناتجة عنه إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل, ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك، وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي الذي ينحرف قليلا أو كثيرا عن قيمته الحالية خاصة بعد انتشار ظاهرة التضخم واستفحالها في كل الاقتصاديات حيث لم يعد الأمر كما كان عليه، خاصة أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس بالاعتماد على هذا المبدأ أصبحت تفقد الكثير من صلاحيتها وقدرتها للإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة[2]، وبالتالي لم تعد القيم التي تظهر في القوائم المالية في ظل المحاسبة التقليدية تقدم الخدمات المطلوبة منها بالنسبة للمستثمرين الذين يحتاجون إلى معلومات عادلة تمثل الوقائع الاقتصادية لاتخاذ قرارات سليمة ومن هنا كان البحث عن البديل الذي يقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية فكانت محاسبة القيمة العادلة هي الخيار الأمثل لإيجاد التلاقي في المفاهيم بين المحاسبين والاقتصاديين، إذ أصبح الاقتصاد وثيق الصلة بالمحاسبة فلا يمكن تصور دراسة عن العرض أو الطلب أو مدى الاستثمار أو حجم الإنفاق أو حجم الائتمان أو الدخل القومي أو السياسة النقدية وغير ذلك من المواضيع دون توفر معلومات مالية دقيقة وذات موثوقية[3].

إذ يعد منهج القيمة العادلة الأكثر إغراء للمهنيين، وواضعي المعايير بصفته يعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة، ويعد المقياس الأفضل والأكثر ملائمة لاتخاذ القرارات، بينما تستند مرجعية التكلفة التاريخية في التقرير عن البيانات المالية إلى بيانات تكون موثوقة في البداية، لكنها تصبح أقل موثوقية مع مرور

---

[1] سالم عبد الله حلس، يوسف محمود جربوع، "**تأثير استخدام التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة** "–دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين–مجلة الدراسات التجارية، العدد ،2006،ص ص 14– 15.

[2] جميل حسن النجار، "**أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين**"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال المجلد 9، العدد3، 2013، ص 467.

[3] ماهر موسى درغام، تامر بسام الأغا، "**العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**"، دراسة حالة المصارف المحلية العاملة في فلسطين، المؤتمر الدولي التاسع، الوضع الاقتصادي العربي وخيارات المستقبل، جامعة الزرقاء، الأردن، يومي 24– 25 أفريل 2013، ص 8.

الوقت ولا تتوفر فيها خاصية الملائمة لاتخاذ القرارات بعد فترة وقوع الحدث، لأنها تكتفي بالإبلاغ عن السجل التاريخي للأصول والخصوم، دون أن تقدم معلومات حديثة عن قيمتها الحاضرة [1].

إن مبررات العدول عن مبدأ التكلفة التاريخية صاحبها مبررات لتطبيق البديل وهو تطبيق محاسبة القيمة العادلة ولعل من أهم هذه المبررات ما يلي[2]:

- إن المحاسبة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية لا تصلح لأن تكون أساسا مناسبا للقياس المحاسبي لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والتي تطلبها الأطراف المختلفة المستخدمة لها، من هنا أصبح من الضروري البحث عن مقاييس أخرى بخلاف مبدأ التكلفة التاريخية حتى ولو اقتضى الأمر إلى التنازل عن الموضوعية بمعناه التقليدي .
- إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في قياس الدخل بسبب فرض ثبات وحدة النقد في ظل الارتفاع العام لمستوى الأسعار، حيث تصبح وحدة القياس المستخدمة غير متجانسة بالنسبة للعمليات والفترات المالية بسبب التغير في قيمتها والنظر إلى تدني قيمتها وقوتها الشرائية، وبالتالي فإن المحاسب يقوم بجمع وطرح قيم وأحداث وعمليات مالية كما لو كانت ذات قوة شرائية واحدة على الرغم من اختلاف قوتها الشرائية مثلما هو الحال في حالة جمع أو طرح الدينار من الدولار دون إجراء عمليات التحويل، الأمر الذي يتسبب في عدم دلالة القوائم المالية، وعدم إمكانية استخدامها في عقد المقارنات فيها بينما.
- إن إتباع مبدأ التحقق بمفهومه التقليدي وفقا للتكلفة التاريخية يؤدي إلى حدوث أخطاء في وقت الإثبات بالتغيرات في القيمة، حيث تكون نتائج الأعمال عبارة عن خليط من الدخل بالفترة المالية وعدم إمكانية استخدامها في عقد المقارنات فيما بينها.
- أن القياس المحاسبي وفقا لمبدأ القيمة التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، حيث أنها تعتمد على معلومات تاريخية في حسابها للتكاليف والأرباح وأن الأسعار التي دفعت في الماضي تتجاهل التغير وبالتالي فلا يمكن أن تكون أداة توجيه للأداء وبناء التوقعات المستقبلية.

---

[1] كرار سليم عبد الزهرة، حسين كاظم عوجه، حسين راغب طلب، "**قياس القيمة العادلة للأسهم العادية باستعمال نموذج مضاعفة الربحية**"، دراسة تطبيقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 29، جامعة الكوفة، 2013، ص 195.

[2] خالد عبد الرحمن جمعة يونس، مرجع سبق ذكره، ص ص 20-21.

المطلب الثاني: مقومات وشروط ومدا خيل القيمة العادلة

الفقرة01: مقومات القيمة العادلة

القيمة العادلة بما تحويه من مفهوم واسع، تقوم على مجموعة من المقومات ويمكننا أن نحصرها في إحدى القيمتين[1]:

- ✓ **قيمة يمكن مبادلة الأصل بها:** وتمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل، وتتعدد طرق الحصول نقدا وتكون القيمة العادلة ما يدفع مقابل الحصول على الأصل من نقدية وشبه النقدية.

- الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى سواء كانت مماثلة أو غير مماثلة، وتكون القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناءه مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه.
- إضفاء الالتزام مقابل إصدار أسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم أو حقوق الملكية الأخرى المصدرة.
- أن تكون عملية المبادلة تمت بناءا على إلزام المؤسسة، وتكون مصادر الإلزام متنوعة مثل (الحاجة الاضطرارية للمؤسسة خيار أمامها إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به العملية.

- ✓ **قيمة سداد الالتزام:** وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إضفاء الالتزام، إن وجود عملية تبادل حقيقية أي أن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضوء عملية معينة قد تمت لمبادلة الأصل أو الالتزام وفق طرق المبادلة .

غير أن فلة حمدي ونجلاء نبلي قد حددوا مقومات القيمة العادلة بما يلي[2]:

أ- وجود موضوع للتبادل: أي أن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضوء عملية فعلية قد تمت لمبادلة الأصل أو الالتزام وفق طرق المبادلة.

ب- وجود طرفي عملية التبادل وتمتعها بالإرادة الحرة في إجراء التبادل.

ج- إلمام طرفي عملية التبادل بجميع الحقائق المرتبطة بهذه العملية.

---

[1] حواس صلاح، "**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص ص 115 -116.

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

د- تمتع البيئة الاقتصادية المحيطة بطرفي عملية التبادل بالاستقرار النسبي.

هـ- تمثل القيمة العادلة أحد القيمتين، قيمة سداد الالتزام وقيمة يمكن مبادلة الأصل بها.

الفقرة02: شروط تطبيق القيمة العادلة

عند تطبيق قياس القيمة العادلة لابد من توفر الشروط التالية[1]:

- توفر الأسواق الجاهزة، والأسواق المالية الفاعلة، وبالتالي ستتمكن الشركات من قياس القيمة العادلة بكل كفاءة وفاعلية.
- توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة.
- توفر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارة الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة، وذلك للأخذ بروح نص المعيار وليس بنصه المجرد فقط.
- في حالة عدم وجود سوق نشط يكون تقدير القيمة العادلة على أساس أفضل المعلومات المتاحة في ظل ظروف ونتائج عملية التقييم، بالإضافة إلى استخدام أحداث معاملات السوق على أساس تجاري بين الأطراف.

الفقرة03: مداخيل تقييم القيمة العادلة

إن الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل الظروف الحالية[2].

ولقد حدد المعيار المحاسبي الأمريكي SFASNO157ثلاثة مداخيل لقياس القيمة العادلة هي[3]:

- **مدخل الدخل** INCOME APPROACH

---

[1] أحمد الحاج، محمد عقلي، "**القيمة العادلة وأثرها على القوائم المالية**"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق،2010، ص 5.

[2] منى كامل، صفاء أحمد العاني، "**دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية**" المؤتمر العربي المستوى العام الأول،" **واقع مهنة المحاسبة بين التحديات و الطموح**"، بغداد، يومي 16-17أفريل، ص 11.

[3] ثابت حسان ثابت، عبد الحي الواحد غازي محمد، "**التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة**"، دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24-25نوفمبر 2014، ص 373.

يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية لقيمة حالية واحدة مخصومة اعتمادا على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية، يعد مدخل هو الأكثر شيوعا لتقييم الأصول طويلة الأجل، وهو قابل للتطبيق مباشرة لأن معظم الأصول طويلة الأجل ناتجة عن منفعة اقتصادية تعود على مالك الأصل.

– مدخل السوقMARKET APPROACH

يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن ملاحظتها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الموجودات المتشابهة أو المقارنة ويتطلب تطبيق مدخل السوق وجود معلومات عن المعاملات القابلة للمقارنة.

- مدخل التكلفةCOST APPROACH

يعتمد هذا المدخل على تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الأصل بعد تسويتها بسبب عامل التقادم إذ يتم قياس الأصل بتكلفة الحصول على أصل بديل بطاقة مشابهة للموجودات القائم بالوحدة الاقتصادية في تاريخ قياسه.

المطلب الثالث: استعمالات القيمة العادلة

تغطي محاسبة القيمة العادلة المواضيع التالية:

1– **الأدوات المالية:** تقيد الأدوات المالية عند نشؤها بالتكلفة، لأغراض قياس الأدوات المالية بعد نشوئها فإن المعيار المحاسبي يصنف الأصول المالية على النحو التالي[1]:

–**المجموعة الأولى:** الموجودات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة

هي تلك الموجودات المالية التي تشتريها الشركة ويكون الغرض الأساسي من اقتنائها هو تحقيق الأرباح في المدى القصير من خلال التغير في أسعارها، حيث يتم قياس وتقويم هذه الأصول عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة من عملية التقويم في قائمة الدخل في الفترة التي تحدث فيها .

[1] نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، "**دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة**" المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكاديمية الشروق، أغسطس 2009، ص 14.

- **المجموعة الثانية:** الأصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق

وتمثل الأصول المالية التي يكون لدى الشركة النية أو القدرة على الاحتفاظ بها لتاريخ استحقاقها، ويجب أن يتم قياسها وإظهارها بالتكلفة المضافة مطروحا منها أية مخصصات معدة لمقابلة الانخفاض في قيمتها.

- **المجموعة الثالثة:** القروض وحقوق المؤسسة لدى الغير

وتمثل الأصول المالية التي تنشئها الشركة عن طريق تزويد المقترض بالأموال أو تقديم الخدمات وبطريقة مباشرة.

- **المجموعة الرابعة:** الأصول المالية المتوفرة للبيع

وتمثل هذه الموجودات التي ليست محتفظ بها للمتاجرة محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق قروض أو مدينون.

2- **الاستثمارات العقارية الموظفة:** هي أراضي أو مباني (أو جزء من مبنى) أو كلاهما محتفظ بها من قبل المالك (أو المستأجرة بموجب عقد إيجار تمويلي) لتحقيق إيراد إما من عملية تأجير العقار للغير أو من الأرباح الرأسمالية الناتجة عن ارتفاع قيمة العقار الرأسمالية[1].

في حالة اختيار المؤسسة نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية يتوجب عليها تحديد القيمة العادلة للعقار مستخدمة المعايير والأسس التالية[2]:

- عند قياس القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم 13 على المؤسسة التأكد من أن القيمة العادلة تعكس القيمة الايجارية لعقود إيجار حالية، والافتراضات الأخرى التي يستخدمها المتعاملين بالسوق عند تسعير الاستثمارات العقارية في ظل ظروف السوق الحالية.
- عند تحديد القيمة العادلة للعقار يتوجب عدم تقييم مكونات العقار بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال لا تقيم المصاعد الموجودة في البناء والتي تعتبر جزء أساسيا منه بشكل مستقل، بل يقيم البناء كوحدة واحدة.

---

[1] حاج قويدر قورين، "**أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25نوفمبر2014، ص 341.

[2] المرجع نفسه، ص 347.

- أن تعكس القيمة العادلة للعقار وضع السوق الحقيقي والظروف السائدة بتاريخ الميزانية.

3- **المحاصيل الزراعية والأصول البيولوجية:** تظهر بالقيمة العادلة بعد تنزيل مصاريف البيع ويؤخذ التغير في القيمة العادلة في قائمة حسابات النتائج شريطة تقدير القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه[1].

4- **التزامات عقود التأمين:** يتم إجراء فحص لمدى كفاية الالتزامات الناشئة عن العقود التأمينية على أساس صافي التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة وأخذ أي عجز قد يحدث في قائمة حسابات النتائج[2].

المطلب الرابع: مزايا وعيوب القيمة العادلة

الفقرة01: مزايا القيمة العادلة

جاء استخدام هذا المعيار لتغطية أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية على أمل أن تتسم مخرجات البيانات المالية بكثير من المزايا منها [3]:

- يوفر هذا المعيار مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للمنشأة.
- يراعي تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد.
- يعتبر استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية، وأساسا أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية.
- تزويد المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤيه مستقبلية لقيمة المنشأة.
- تتفق مع التغيير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغير في الأموال الخاصة للمنشأة.
- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادية وتعبر عن المفهوم الشامل للدخل.
- تقديم معلومات هامة لصناع القرار عن الموجودات والمطلوبات المالية حيث تعكس الوضع الحالي للسوق كما توصف القيمة العادلة بالأكثر شفافية في ظل الأسواق المالية النشطة خصوصا عند تدني قيمة الأصل المالي.

---

[1] روحي وحدي عبد الفتاح عواد، "**محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010،ص 51.

[2] نعيم سابا خوري، "**القيمة العادلة والإبلاغ المالي**"، جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، محاضرة في المركز الثقافي العربي في دمشق، 2007، ص 9.

[3] حسين عبد الجليل آل غزوي، "**المشاكل المحاسبية العاصرة**"، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية، الدانمارك، 2010، ص 93.

الفقرة02: عيوب القيمة العادلة

قد لا يخلو أي معيار من المعايير المحاسبية من عيوب أو قصور في بعض جوانبه ومن هذه المعايير القيمة العادلة والذي يعاب عليه ما يلي[1]:

– يخضع هذا المعيار الاجتهادات و الآراء الشخصية في عملية التقييم وخاصة عندما لا تتوفر أسواق نشطة.

– زيادة التكاليف وخاصة بالنسبة للشركات الصغيرة مما يفقدها الفائدة من تطبيقها، بالإضافة إلى عدم توفر الكفاءات القادرة على تطبيق المحاسبة على أساس مفهوم القيمة العادلة في مثل هذه الشركات.

– توقعات عرض البيانات المالية في الأوقات غير المناسبة نظرا للوقت اللازم لتحديد القيمة العادلة مما قد يؤدي إلى إصدار بيانات مالية لا تساعد على اتخاذ قرارات في الأوقات الضرورية للمستثمرين والمساهمين.

– إمكانية التلاعب في النتائج لتغطية الثغرات وفقا لرغبات الإدارة.

– الاعتراف ببنود الدخل غير المحققة في قائمة الدخل أو في حقوق الملكية دون وجود عمليات حقيقية قد يفتح المجال للتلاعب.

وبالإضافة إلى العيوب السابقة هناك من أضاف العيوب التالية[2]:

– تفقد القيمة العادلة مصداقيتها في حالة بيع المؤسسة لموجداتها في حالة اضطرارية.

– الاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويا على قدر كثير من الحكم الشخصي وإتباع أسس قياسية متباينة.

– تعتبر موثوقية قيم البيانات المبنية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطر الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

---

[1] يامن خليل الزعبي، "**القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات الأردنية**"، رسالة ماجستير، جامعة الأردن، 2005، ص 85.

[2] بوكساني رشيد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 10.

المبحث الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و علاقتها بالقيمة العادلة

تتمثل أهداف القوائم المالية في توفر المعلومات المفيدة التي تلبي الاحتياجات الضرورية لمستخدميها سواء كان ذلك داخل المؤسسة أو خارجها، ولكي تكون المعلومات مفيدة لا بد من توفر مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهي السمات التي يجب أن تتسم بها المعلومة المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وذلك فإن الهدف الأساسي في تحديد هذه الخصائص النوعية هو استخدامها لتقية مستوى جودة المعلومات المالية التي يتم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية.

المطلب الأول : مفهوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الفقرة01: تعريف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تعرف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بأنها : "السمات التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية لمساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المختلفة"[1]. وهناك مجموعة من الصفات التي بجب أن تتوفر في متخذ القرار الذي يقوم باستخدام المعلومات المحاسبية ومن هذه الصفات[2]:

- القدرة على فهم محتوى المعلومات

- القدرة على الاستخدام الصحيح للمعلومات في القرارات المناسبة والملائمة التي أعدت من أجلها تلك المعلومات

وتنقسم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى: خصائص أساسية هي: الملائمة، الموثوقية وخصائص ثانوية هي: الثبات، القابلية للمقارنة[3].

الفقرة02: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

أ- الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

---

[1] ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[2] يوسف كريم، **الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**، مقال متاح على الموقع الالكتروني، www.accdiscussion.com.acc6124 تاريخ الاطلاع 2016/04/08، الساعة 19:30.

[3] المرجع نفسه.

- **الملائمة:** حتى تكون المعلومات مفيدة فإنه يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات[1]، وتعني الملائمة أن تكون المعلومات المثبتة مفيدة في تقييم الماضي وتوقع المستقبل وأن يتم الإفصاح عنها حال توفرها بحيث يؤثر غيابها على قدرة متخذ القرار على اتخاذ القرار الملائم (FASB ,2008)[2] وللملائمة ثلاثة خصائص هي:[3]

- **القدرة التنبؤية :** تتميز المعلومات بقدرتها على توفير أساس يستند إليه للتبوء بالأحداث المستقبلية لمتخذ القرار.

- **إمكانية التحقق من التوقعات:** تكون المعلومات ملائمة إذا كانت لها القدرة على التحقق من صحة التوقعات السابقة لتصحيحها، وتوجد هذه المعلومات في التقارير المرحلية أو القطاعية.

- **التوقيت المناسب :** تكون المعلومات مفيدة عندما تتوفر لدى متخذ القرار في الوقت المطلوب قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على قراره.

- **الموثوقية :** ويقصد بها حسب البيان رقم (2) الصادر عن FABS بأنها خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء و التحيز بدرجة معقولة و إنما تمثل بصدق ما تزعم تمثيله إذن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات و إمكانية الاعتماد عليها[4].

وتتكون هذه الخاصية من خمس خصائص فرعية هي :

- **القابلية للتحقق :** وتعني القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل القائمين بالقياس المحاسبي إذا تم استخدام نفس طرق القياس[5].

---

[1] رضا إبراهيم صالح، **"أثر توجيه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة العالمية"**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد(46)، العدد (2)، 2009، ص 34.

[2] عبد الرحمن بن محمد الرزين، **"دراسة المقارنة لأسس القياس المحاسبي في الأطر الفكرية للمفاهيم المحاسبية السعودية والأمريكية والبريطانية والدولية"**، مجلة العلوم الإنسانية، والاجتماعية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية،العدد18، 2011، ص 218 .

[3] زينب عباس حمدي، **"الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم أضرار الحرب"**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد(75) 2009، ص41 .

[4] رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية "**الإطار الفكري–التطبيقات العملية**"، الطبعة(2)، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص 75.

[5] رضا حلوة حنان، **مدخل النظرية المحاسبية**، المرجع السابق، ص 76.

- **الحيادية:** ويقصد بذلك أن يكون الهدف من نشر المعلومات المحاسبية خدمة الأطراف دون تحيز في توجيه هذه المعلومات لخدمة جهة معينة، وهذا لا يعني أن يكون تأثير هذه المعلومات على الأفراد و سلوكهم بشكل متساوي[1].
- **التمثيل الصادق :** ويقصد بها أن تكون المعلومات صحيحة وخالية من التحيز، وأن تعبر بشكل دقيق وواقعي عما تريد التعبير عنه[2].

- **الجوهر فوق الشكل:** حيث تمثل المعلومات المالية بصدق العمليات المالية والأحداث الاقتصادية للمنشأة فمن الضروري أن تكون عرفت وتم المحاسبة عنها طبقا لحقيقتها الاقتصادية و جوهرها وليس لشكلها القانوني فقط[3].

- **الحذر والاكتمال :** الحذر ونفي وجود من الحذر في إتحاد الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد ، كما أن ممارسة الحذر يجب أن يكون بمقدار معقول دون مبالغة أما فيما يخص الاكتمال فإن المعلومات الواردة في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة أي أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة ومظللة وبالتالي تصبح غير موثوقة ويخفض ذلك من درجة ملاءمتها[4].

ب- الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية

- **القابلية للمقارنة :** يقصد بخاصية القابلية للمقارنة استخدام نفس طرق القياس السائدة في المؤسسة الأخرى التي تمارس نفس النشاط الاقتصادي حتى يتيح لمستخدميها لاتخاذ القرار بعد إجراء مقارنات مع المؤسسات المماثلة، الأمر الذي يزيد من فاعلية اتخاذ القرار[5]، ومن ثم فإنه إذا كانت مقارنة المعلومات يؤدي إلى التوصل إلى استنتاجات مظللة فإن هذه المعلومات تكون غير قابلة للمقارنة[6].

---

[1] جمال علي عطية الطرايرة، **"التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية والبنوك العاملة في الأردن"**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، الجامعة العربية للدراسات العليا، الأردن، 2005، ص 58.

[2] المرجع نفسه، ص 58.

[3] فاطمة الزهراء قرامز ، **"تطوير نظام المعلومات المحاسبي كحتمية للمؤسسات الاقتصادية"**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد(3)، جامعة أم البواقي، الجزائر،2015، ص 223.

[4] المرجع نفسه، ص223.

[5] جمعة هوام، نوال لعشوري،" **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"**، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة(واقع، رهانات و أفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 07 و08 سبتمبر2010، ص 17.

[6] محمد سليم وهبه، **"البيانات المالية و معايير المحاسبة الدولية"**، مقال، العدد (23)، ص 21.

ولكي تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة يجب أن يتوفر الشرطين التالين[1] :

- ✓ سهولة العرض واستخدام أسلوب موحد للقياس المحاسبي يسهل إجراء تقييم تلك المعلومات.
- ✓ الثبات في القياس والعرض للمعلومات من فترة زمنية لأخرى.

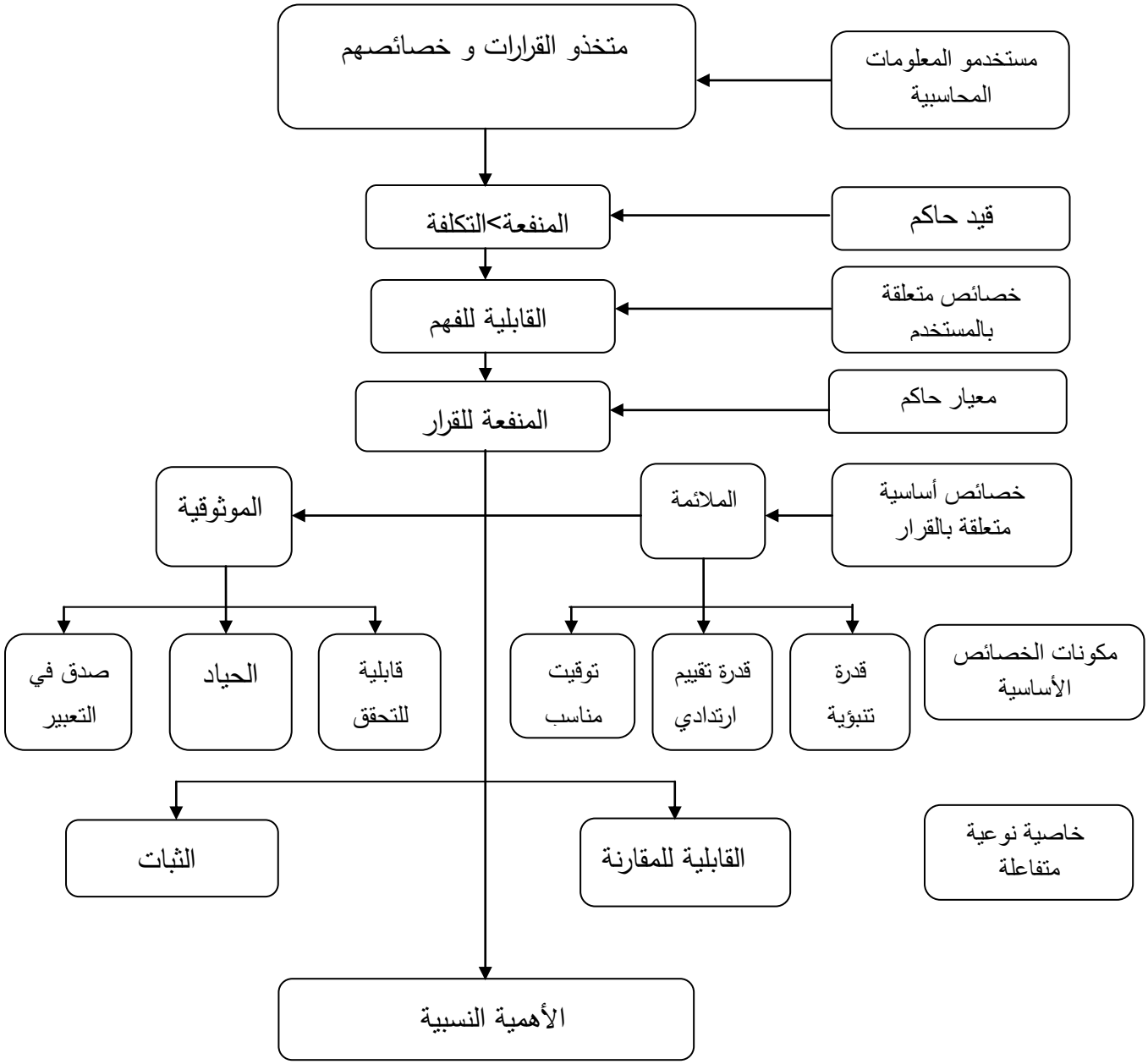
– **الثبات :** تتضمن تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المماثلة في المشروع النفس الواحد من فترة مالية لأخرى، وكذلك تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر في القوام المالية[2].

وفي ما يلي شكل يبين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

[1] جمعة هوام، نوال لعشوري، المرجع السابق، ص 17.

[2] نهاد إسحاق عبد السلام أبو هويدي، **"دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي"**، رسالة ماجستير، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 23.

الشكل رقم 1: علاقة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب FASB



المصدر: رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 68.

ويتضح من الشكل أعلاه أن الخصائص النوعية وجدت على عدة مراحل فنجد خاصية القابلية للفهم في أعلى الهرم مصنفة كخاصية متعلقة بالمستخدم في حين تظهر كلا من خاصية الملائمة والموثوقية كخصائص أساسية تتفرع بدورها إلى خصائص فرعية، كما تظهر خاصية القابلية المقارنة كخاصية ناتجة

عن تفاعل خاصيتي الملائمة والموثوقية، أما بالنسبة لمحددات الخصائص أي القيود الحاكمة فظهرت في أعلى وأسفل الهرم ومعا.

المطلب الثاني : محددات تطبيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

رغم التأييد الكبير الذي تتلقاه محاسبة القيمة العادلة وتصدرها معظم معايير المحاسبة الصادرة حديثا، إلا أن قياس القيمة العادلة يواجه الكثير من الصعوبات خاصة في ظل عدم وجود سوق نشطة [1] وهناك محددان رئيسيان لاستخدام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هما[2]:

- اختيار مستوى الأهمية.
- اختيار التكلفة (العائد).

- **الأهمية النسبية** : حيث تعتبر الأهمية النسبية أحد محددات قياس وعرض المعلومات المحاسبية، وتكون هذه المعلومات هامة إذا ما كان لها تأثير على متخذ القرار، وقد تعددت الآراء بخصوص حدود أو مقاييس الأهمية النسبية، ولكن المفهوم الأكثر قبولا هو أن الأهمية النسبية هي أحد القيود على الإفصاح، وبالتالي هي قيد على كمية البيانات والمعلومات المنتجة والمنشورة ، وقاعدة تطبيق الأهمية هي أن تكون المعلومات التي تعبر مهمة أثرا متوقعا على متخذ القرارات.
- **الكلفة و المنفعة** : وتعني أن تكون المنافع المحققة والمتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إمداد المنشأة بهذه المعلومات، حيث يلاحظ تعذر إمكانية قياس المنافع المتوقعة من المعلومات لعدم التحديد الدقيق لعدد، ونوع وحدود عامة مستخدمي هذه المعلومات، ورغم وجود بعض النماذج الرياضية لقياس قيمة المعلومات، إلا أن ذلك يتم فقط في حالة تحديد قرار معين تستخدم فيه المعلومات، وليس عندما تكون سلعة عامة لمجموعة غير محددة على وجه الدقة من متخذي القرارات.

إضافة إلى ما سبق فإن من يستخدم المعلومات يتأثر بالعديد من العوامل مثل قدرة هؤلاء المستخدمين على فهم تلك المعلومات، والطريقة المستخدمة في اتخاذ القرار، والمعلومات المتاحة من المصادر الأخرى، وقدرة المستخدم على تشغيل البيانات والاستفادة منها، ومن ناحية أخرى فإنه يكون من الضروري خلق موازنة أو مفاضلة بين الخصائص النوعية للمعلومات عند إعداد وعرض القوائم المالية في الحياة العملية، حيث أن تحقيق التوازن المرغوب والمناسب بين هذه الخصائص يمكن من تحقيق الهدف من إعداد وتقديم القوائم المالية وهو خدمة القرارات سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي.

---

[1] رضا صالح إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 38.

[2] حمزة فياض رملي، " **محددات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**"، مقال متاح على الموقع الالكتروني : www.ibtesamh.com-showthread-t3613 تاريخ الاطلاع 2016/04/07، الساعة 00 :21.

وعليه يجب أن يكون هنالك ربط في العلاقة ما بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومستويات القرارات.

فضلا عن ذلك فهنالك بعض المشكلات التي قد تنشأ عن المفاضلة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تتضح فيما يلي[1]:

- احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية (الملائمة والموثوقية)، إذ لا يوجد توافق بين ملائمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملائمة.
- احتمالية التعارض بين الخصائص الفرعية كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية.
- ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر، إذ أن البند يعتبر مفيدا وذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بطريقة محترفة إلى التأثير على متخذ القرار.
- بالرغم من أهمية المقارنة في عملية اتخاذ القرار، فإن ما يهم مستخدمو المعلومات المحاسبية مقارنة المعلومات الخاصة بشركة معينة بشركات متشابهة أو منافسة، إلا أن عملية المقارنة قد لا تكون ذات جودة عندما لا تلزم الشركات بسياسة التماثل أو الاتساق وعدم تغيير الطرق المحاسبية بمجرد الرغبة في التغيير، وعند تغيير تلك الطرق فإنه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير والآثار المتوقعة على الوضع المالي للشركة.

المطلب الثالث :علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

حسب مؤيدو القيمة العادلة فإن القياس المستند إليها يوفر المعلومات المحاسبية ولمستخدمي تلك المعلومات على اختلاف مصالحهم مزايا كثيرة تفوق مزايا البدائل الأخرى والتي تحقق بدورها للقيمة العادلة خصائص متعددة وهي [2] :

[1] رضا إبراهيم صالح، المرجع السابق، ص ص 38-40.

[2] أحمد الحاج، محمد عقلي، مرجع سبق ذكره، ص 10.

- **الملائمة:** يرى أنصار القيمة العادلة أن تقييم المستند إلى أسعار البيع في السوق يحقق مبدأ الملائمة للمستخدمين كافة، بمعنى أن المعلومات التي تعد القيم السوقية العادلة تحقق رغبات فئات المستخدمين كافة في الحصول على معلومات موضوعية تساعد في اتخاذ القرارات، وليس فقط رغبات المستخدمين فهي لا بد أن تكون متسقة و متوافقة مع احتياجات الإدارة والمقرضين والمالكين المستقبلين والمالكين الحاليين وبعض المنشآت الحكومية والهيأة المالية غيرها.
- **الموثوقية :** يمكن أن يحقق قياس القيمة العادلة خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية في حالة توفر سوق نشط ويمكن الاعتماد عليها أيضا في حالة عدم فروق جوهرية أثناء القيام بعملية التحقق من تقديرات قياس القيمة العادلة، وهذا قد لا يتحقق في ظل عدم وجود أساس سوقي قد يكون خطر وسيؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية.

ويمكن توضيح علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في الجدول التالي :

الجدول رقم 1: علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية المحاسبية

	القيمة العادلة
الملائمة	يقصد بها ملائمة المعلومات للتوقيت المناسب أو التنبؤ بالمستقبل أو التقييم الارتدادي وإمكانية التحقق من التوقعات. تطبيق معلومات القيمة العادلة بشكل أوسع في النشاط التجاري لتحديد الوضع المالي للمشروع وفي اتخاذ قرارات حول أدوات مالية منفردة، كما أنها ملائمة للعديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المالية، فهي تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة لهذه الأدوات. عدم ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية في ظل التضخم إذا كانت معدة وفقا لأساس التكلفة التاريخية،و يعد هذا الأساس غير صالح و لذلك يتم التوجه إلى القيمة العادلة حيث يتم الاستعانة بطرق تتضمن تعديلا يعكس آثار التضخم و تأخذ في الحسبان التغير في المستوى العام للأسعار.
الموثوقية	يقصد بها نوعية المعلومات المحاسبية و التي يجب أن تتوافر فيها ثلاثة سمات هي القابلية للتحقيق والصدق والحياد. بمطابقة خصائص الموثوقية على المعلومات المحاسبية والتي العادلة يلاحظ أنها تتحقق

	بشرط تتوافر مقومات الأسواق النشطة لكافة العناصر المحاسبية. على الجانب الأخر يمكن القول أن هناك الكثير من عناصر الأصول والالتزامات ليس لها سوق نشطة .الأمر الذي يجعل تقديرات القيمة العادلة ذاتية مما يزيد من عدم دقة المالية وجود لها و تفقد معها الموثوقية بأركانها الثلاثة لاعتمادها على التقدير الشخصي.
الثبات	يقصد بها تطبيق المؤسسة نفس المعالجات المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى ولا يمنع من تغيير الطرق المحاسبية التي تستخدم من فترة إلى أخرى إذا ثبتت أفضليتها و ملاءمتها بشرط الإفصاح على طبيعة ومبررات هذا التغيير وأثره على القوائم المالية. بالتطبيق على محاسبة القيمة العادلة يلاحظ تقدد نماذج أو مداخل تقدير القيمة العادلة الأصول والالتزامات فمن تكلفة الإحلال إلى صافى القيمة البقية ثم القيمة السوقية و صافي التدفقات النقدية المستقبلية إلى غير ذلك مما يجعل طرق القياس متنوعة كما أن تطبيق النموذج المختلط لا يؤدي إلى تحقيق خاصية الثبات.
القابلية للمقارنة **القابلية للمقارنة**	يقصد بها قابلية المعلومات المحاسبية الخاصة بمؤسسة معنية المقارنة بمعلومات مماثلة في نفس الفترة المالية أو على مستوي نفس المؤسسة لعدد من الفترات المالية. ترتبط خاصية الثبات والقابلية المقارنة فهما وجهان لقمة واحدة وبما أن المعلومات المحاسبية عن القيمة العادلة تفتقد الثبات فهي بذلك تفتقد القابلية المقارنة وذلك بسبب تمدد نماذج تقديرات القيمة العادلة العناصر الأصول والالتزامات المالية. نتيجة تمدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة الأداة المالية وخاصة عند تمدد أساليب التقييم المستخدمة.

المصدر: سيد عبد الفتاح صالح حسين، تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة وممارسات المحاسبة الابتكارية وأثرها علي جودة التقارير المالية، مجلة الفكر المحاسبي، العدد 2، جامعة عين شمس، مصر، ديسمبر، 2009، ص517.

المبحث الثالث: القياس بالقيمة العادلة

يعتبر القياس بالقيمة العادلة المحور الأساسي الذي ترتكز عليه الأنشطة المحاسبية بشكل عام في إنتاج المعلومات المحاسبية، وتتوقف عليه دقة تلك المعلومات ومدى ملاءمتها وموثوقيتها، وبهذا الشكل يكتسب القياس بالقيمة العادلة قدرة كبيرة ومؤثرة في عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

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

المعايير المحاسبية الدولية وإلزامي بداية من 1جانفي 2010، ويهدف هذا المشروع الجديد لوضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة والتي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية[1].

وصدر النظام المحاسبي المالي بمقتضى قانون رقم 11/07المؤرخ في 15ذي القعدة عام 1428الموافق ل25نوفمبر 2007 والذي يهدف حسب المادة الأولى منه إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية"، وكذا شروط وكيفيات تطبيقه[2].

الفقرة 01: القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "بالقيمة العادلة"، حيث أشار إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول و الخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات"، وعرفها في الملحق الثالث على أنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"[3].

كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى أحد المقومات التي يرتكز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة والتي يجب أن تتوفر فيها الشروط التالية :[4]

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق.

---

[1] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، "**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة(قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)**"، الملتقى الدولي حول :النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة جامعة البليدة، يومي 13-14ديسمبر 2011، ص 2.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 11/07المتضمن "**النظام المحاسبي المالي**"، الجريدة الرسمية، العدد 74، نوفمبر 2007، ص 3.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23رجب عام 1429 الموافق ل26جويلية 2008" **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**"، الجريدة الرسمية، العدد19، 25مارس 2009، ص 87.

[4] المرجع نفسه، ص 87.

- يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون.
- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور.

وبالنسبة لقواعد التقييم فقد حدد النظام المحاسبي المالي اتفاقية التكاليف التاريخية كقاعدة عامة وطريقة لتقييم عناصر القوائم المالية المقيدة في الحسابات، في حين سمح بمعالجة بديلة فيما يخص بعض العناصر حيث يمكن إعادة النظر في هذا التقييم وفق شروط محددة بموجب المعايير المحاسبية.

الطرق البديلة التي سمح بها النظام المحاسبي لتقييم هذه العناصر تتمثل في:[1]

- القيمة الحقيقية(أو التكلفة الراهنة أو القيمة العادلة).
- قيمة الانجاز.
- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

والعناصر التي رخص النظام المحاسبي المالي معالجتها وفق القيمة العادلة ندرجها وفق التالي:

أ- التثبيتات العينية والمعنوية

وندرج بعض ما جاء في إعادة التقييم بالنسبة للتثبيتات العينية والمعنوية فيما يلي[2]:

- يرخص للمؤسسة أن تدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه، وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها.
- تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.
- بعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للإهلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.

ت-التثبيتات المالية

وندرج بعض ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم الأصول المالية وفق القيمة العادلة في النقاط التالية:

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، القرار المؤرخ في 23رجب عام 1429 الموافق ل26جويلية 2008" **المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**"،المرجع السابق، ص 6.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، المرجع السابق، ص ص 10- 15.

- تدرج في حسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك ولكن لا تتدرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب.
- يدرج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم في شكل ارتفاع أو انخفاض في رؤوس الأموال الخاصة والمبالغ المدرجة في شكل رؤوس أموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية.
- نذكر في الملحق المعلومات التي تخص طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وكذلك طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة إلى التوظيفات المالية المدرجة في الحسابات بقيمة السوق.

ث- المخزونات

وندرج ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم المخزونات وفق القيمة العادلة في النقاط التالية:

- عملا بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.
- تقيم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي ولدى تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع.
- تثبت الخسائر أو الأرباح المتأتية عن التغير في القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها أي منها.

ج- الإعانات

وفيما يخص تقييم الإعانات وفق القيمة العادلة فقط جاء النظام المحاسبي المالي بما يلي:

-لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب نتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول بأن المؤسسة تمتثل الشروط الملحقة بالإعانات وبأن الإعانات سيتم استلامها.

د- القروض و الخصوم المالية الأخرى

وجاء بخصوص ذلك ما يلي:

- تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند التنفيذ.
- بعد الاقتناء، تقوم الخصوم المالية حسب التكلفة باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية.

ذ- تقييم الأعباء والمنتوجات المالية

- العمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط نقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيامتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بها التأجيل.
- الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكمنتجات مالية في حسابات البائع.

ر-عقود الإيجار التمويلي

- يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية(العادلة) أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا.

المطلب الثاني: أهمية القياس بالقيمة العادلة

للقياس بالقيمة العادلة أهمية كبيرة يمكن توضيحها من خلال ما يلي:[1]

- إن أساس القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر ملائمة للمستثمرين لأغراض تقييم حقوق الملكية بالمقارنة مع التكلفة التاريخية نظرا لوجود علاقة إيجابية قوية بين معلومات القيمة العادلة للاستثمارات المالية (الأسهم والسندات) وبين القيمة السوقية لحقوق الملكية.
- إن قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة ينتج معلومات أكثر ملائمة وذات قوة تعبيرية أكبر مقارنة بقياسها بالتكلفة التاريخية.
- إن معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى توفرها لأساس محايد لتقييم كفاءة الإدارة(إدارة أموال المؤسسة).
- إن القياس على أساس القيمة العادلة يساعد الوحدات الاقتصادية على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها.
- إن القياس على أساس القيمة العادلة يزيد من خصائص جودة المعلومات المحاسبية، حيث توجد علاقة ارتباط معنوية بين كل هذه الخصائص، وهو ما يحقق المنفعة من استخدام هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.
- إن القياس على أساس القيمة العادلة يجعل معلومات القوائم المالية أكثر ملائمة وفاعلية للمقارنة مع أساس التكلفة التاريخية.

المطلب الثالث: متطلبات محاسبة القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

إن توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو استخدام متزايد لمفهوم القيمة العادلة وعمليات قياس الأصول و الالتزامات بقيمتها العادلة هو محور البحث والاهتمام حاليا، ولا سيما في البلدان التي تبنت معايير المحاسبة الدولية مؤخرا، وقد تضمنت العديد من معايير المحاسبة الدولية الصادرة حتى الآن (وعددها

[1] مصطفى راشد العبادي، "**مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة أساسا للقياس والإفصاح والمراجعة في القوائم المالية**"، محاضرة كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية.

41 معيار) مفهوم القيمة العادلة بشكل أو بأخر، ويمكن تقسيم البنود التي أشارت إلى هذا المفهوم إلى الأقسام التالية[1]:

1- متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة.

2- قواعد الإفصاح عن القيمة العادلة.

3- متطلبات الإفصاح عن معلومات تساعد في تقدير القيمة العادلة.

وتهدف هذه المتطلبات إلى مواكبة تطور حاجات مستخدمي القوائم المالية، في ظل التطور الصناعي والتكنولوجي، وظهور الشركات العملاقة، وانفتاح العالمية وحرية حركة رؤوس الأموال عبر العالم، مما ترتب عليه طلب متزايد على المعلومات وخاصة المالية منها لاتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة.

كما هناك توجه واضح من مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنه حتى ولو لم يكن هناك مقدرة على تحديد القيمة العادلة لأي بنود ليتم الاعتراف به بهذه القيمة في القوائم المالية بمعلومات أخرى قد تكون مفيدة في تحديد القيمة العادلة للبند موضوع البحث أو القياس.

و بناءا على ما سبق سنحاول تحديد قواعد الإفصاح و متطلباتها و المتمثلة فيما يلي :

1-كافة قواعد الإفصاح و متطلباته التي تضمنت إظهار أي انخفاض في قيمة الأصول.

2-المخاطر التي تتعرض لها المنشأة أو أي إجراءات قامت بها إدارة المنشأة للتحوط لهذه المخاطر.

3-الإفصاح عن طبيعة التغير المادي في التقديرات المحاسبية و قيمته.

4-الإفصاح عن أي تعاملات مع الأطراف ذات العلاقة لما لهذه التعاملات أثر على تحديد السعر السوقي للسهم.

كما يمكن من خلال الجدول التالي إظهار أهم متطلبات الاعتراف ببنود القوائم المالية بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية :

[1] هوام جمعة، حديدي ادم، مرجع سبق ذكره، ص 16.

الجدول رقم02 : متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفقا للمعايير الدولية

رقم المعيار	البيان	متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة
02	المخزون	الفقرة 06 : يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل.
16	الممتلكات والتجهيزات والمعدات	الفقرة 29: المعالجة البديلة المسموح بها: بعد الاعتراف الأولي للأصل، يجب أن يظهر بند الممتلكات والمصانع والمعدات بمبلغ إعادة التقييم الذي يساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصا أي اهتلاك متراكم لاحق و أي خسارة متراكمة في انخفاض قيمة لاحقة. الفقرة 34: عندما يعاد تقييم أحد بنود الممتلكات و المصانع و المعدات فإنه يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي إليه البند المعاد تقييمه.
18	الإيراد	الفقرة 9: يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام.
19	منافع الموظفين	الفقرة 50/ج: تشمل محاسبة المشروع لخطط المنافع المحددة : تحديد القيمة العادلة لموجودات الخطة. الفقرة 54/د: تخصم القيمة العادلة لموجودات خطة المنافع المحددة لتحديد مطلوبات الخطة.
20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	الفقرة7 و24: تتضمن تثبيت المنح الحكومية بالقيمة العادلة.
22	ضم الأعمال	الفقرة 11: للتعرف على المشروع المتملك في حالات ضم الأعمال، فإن المشروع ذو القيمة العادلة الأكبر هو المتملك. الفقرة 15: يجب أن تكون القيمة العادلة متقاربة للمشاريع عند الضم حتى يتحقق أحد شروط توفر مشاركة متبادلة في المخاطر و المنافع. الفقرة 32: معالجة نقطة المرجعية : تشكل القيمة العادلة للأصول و الالتزامات المحددة المتملكة – وذلك في حدود حصة المتملك– جزءا من قياس الأصول والالتزامات القابلة للتحديد المعترف بها. الفقرة 34: المعالجة البديلة المسموح بها: يجب قياس الأصول و الالتزامات القابلة للتحديد المعترف بها بقيمتها العادلة بتاريخ التملك.
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	الفقرة 32 : يجب إثبات إستثمارات برنامج منافع التقاعد بالقيمة العادلة وفي حالة عدم توفر تقدير للقيمة العادلة بجب الإفصاح عن أسباب ذلك.
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة	الفقرة 24 : يجب على البنك إظهار القيمة العادلة لكل فئة من موجوداته و التزاماته المالية ، ووفقا لكل من المعيار (32) والمعيار رقم (39).
38	الموجودات غير ملموسة	الفقرة 64/ب : المعالجة البديلة المسموح بها : بعد الاعتراف المبدئي، يتم قياس الأصل غير ملموس بالقيمة العادلة(المبلغ المعاد تقييمه مخصوما منه إظفاءات و خسائر متراكمة لاحقا). الفقرة 27 : إذا تم امتلاك أصل غير ملموس في عملية ضم الأعمال، فإن تكلفة هذا الأصل تكون بناءا على القيمة العادلة في تاريخ الامتلاك.

		الفقرة 33 : إذا تم الحصول على أصل غير ملموس بموجب منحة حكومية، فقد يختار المشروع الاعتراف بكل من الأصل فير الملموس والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا. الفقرة 34 : إذا تم مبادلة أصل غير ملموس بآخر غير مشابه له، يتم قياس تكلفة هذا الأصل بالقيمة العادلة للأصل المستلم. الفقرة 35 : و إذا كان الأصل الآخر في عملية التبادل مشابها للأصل المسلم فلا يعترف بأي إيراد أو خسارة للعملية، إلا أن القيمة العادلة للأصل المستلم قد توفر دليلا على انخفاض قيمة الأصل المسلم.
39	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	الفقرة 51 : في حالة التخلص من أصل مالي بكامله ، ونتج عن ذلك أصل مالي أو التزام مالي جديد، فيجب الاعتراف بهذا الأصل أو الالتزام الجديد بالقيمة العادلة. الفقرة 64 : بعد الاعتراف المبدئي، يجب قياس الموجودات المالية، بما فيها المشتقات بالقيمة العادلة، ما عدا القروض والذمم والاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق والأصول المالية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية. الفقرة 91 : إذا توفر مقياس موثوق للقيمة العادلة لأصل، ولم يكن ذلك متوفراً سابقاً، فإنه يجب إعادة قياس هذا الأصل بالقيمة العادلة. الفقرة 93 : بعد الاعتراف المبدئي ، يجب قياس المطلوبات المحتفظ بها للمتاجرة أو الناتجة عن المشتقات لغير غايات التحوط بالقيمة العادلة.
40	الممتلكات الاستثمارية	الفقرة 24: يتوجب على المشروع اختيار نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة كسياسة محاسبية للقياس اللاحق على أن تطبق السياسة المختارة على كل الممتلكات الاستثمارية. الفقرة 19 : يجب على المشروع الذي اختار نموذج القيمة العادلة الاستمرار في ذلك ، إلى أن يتم استبعاد الممتلكات الاستثمارية حتى لو أصبحت العمليات السوقية اقل تكراراً، أو أسعار السوق اقل توفراً . الفقرة 54 :إذا تم تحويل ممتلكات استثمارية مقاسة بالقيمة العادلة إلى ممتلكات مشغولة من قبل المالك، تكون التكلفة المثبتة لهذه الممتلكات هي قيمتها العادلة بتاريخ التحويل. الفقرة 55 : إذا تم تحويل ممتلكات مشغولة من قبل المالك إلى ممتلكات استثمارية، تثبت بالقيمة العادلة في تاريخ التحويل (إذا كان المشروع يتبع أسلوب القيمة العادلة).
41	الزراعة	الفقرة 10 :احد شروط الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي أن يكون من الممكن قياس قيمته العادلة أو تكلفته بشكل موثوق. الفقرة 12 : يجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي تاريخ آل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع. الفقرة 13: يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأًصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصوماً منها التكاليف المقدرة للبيع عن نقطة الحصاد.

المصدر: جمال علي عطية الطرايرة، مرجع سبق ذكره، ص ص 116-119.

الخلاصة

إن نموذج القيمة العادلة يركز بصفة أساسية على تقديم معلومات تعكس بدقة ووضوح جميع الأحداث والظروف والحقائق المالية الجوهرية، التي تؤثر في قيمة الأصول والالتزامات موضوع عملية القياس، بما يساهم في تحديد الأسعار يساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في تقييم أداء المؤسسة بشكل حقيقي واتحاد القرارات المناسبة.

وقد نتج عن استخدام القيمة العادلة أثار ونتائج مهمة إذ أصبحت تعطي صورة أكثر واقعية عن القيمة الاقتصادية للمنشأة.

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية

المبحث الأول : عرض محتوى الاستبيان

المبحث الثاني : معالجة وتحليل الاستبيان

تمهيد

تم في الفصلين السابقين تسليط الضوء على القياس المحاسبي وعلى القيمة العادلة من الناحية النظرية وسيتم في هذا الفصل معرفة مدى تطبيق القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال القيام بدراسة استبيانية باستخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية والذي يرمز لهspss

وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

- المبحث الأول: عرض محتوى الاستبيان.
- المبحث الثاني: معالجة وتحليل الاستبيان.

المبحث الأول: عرض محتوى الاستبيان

سنتطرق في هذا المبحث إلى عرض مفصل لمحتوى وشكل الاستبيان الذي يعتبر الاداة التي تمت من خلالها الدراسة، من خلال توضيح ظروف إعداد الاستبيان وصياغة أسئلته، وإخضاعه للتحكيم والتصحيح ليخرج في نسخته النهائية، وكذلك التعريف بعينة الدراسة وتناول الصعوبات والمعوقات خلال الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: مراحل إعداد وتوزيع الاستبيان

❖ **صياغة الأسئلة وإخراج الاستبيان**

كانت كل أسئلة الاستبيان أسئلة إيجابية، ومن صنف الأسئلة المفيدة أي تحتوي على إجابات محددة يختار المجيب الجواب الذي يراه مناسبا، حيث تمت صياغة الأسئلة بصفة شاملة لأهم جوانب القياس المحاسبي بالقيمة العادلة، إضافة إلى صياغة بعض الأسئلة حول مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقياس بالقيمة العادلة، يحتوي الاستبيان على 45 سؤال، مقسم إلى الجزء الأول يحتوي على05 أسئلة متعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، أما الجزء الثاني يحتوي على 40 سؤال متعلقة بالبيانات الموضوعية للعينة.

❖ **الصدق الظاهر للأداة**

قبل توزيع الاستبيان تم إخضاعه للتحكيم، من خلال تقديمه إلى أساتذة مختصين في مجال المحاسبة، وهذا للتأكيد من سلامة الاستمارة والتحقق من عدة جوانب أهمها:

- دقة الأسئلة المطروحة وسلامتها اللغوية وخلوها من الأخطاء والغموض.
- مدى إلمام الاستبيان لجميع العناصر الواجب طرحها في الموضوع.
- مدى توفر الاستبيان على شكل وهيكل يحفز المستجوبين على التجاوب مع الأسئلة، ويساعد على التحليل فيما بعد.

❖ **توزيع الاستبيان:**

من أجل إيصال الاستبيانات إلى أفراد العينة المستجوبة، اتبعنا في ذلك طريقتين هما:

- من خلال الالتقاء المباشر بأفراد العينة وتسليمهم الاستبيان.
- من خلال إعطاء بعض النسخ لمجموعة من الأقارب وتوزيعها على المستجوبين بالنيابة.

بالنسبة لطريقة استرجاع الاستمارات تم بطريقتين وهما:

- إعادة الاتصال شخصيا بأفراد العينة للحصول على إجاباتهم.
- الحصول على الإجابات عبر الأقارب الذين قاموا بتوزيع الاستبيان.

المطلب الثاني: مجتمع الدراسة ومعوقاتها

سنتطرق في هذا العنصر إلى أفراد مجتمع الدراسة الذين تم توزيع الاستبيان عليهم، ومعوقات إنجاز واسترداد الاستبيان.

❖ **مجتمع الدراسة**

لقد تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية ممن لديهم شهادة علمية في تخصص المحاسبة والمراجعة، كشرط لقبول مشاركتهم في عينة الدراسة، نظرا لكون أسئلة الاستبيان تتطلب فهما في المحاسبة وفي أساسيات القياس المحاسبي بالقيمة العادلة، وتم توزيع الاستبيان على المهنيين في المحاسبة والمراجعة بالمؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل كعينة عن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نظر لصعوبة توزيعه على جميع المؤسسات في الجزائر، وكذلك المراجعين الخارجيين في الولاية، وعدد الاستمارات الموزعة موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(03): الإحصائيات الخاصة بالاستبيان

البيان	**الاستبيان**
عدد الاستمارات الموزعة	**45**
عدد الاستمارات المستردة	**40**
عدد الاستمارات غير المستردة	**05**
عدد الاستمارات الصالحة	**35**
عدد الاستمارات غير مستعملة	**05**

❖ **معوقات الدراسة:**

بالرغم من الخصائص الايجابية لأداة الاستبيان في جمع أراء أفراد العينة وبالرغم ما يوفره للمجيب من فرصة في الإجابة والتفكير، إلا أنه وضمن إطار هذه الدراسة لم تسلم هذه الأداة من بعض المشاكل والسلبيات والمتمثلة فيما يلي :

- عدم التجاوب الجيد مع الاستبيان من قبل بعض أفراد العينة، وعدم إرجاعهم للاستمارة في أقرب وقت.

- نقص اهتمام بعض المستجوبين بموضوع معايير القياس بالقيمة العادلة.

المطلب الثالث: أداة الدراسة

لقد تم تقسيم الاستبانة كما يلي:

- البيانات الشخصية تتمثل في الجنس، العمر، المستوى التعليمي، الوظيفة، الخبرة، والغرض منها وصف خصائص العينة المستجوبة.

- البيانات الموضوعية: تتضمن مجموعة من العبارات المرتبة ترتيبا علميا وفق خطة ومنهج الموضوع إذ قسمت إلى ثلاثة محاور كما يلي:

المحور الأول: بدائل القياس المحاسبي، وقد خصص له11عبارة.

المحور الثاني: أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة لدى المؤسسات الاقتصادية، وقد خصص له 16عبارة.

المحور الثالث: مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقياس بالقيمة العادلة وقد خصص له 13عبارة.

وقد كانت الإجابات على كل محور وفق مقياس ليكرات الخماسي حسب الجدول رقم(04) وتم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، لدرجة الاستخدام(1 غير موافق بشدة، 2 غير موافق، 3 محايد، 4 موافق، 5 موافق بشدة)، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرات الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، ثم حساب المدى (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (4/5=0.8)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا.

جدول رقم (04): مقياس الإجابات على الفقرات

الفترة	1.80-1	2.60-1.81	3.40-2.61	4.20-3.41	5-4.20
درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	01	02	03	04	05

المبحث الثاني: معالجة وتحليل الاستبيان

سنتطرق في هذا المبحث إلى معالجة الأجوبة من أجل الوصول إلى النتائج ولإثبات صحة الفرضيات المقدمة سابقا، وهذا باستعمال برنامج SPSS V.18.0 والذي يعتبر برنامجا متكاملا وجيدا للحصول على الجداول التكرارية والأشكال البيانية والنسب الإحصائية كذلك.

المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة

❖ **الجنس:**

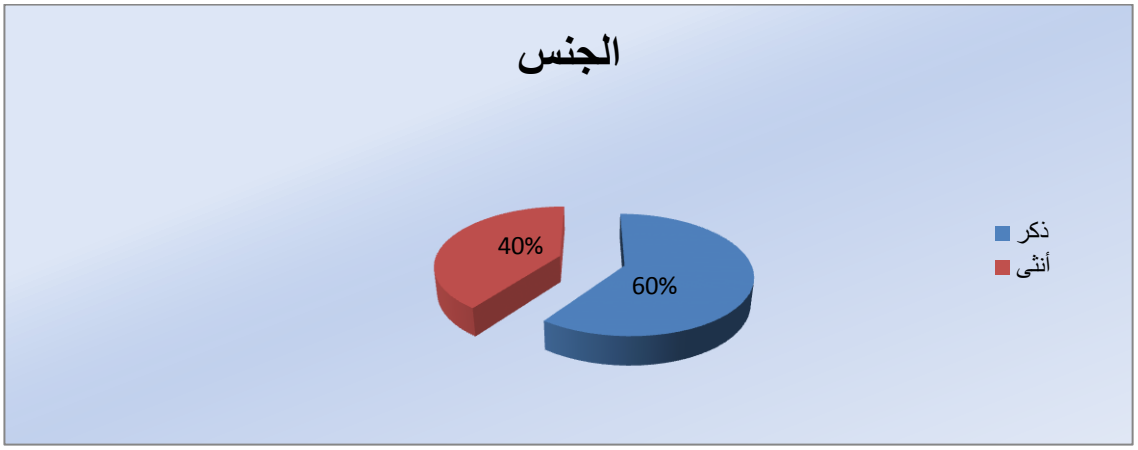
جدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	21	%60
أنثى	14	%40
المجموع	35	% 100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم(05) بأن أغلب المشاركين في الاستبيان هم ذكور بنسبة 60% فيما بلغت نسبة مشاركة الإناث ب40% ويمكن إرجاع هذا الاختلاف بين النسبتين إلى أن جل المعنيين من المحاسبين هم ذكور وأن فئة الإناث تتجنب هذه المهنة.

الشكل رقم (02): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

❖ **العمر:**

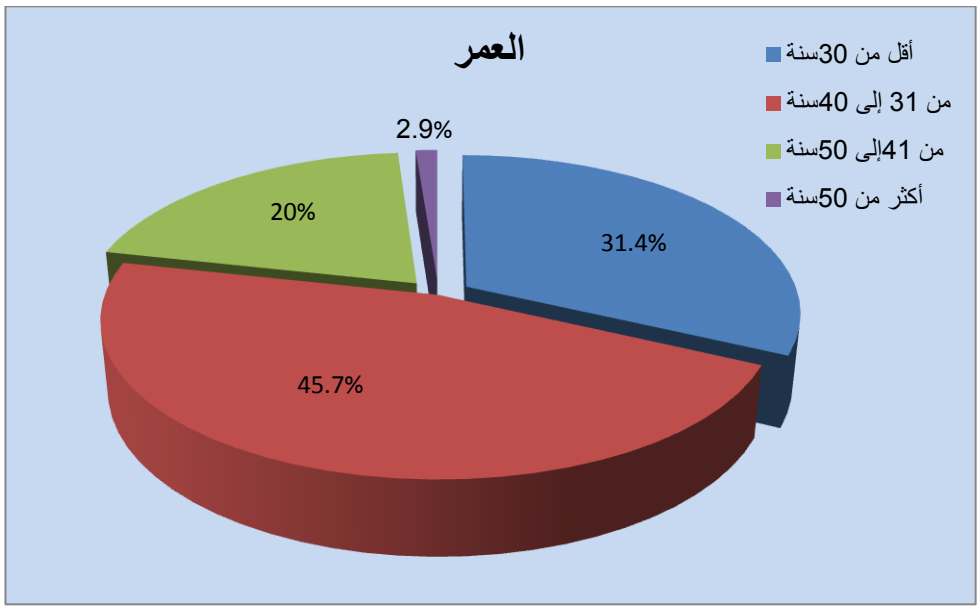
جدول رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب العمر

السن	التكرار	النسبة المئوية
أقل من30سنة	11	%31.4
من31إلى 40سنة	16	% 45.7
من 41إلى 50سنة	7	% 20
أكثر من50سنة	1	% 2.9

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم(06) بأن الفئة العمرية الأكثر هي من 31 إلى40 سنة بنسبة 45.7% وتليها الفئة أقل من 30سنة بنسبة 31.4% ثم الفئة العمرية من 41 إلى 50 سنة بنسبة 20 %أما الفئة العمرية الأقل نسبة فهي أكثر من 50 سنة بنسبة2.9 %

الشكل رقم 03: توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

❖ **المستوى التعليمي:**

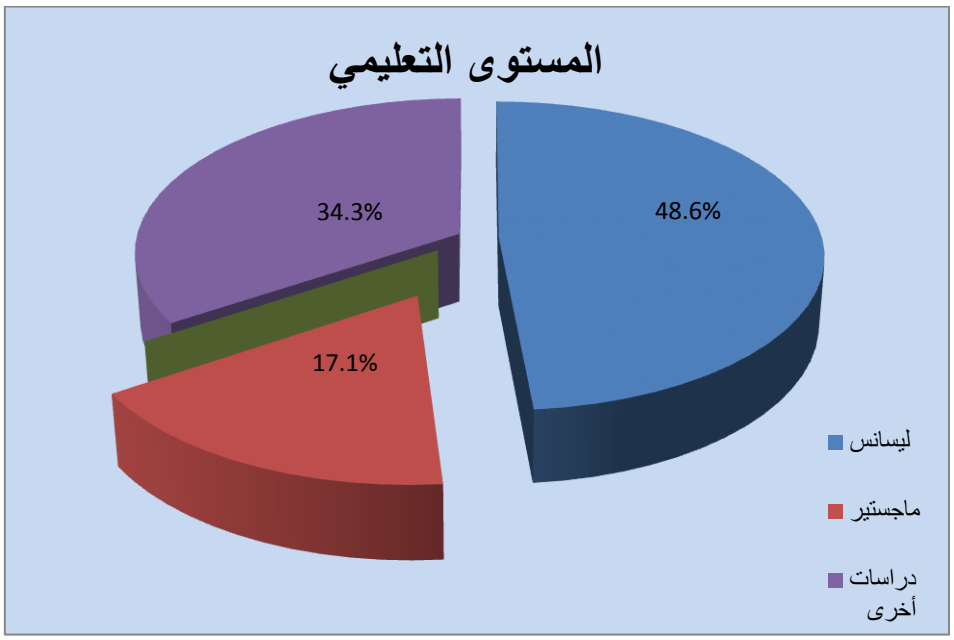
جدول رقم(07): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	**17**	**%48.6**
ماجستير	**6**	**%17.1**
دراسات أخرى	**12**	**%34.3**
المجموع	**35**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

يبين الجدول رقم (07) أن48.6% من المستجوبين لديهم شهادات ليسانس، 17.1% لديهم شهادة ماجستير، و 34.3% لديهم شهادات في الدراسات الأخرى.

الشكل رقم(04): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمة



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجاتSPSS

الوظيفة:

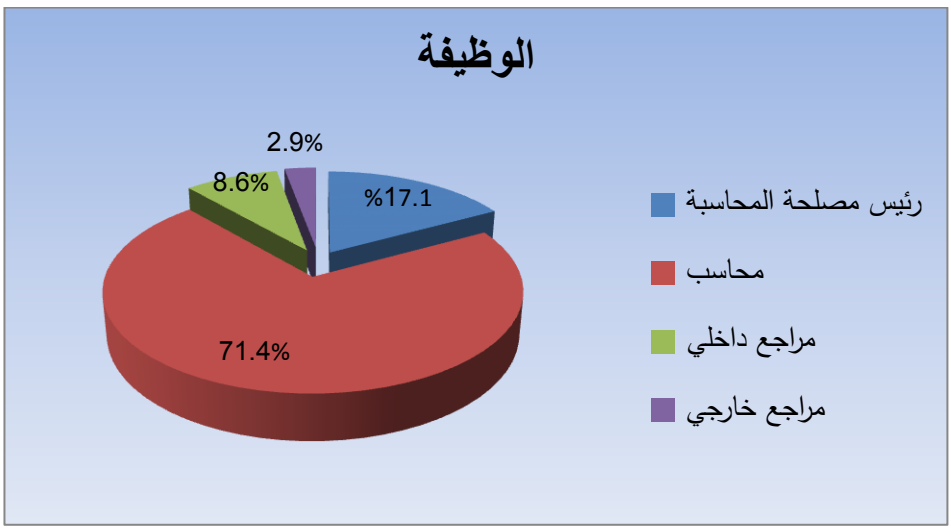
جدول رقم(08): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
رئيس مصلحة المحاسبة	6	%17.1
محاسب	25	%71.4
مراجع داخلي	3	%8.6
مراجع خارجي	1	%2.9
المجموع	35	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS(أنظر الملحق رقم)

يبين الجدول رقم(08) أن هناك اختلاف في المستويات الادارية لأفراد العينة حيث أن أكبر نسبة تتمثل في المحاسب بنسبة 71.4%، ثم رئيس مصلحة المحاسبة بنسبة17.1%، ثم المراجع الداخلي بنسبة8.6%، وأخيرا المراجع الخارجي بنسبة2.9%، ونلاحظ من خلال الجدول أن نسبة المحاسبين هي الأكبر وهذا مدلول إيجابي لأن فئة المحاسبين هم الأمكن على فهم مشكلة الدراسة والإجابة على الاسئلة بمهنية عالية مما يعطي نتائج أقرب للواقع وبجودة عالية

الشكل رقم(05): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من اعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

❖ **الخبرة:**

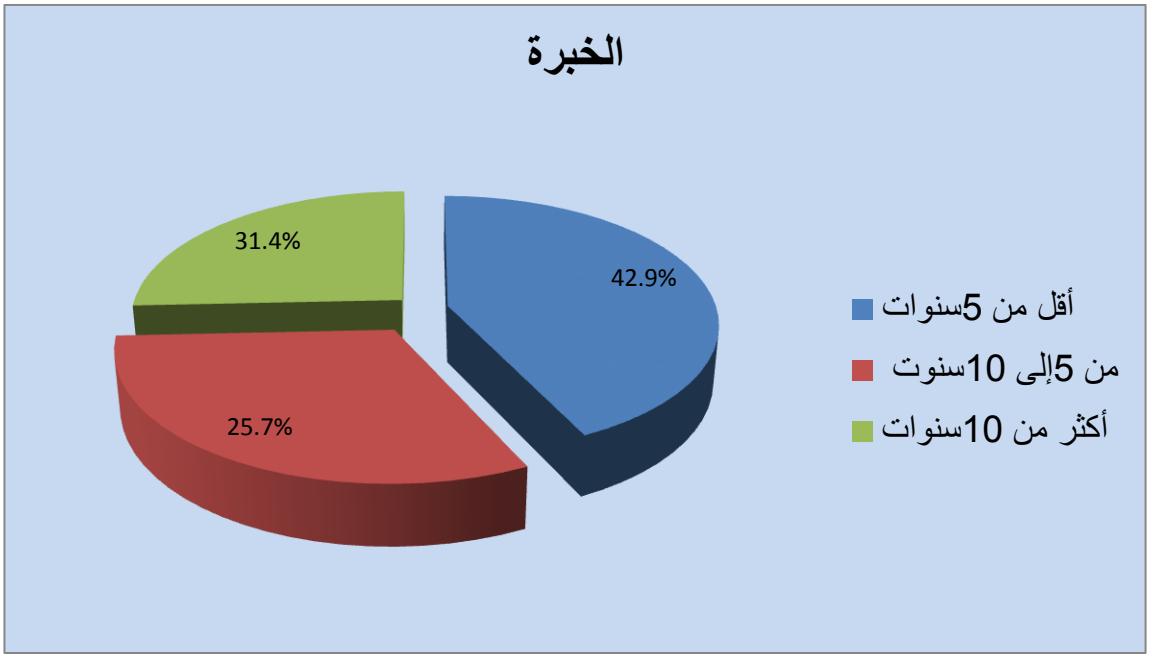
جدول رقم(09): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	15	%42.9
من05إلى 10 سنوات	11	%31.4
أكثر من 10سنوات	9	%25.7
المجموع	35	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

يبين الجدول(09) أن أكثر من 42% من العينة لديهم خبرة أقل من05 سنوات، ونسبة 31.4% من العينة لديهم خبرة من 05 إلى 10 سنوات، و25.7 %لديهم خبرة أكثر من 10سنوات.

الشكل رقم(06):توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

المطلب الثاني: إحصاء آراء أفراد العينة حول مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقياس بالقيمة العادلة.

- **صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:**

الجدول رقم(10):الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول " بدائل القياس المحاسبي"

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل كبير على مبدأ التكلفة التاريخية لتميزها بالموثوقية العالية.	0.314	0.066
02	القياس بالقيمة العادلة يعطي معلومات ذات موثوقية عالية.	0.679	0.000
03	هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي نتيجة اعتماد كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.	0.399	0.017
04	تقيم المؤسسة مخزونتها بالتكلفة أو بصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.	0.511	0.002
05	تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل كبير على التكلفة التاريخية المعدلة لسهولة تطبيقها.	0.706	0.000
06	تقيم الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها بقصد الاحتفاظ بها واستخدامها في عملية الإنتاج وليس بقصد بيعها على أساس التكلفة التاريخية.	0.613	0.000
07	يتم قياس الإيراد محاسبيا بالقيمة المتوقع الحصول عليها مقابل بيع السلع وتقديم الخدمات.	0.706	0.000
08	الأساس الذي يجب أن يتبع في قياس المصروفات المحققة محاسبيا فور حدوثها هو سعر المنافع التي تم الحصول عليها.	0.552	0.001
09	تتطلب القيمة الحالية تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل.	0.562	0.000

10	يمكن إجراء القياس بالتكلفة الاستبدالية.	0.672	0.000
11	لا يمكن تقييم الأصول على أساس قيمتها الحالية.	0.589	0.000

المصدر : من إعداد الطالبتان بناءا على مخرجات نتائج SPSS

يبين الجدول رقم (10) معاملات الارتباط بين فقرات المحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لبعض الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم(11):الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني "أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة لدى المؤسسات الاقتصادية".

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	تميز القيمة العادلة بخاصية الملائمة ما يجعلها بديلا للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي .	0.181	0.299
02	القياس بالقيمة العادلة يتميز بقدر كبير من الاجتهاد الشخصي .	0.173	0.321
03	وجود أسواق نشطة يعد من مقومات القيمة العادلة.	0.129	0.461
04	تعتبر القوائم المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة أكثر موثوقية من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.	0.494	0.003
05	مؤشرات التحليل المالي المستند إلى القيمة العادلة تكون أكثر صحة وذات جدوى عند اتخاذ القرار.	0.356	0.036
06	تحقق القيمة العادلة التوافق بين مصالح الفئات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية.	0.465	0.005
07	تمتاز القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة بقابلية المقارنة أفضل من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.	0.328	0.055
08	يكتنف مفهوم القيمة العادلة بعض الغموض.	0.043	0.806

09	تضمن النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق.	0.586	0.000
10	تعتبر القيمة العادلة مكمل للتكلفة التاريخية.	0.594	0.000
11	تعتبر القيمة العادلة بديل للتكلفة التاريخية.	0.440	0.008
12	يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.	0.566	0.000
13	توفر البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات محايدة.	0.658	0.000
14	يتولد عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة معلومات محاسبية مصنفة بشكل واضح وموجزة تجعلها مفهومة وخالية من الغموض والتعقيد.	0.591	0.000
15	تعد القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر فهم للمستخدمين من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.	0.594	0.000
16	القياس بالقيمة العادلة أكثر موضوعية مقارنة بالقيمة السوقية.	0.340	0.046

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات نتائج SPSS

يبين الجدول رقم(11) معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لبعض الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم(12): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث "مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقياس بالقيمة العادلة".

الرقم	الفرع	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	يوجد مفهوم واضح للقياس بالقيمة العادلة لدى المحاسبين الجزائريين.	0.373	0.028
02	البيئة الاقتصادية الجزائرية مهيأة من أجل تطبيق القياس بالقيمة العادلة.	0.759	0.000
03	تعتمد القيمة العادلة على الاجتهادات والاحكام الشخصية للمحاسب ولهذا فإن نتائج القياس تختلف باختلاف المعارف والخبرات الشخصية.	0.643	0.000
04	هناك كفاءات في المؤسسات مهيأة من أجل تطبيق القياس بالقيمة العادلة.	0.667	0.000
05	تعترف المؤسسة بقياس الايرادات بالقيمة العادلة.	0.816	0.000
06	يتم قياس الإيراد في المؤسسة بالقيمة العادلة .	0.783	0.000
07	القياس المحاسبي وفقا للقيمة العادلة يدعم موثوقية المعلومات في جودة التقارير المالية.	0.433	0.009
08	في حالة إعادة تقييم الاصول بالقيمة العادلة تقوم المؤسسة بمراجعتها سنويا.	0.568	0.000
09	القياس على أساس القيمة العادلة يساعد الوحدات الاقتصادية على التخصيص الامثل لمواردها والمحافظة عليها.	0.408	0.015
10	تقيم المؤسسة أصولها باستخدام القيمة العادلة.	0.447	0.004
11	تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادية وتعبر عن المفهوم الشامل للدخل.	0.721	0.000
12	تفقد القيمة العادلة مصداقيتها في حالة بيع المؤسسة لموجوداتها.	0.114	0.419
13	تعتمد المؤسسة على القيمة السوقية للأصول كمؤشر عن القيمة العادلة.	0.265	0.124

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات نتائج SPSS

يبين الجدول رقم (12) معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثالث مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لبعض الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم(13) :معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحور	العنوان	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	بدائل القياس المحاسبي.	**0.834**	**0.000**
الثاني	أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة لدى المؤسسات الاقتصادية.	**0.741**	**0.000**
الثالث	مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقياس بالقيمة العادلة.	**0.904**	**0.000**

المصدر :من إعداد الطالبتين باعتماد على مخرجات نتائج SPSS

الجدول رقم(13) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من0.05.

- **ثبات فقرات الاستبانة:**

قد أجرينا خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقة معامل ألفا كرونباخ.

طريقة ألفا كرونباخ:

الجدول رقم(14) :معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	العنوان	معامـــــــــــل ألفا كرونباخ
الأول	**بدائل القياس المحاسبي.**	**0.788**
الثاني	**أهميـة القيـاس المحاسـبي بالقيمـة العادلـة لـدى المؤسسـات الاقتصادية .**	**0.606**
الثالث	**مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقياس بالقيمة العادلة.**	**0.796**
	جميع المحاور	**0.870**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نتائج spss

استخدمنا طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة وقد بين الجدول رقم (14) أن معاملات الثبات مرتفعة مما طمأننا على استخدام الاستبانة .

التعليق على النتائج واختبار الفرضيات :

نقوم باختبار البيانات إذا ما كان توزيعها طبيعيا أم لا، ثم نقوم بتحليل فقرات وفرضيات الدراسة باستخدام اختبار T للعينة الواحدة.

اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف–سمرنوف)

اختبار كولمجروف –سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا .

جدول رقم(15): اختبار التوزيع الطبيعي(shapiro–wilk)

العنوان	قيمةZ	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	0.825	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

الجدول رقم(15) يوضح نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل المحاور أقل من 0.05 (sig<0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

المطلب الثالث: تحليل فقرات وفرضيات الدراسة:

لتحليل فقرات الاستبانة استخدم اختبار T للعينة الواحدة (one sample T test) وتكون الفقرات إيجابية(بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها) إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2.0322، وتكون الفقرات سلبية (بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها) إذا كانت قيمة Tالمحسوبة اصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.0322، وتكون أراء العينة في الفقرات دالة إحصائيا عند a=0.05 وهذا يطبق على جميع فقرات الاستبانة.

3-1: تحليل فقرات المحور الاول واختبار الفرضية الاولى:

نص الفرضية هو: يعد القياس بالقيمة العادلة أفضل بديل من بدائل القياس المحاسبي.

لاختبار هذه الفرضية أعدت أسئلة (من 01إلى 11) وذلك ضمن المحور الاول: بدائل القياس المحاسبي، والنتائج مبينة في الجدول رقم(16) الموالي الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات هذا المحور.

جدول رقم(16): تحليل لفقرات المحور الأول "بدائل القياس المحاسبي"

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةT	مستوى الدلالة
01	تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل كبير على مبدأ التكلفة التاريخية لتميزها بالموثوقية العالية.	3.54	0.176	3.092	0.004
02	القياس بالقيمة العادلة يعطي معلومات ذات موثوقية عالية.	3.74	0.118	6.273	0.000
03	هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي نتيجة اعتماد كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.	3.60	0.160	3.754	0.001
04	تقيم المؤسسة مخزونتها بالتكلفة أو بصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.	4.06	0.153	6.906	0.000
05	تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل كبير على التكلفة التاريخية المعدلة لسهولة تطبيقها.	3.37	0.179	2.074	0.046

06	تقيم الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها بقصد الاحتفاظ بها واستخدامها في عملية الانتاج وليس بقصد بيعها على اساس التكلفة التاريخية.	3.91	0.144	6.341	0.000
07	يتم قياس الإيراد محاسبيا بالقيمة المتوقع الحصول عليها مقابل بيع السلع وتقديم الخدمات.	4.23	0.143	8.620	0.000
08	الاساس الذي يجب أن يتبع في قياس المصروفات المحققة محاسبيا فور حدوثها هو سعر المنافع التي تم الحصول عليها.	3.77	0.136	5.652	0.000
09	تتطلب القيمة الحالية تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من استخدام الاصل.	3.97	0.171	5.667	0.000
10	يمكن إجراء القياس بالتكلفة الاستبدالية.	3.43	0.160	2.674	0.011
11	لا يمكن تقييم الأصول على أساس قيمتها الحالية.	3.14	0.217	0.657	0.516
	جميع الفقرات	3.7604	0.38889	10.748	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

3-1-1: تحليل فقرات المحور الأول:

نلاحظ من الجدول أعلاه ما يلي:

- في الفقرة01: قيمة T تساوي3.092 وهي أكبر منT الجدولية 2.0322= T، ومستوى الدلالة تساوي0.004 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن عملية القياس المحاسبي تعتمد بشكل كبير على مبدأ التكلفة التاريخية لتميزها بالموثوقية العالية، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة 02:قيمة T تساوي6.273 وهي أكبر من T الجدولية 2.0322= T، ومستوى الدلالة تساوي0.000 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن القياس بالقيمة العادلة يعطي معلومات ذات موثوقية عالية، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.

- في الفقرة 03:قيمة T تساوي 3.754 وهي أكبر منT الجدولية 2.0322= T، ومستوى الدلالة تساوي0.001 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أنه هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي نتيجة اعتماد كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة 04: قيمةT تساوي 6.906 وهي أكبر منT الجدولية 2.0322= T، ومستوى الدلالة تساوي0.000 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن المؤسسة تقييم مخزوناتها بالتكلفة أو بصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وبالتالي العبارة مقبولة.
- في الفقرة 05: قيمةT تساوي 2.074 وهي أكبر منT الجدولية 2.0322= T، ومستوى الدلالة تساوي 0.046 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن عملية القياس المحاسبي تعتمد بشكل كبير على التكلفة التاريخية المعدلة وذلك لسهولة تطبيقها، وبالتالي العبارة مقبولة.
- في الفقرة 06 : قيمة T تساوي 6.341 وهي أكبر منT الجدولية 2.0322= T، ومستوى الدلالة تساوي0.000 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن المؤسسة تقيم الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها بقصد الاحتفاظ بها واستخدامها في عملية الإنتاج وليس بقصد بيعها على أساس التكلفة التاريخية، وبالتالي العبارة مقبولة.
- في الفقرة 07:قيمة T تساوي 8.620وهي أكبر منT الجدولية 2.0322= T، ومستوى الدلالة تساوي0.000 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أنه يتم قياس الإيراد محاسبيا بالقيمة المتوقع الحصول عليها مقابل بيع السلع وتقديم الخدمات، وبالتالي العبارة مقبولة.
- في الفقرة08 :قيمةT تساوي5.652وهي أكبر منT الجدولية 2.0322= T، ومستوى الدلالة تساوي0.000 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن الأساس الذي يجب أن يتبع لقياس المصروفات المحققة محاسبيا فور حدوثها هو سعر المنافع التي تم الحصول عليها، وبالتالي العبارة مقبولة.
- في الفقرة09: قيمةT تساوي 5.667 وهي أكبر منT الجدولية 2.0322= T، ومستوى الدلالة تساوي0.000 وهو أصغر من0.05، مما يدل على أن القيمة الحالية تتطلب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل، وبالتالي العبارة مقبولة.

- في الفقرة10: قيمة T تساوي2.674 وهي أكبر منT الجدولية 2.0322= T، ومستوى الدلالة تساوي0.011 وهو أصغر من 0.5، مما يدل أنه يمكن إجراء القياس بالتكلفة الاستبدالية، وبالتالي العبارة مقبولة.
- في الفقرة11: قيمة T تساوي 0.657وهي أصغر منT الجدولية 2.0322= T، ومستوى الدلالة تساوي0.516 وهو أكبر من 0.05، مما يدل أنه يمكن تقييم الأصول على أساس قيمتها الحالية، وبالتالي العبارة غير مقبولة.

3-1-2: اختبار الفرضية الأول:

سيتم اختبار الفرضية الأولى باستعمال اختبار T للعينة الواحدة (T-test) وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

- إذا كانت قيمةT المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية نقبل الفرضية (H_1) وبالتالي الفرضية البديلة (H_0) مرفوضة.
- إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من T الجدولية نرفض الفرضية (H_1) ونقبل الفرضية البديلة (H_0).
- إذا كانت القيمة الاحتمالية sig الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة sig المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H_1).
- إذا كانت القيمة الاحتمالية sig الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أكبر من مستوى الدلالة sig المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H_1)، ونقبل (H_0).

ولدينا:

(H_1): يعد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة أفضل بديل من بين بدائل القياس المحاسبي.

(H_0): القياس المحاسبي بالقيمة العادلة لا يعد أفضل بديل من بين بدائل القياس المحاسبي.

و نلاحظ من الجدول رقم(16) أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من قيمة a=0.05 و t المحسوبة تساوي 10.748 وهي أكبر من T الجدولية2.0322.

حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.7604 ينتمي إلى المجال [3.41-4.20] مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة موافقون على فقرات المحور الاول ونتوصل إلى أن القياس بالقيمة العادلة أفضل بديل من بين بدائل القياس المحاسبي وهذا يعني قبول الفرضية الاولى (H_1): القياس المحاسبي بالقيمة العادلة أفضل بديل من بين بدائل القياس المحاسبي.

3-2: تحليل فقرات المحور الثاني واختبار الفرضية الثانية:

نص الفرضية الثانية هو :القياس المحاسبي بالقيمة العادلة يوفر بيانات مالية ذات مصداقية وجودة عالية.

لاختبار هذه الفرضية أعدت أسئلة (من رقم 01إلى رقم16) وذلك ضمن المحور الثاني: أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة، والنتائج مبينة في الجدول رقم(17) الموالي الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات هذا المحور.

جدول رقم (17) : تحليل لفقرات المحور الثاني "أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة لدى المؤسسات الاقتصادية".

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةT	مستوى الدلالة
01	تميز القيمة العادلة بخاصية الملائمة ما يجعلها بديلا للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي .	4.11	1.114	13.996	0.000
02	القياس بالقيمة العادلة يتميز بقدر كبير من الاجتهاد الشخصي .	3.91	0.914	5.351	0.000
03	وجود أسواق نشطة يعد من مقومات القيمة العادلة.	3.49	0.486	3.125	0.004
04	تعتبر القوائم المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة أكثر موثوقية من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.	4.09	1.086	7.854	0.000
05	مؤشرات التحليل المالي المستند إلى القيمة العادلة تكون أكثر صحة وذات جدوى عند اتخاذ القرار.	4.09	1.086	7.854	0.000
06	تحقق القيمة العادلة التوافق بين مصالح الفئات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية.	4.00	1.00	7.714	0.000

07	تمتاز القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة بقابلية المقارنة أفضل من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.	4.31	1.314	10.256	0.000
08	يكتنف مفهوم القيمة العادلة بعض الغموض.	3.46	0.457	3.053	0.004
09	تضمن النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق.	3.91	0.914	6.614	0.000
10	تعتبر القيمة العادلة مكمل للتكلفة التاريخية.	3.60	0.600	4.028	0.000
11	تعتبر القيمة العادلة بديل للتكلفة التاريخية.	3.11	0.114	0.681	0.501
12	يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.	3.29	0.286	1.575	0.124
13	توفر البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات محايدة.	3.51	0.514	3.431	0.002
14	يتولد عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة معلومات محاسبية مصنفة بشكل واضح وموجزة تجعلها مفهومة وخالية من الغموض والتعقيد.	3.63	0.629	4.410	0.000
15	تعد القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر فهم للمستخدمين من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.	3.69	0.686	4.352	0.000
16	القياس بالقيمة العادلة أكثر موضوعية مقارنة بالقيمة السوقية.	3.25	0.257	1.391	0.173
	جميع الفقرات	3.7161	0.71607	13.713	0.000

المصدر: من اعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

3-2-1: تحليل فقرات المحور الثاني:

نلاحظ من الجدول أعلاه ما يلي :

- في الفقرة01: قيمة T تساوي13.996 وهي أكبر منT الجدولية2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي0.000 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن تميز القيمة العادلة بخاصية الملائمة يجعلاها بديلا للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة 02: قيمة T تساوي5.351 وهي أكبر منT الجدولية 2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن القياس بالقيمة العادلة يتميز بقدر كبير من الاجتهاد الشخصي، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة 03: قيمة T تساوي 3.125 وهي أكبر منT الجدولية2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي 0.004 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن وجود أسواق نشطة يعد من مقومات القيمة العادلة، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة 04: قيمة Tتساوي 7.854 وهي أكبر منT الجدولية2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي0.000 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن القوائم المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة أكثر موثوقية من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة 05: قيمة T تساوي7.854وهي أكبر منT الجدولية2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن مؤشرات التحليل المالي المستند إلى القيمة العادلة تكون أكثر صحة وذات جدوى عند اتخاذ القرار، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة 06: قيمة T تساوي7.714 وهي أكبر منT الجدولية2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن القيمة العادلة تحقق التوافق بين مصالح الفئات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة 07: قيمة T تساوي 10.256 وهي أكبر منT الجدولية2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة تمتاز بقابلية المقارنة أفضل من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة 08: قيمة T تساوي 3.053 وهي أكبر منT الجدولية2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي 0.004 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن مفهوم القيمة العادلة يكتنفه بعض الغموض ،وبالتالي فإن العبارة مقبولة.

- في الفقرة 09: قيمة T تساوي6.614 وهي أكبر منT الجدولية2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن النظام المحاسبي المالي تضمن محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة10: قيمة T تساوي 4.028 وهي أكبر من T الجدولية2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن القيمة العادلة مكمل للتكلفة التاريخية، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة11: قيمةT تساوي 0.681 وهي أصغر منT الجدولية2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي 0.501 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن القيمة العادلة لا تعتبر بديل للتكلفة التاريخية، وبالتالي فإن العبارة غير مقبولة.
- في الفقرة12: قيمة T تساوي 1.575 وهي أصغر من T الجدولية2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي 0.124 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر لا يعد دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، وبالتالي فإن العبارة غير مقبولة.
- في الفقرة13: قيمة T تساوي3.431 وهي أكبر منT الجدولية2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي 0.002وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة توفر معلومات محايدة ، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة14: قيمة T تساوي 4.410 وهي أكبر من T الجدولية2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أنه يتولد عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة معلومات محاسبية مصنفة بشكل واضح وموجزة تجعلها مفهومة وخالية من الغموض والتعقيد، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة15: قيمة T تساوي4.352 وهي أكبر من T الجدولية2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي0.000 وهو أصغر من 0.05، مما يدل على أن القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر فهم للمستخدمين من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة16: قيمة T تساوي 1.391 وهي أصغر منT الجدولية2.0322=T، ومستوى الدلالة يساوي 0.173 وهو أكبر من 0.05، مما يدل على أن القياس بالقيمة العادلة لا يعد أكثر موضوعية مقارنة بالقيمة السوقية، وبالتالي فإن العبارة غير مقبولة.

3-2-2:اختبار الفرضية الثانية:

لدينا:

(H_1):يوفر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بيانات مالية ذات مصداقية وجودة عالية.

(H_0):لا يوفر القياس بالقيمة العادلة بيانات مالية ذات مصداقية وجودة عالية.

وبشكل عام يبين الجدول رقم(17) أن القيمة الاحتمالية 0.000 وهي اقل من قيمة0.05=a و Tالمحسوبة تساوي13.713 وهي أكبر T من الجدولية 2.03.

حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.71 ينتمي إلى المجال[3.41-4.20] مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة موافقون على فقرات المحور الثاني ونتوصل إلى مدى أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة لدى المؤسسات الاقتصادية من خلال ما يوفره القياس بالقيمة العادلة من بيانات مالية ذات مصداقية وجودة عالية، وهذا يعني قبول الفرضية الثانية(H_1).

3-3: تحليل فقرات المحور الثالث واختبار الفرضية الثالثة

نص الفرضية الثالثة: تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقياس المحاسبي بالقيمة العادلة.

لاختبار هذه الفرضية أعدت أسئلة (من رقم 01 إلى الرقم13) وذلك ضمن المحور الثالث: تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للقياس بالقيمة العادلة، والنتائج مبينة في الجدول رقم (18) الذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات هذا المحور.

جدول رقم(18): تحليل لفقرات المحور الثالث" مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقياس المحاسبي بالقيمة العادلة".

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةT	مستوى الدلالة
01	يوجد مفهوم واضح للقياس بالقيمة العادلة لدى المحاسبين الجزائريين.	2.49	0.514	2.541	0.016
02	البيئة الاقتصادية الجزائرية مهيأة من أجل تطبيق القياس بالقيمة العادلة.	2.74	0.257	1.656	0.107
03	تعتمد القيمة العادلة على الاجتهادات والأحكام الشخصية للمحاسب ولهذا فإن نتائج القياس	3.71	0.714	4.415	0.000

	تختلف باختلاف المعارف والخبرات الشخصية.				
04	هناك كفاءات في المؤسسات مهيأة من أجل تطبيق القياس بالقيمة العادلة.	4.00	1.00	5.201	0.000
05	تعترف المؤسسة بقياس الإيرادات بالقيمة العادلة.	3.86	0.857	5.560	0.000
06	يتم قياس الإيراد في المؤسسة بالقيمة العادلة .	3.66	0.657	4.016	0.000
07	القياس المحاسبي وفقا للقيمة العادلة يدعم موثوقية المعلومات في جودة التقارير المالية.	4.00	1.00	7.042	0.000
08	في حالة إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة تقوم المؤسسة بمراجعتها سنويا.	3.71	0.714	5.359	0.000
09	القياس على أساس القيمة العادلة يساعد الوحدات الاقتصادية على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها.	4.63	1.029	7.100	0.000
10	تقيم المؤسسة أصولها باستخدام القيمة العادلة.	3.06	0.057	0.361	0.721
11	تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادية وتعبر عن المفهوم الشامل للدخل.	3.60	0.600	3.754	0.001
12	تفقد القيمة العادلة مصداقيتها في حالة بيع المؤسسة لموجوداتها.	3.60	0.600	3.884	0.000
13	تعتمد المؤسسة على القيمة السوقية للأصول كمؤشر عن القيمة العادلة.	3.86	0.857	5.050	0.000
	جميع الفقرات	3.5626	0.56264	6.456	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على نتائج SPSS

3-3-1: تحليل فقرات المحور الثالث

نلاحظ من الجدول أعلاه ما يلي:

- في الفقرة 01: قيمة T تساوي 2.541 وهي أكبر من T الجدولية T=2.0322، ومستوى الدلالة يساوي 0.016 وهو أصغر من 0.05 مما يدل على أنه يوجد مفهوم واضح للقياس بالقيمة العادلة لدى المحاسبين الجزائريين وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة02: قيمة T تساوي 1.656وهي من أصغر T الجدولية T=2.0322، ومستوى الدلالة يساوي 0.107 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على أن البيئة الاقتصادية الجزائرية غير مهيأة من أجل تطبيق القياس بالقيمة العادلة، وبالتالي فإن العبارة مرفوضة.
- في الفقرة03: قيمة T تساوي4.415 وهي أكبر من T الجدولية T=2.0322، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05 مما يدل على أن القيمة العادلة تعتمد على الاجتهادات والأحكام الشخصية للمحاسب ولهذا فإن نتائج القياس تختلف باختلاف المعارف والخبرات الشخصية، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة04: قيمة T تساوي 5.560وهي أكبر من T الجدولية T=2.0322، ومستوى الدلالة يساوي 0.000وهو أصغر من 0.05 مما يدل على أن هناك كفاءات في المؤسسات مهيأة من أجل تطبيق القياس بالقيمة العادلة، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة05: قيمة Tتساوي 5.560 وهي أكبر من T الجدولية T=2.0322، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05 مما يدل على أن المؤسسة تعترف بقياس الإيرادات بالقيمة العادلة، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة06: قيمة T تساوي 4.016 وهي أكبر من T الجدولية T=2.0322، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05 مما يدل على أنه يتم قياس الإيراد في المؤسسة بالقيمة العادلة، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة07: قيمة T تساوي 7.042 وهي أكبر من T الجدولية T=2.0322، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 أصغر من 0.05 مما يدل على أن القياس المحاسبي وفقا للقيمة العادلة يدعم موثوقية المعلومات في جودة التقارير المالية، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة08: قيمةT تساوي 5.359وهي أكبر من Tالجدولية T=2.0322، ومستوى الدلالة يساوي0.000 وهو أصغر من 0.05 مما يدل على أنه في حالة إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة تقوم المؤسسة بمراجعتها سنويا، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.

- في الفقرة 09: قيمة T تساوي 7.100 وهي أكبر من T الجدولية T=2.0322، ومستوى الدلالة يساوي 0.000وهو أصغر من 0.05 مما يدل على أن القياس على أساس القيمة العادلة يساعد الوحدات الاقتصادية على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة 10: قيمة T تساوي 0.361 وهي أصغر من T الجدولية T=2.0322، ومستوى الدلالة يساوي 0.721 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على أن المؤسسة لا تقيم أصولها باستخدام القيمة العادلة، وبالتالي فإن العبارة مرفوضة.
- في الفقرة11: قيمة T تساوي 3.884 وهي أكبر من T الجدولية T=2.0322، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05 مما يدل على أن القيمة العادلة تعكس واقع المنشأة الاقتصادية وتعبر عن المفهوم الشامل للدخل، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة12: قيمةT تساوي 5.050 وهي أكبر من T الجدولية T=2.0322، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05 مما يدل على أن القيمة العادلة تفقد مصداقيتها في حالة بيع المؤسسة لموجوداتها، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.
- في الفقرة 13: قيمة T تساوي6.456 وهي أكبر من T الجدولية T=2.0322، ومستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أصغر من 0.05 مما يدل على أن المؤسسة تعتمد على القيمة السوقية للأصول كمؤشر عن القيمة العادلة، وبالتالي فإن العبارة مقبولة.

3-3-2-إختبار الفرضية الثالثة:

لدينا:

(H_1): تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقياس بالقيمة العادلة.

(H_0):لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقياس بالقيمة العادلة.

وبشكل عام يبين الجدول رقم(18) أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من قيمة a=0.05 وT المحسوبة تساوي6.456 وهي أكبر منT الجدولية 2.0322.

حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.5626 الذي ينتمي إلى المجال [3.41-4.20[مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة موافقون على فقرات المحور الثالث ونتوصل إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تلتزم بالقياس المحاسبي بالقيمة العادلة وهذا يعني قبول الفرضية الثالثة**(H_1)** المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تلتزم بالقياس المحاسبي بالقيمة العادلة.

المطلب الرابع: اختبار فروق الدراسة

تم استخدام اختبار "تحليل البيان الأحادي One Way Analysis of A Nova لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول "واقع القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" عند مستوى الدلالة$a<0.05$.

أولا : اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس

الجدول رقم (19):تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الجنس

	الجنس	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةt	القيمة الاحتمالية
جميع المحاور	ذكر	21	3.70	0.337	0.571	0.328
	أنثى	14	3.60	0.390		

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نتائج spss

من خلال الجدول يتضح أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.328 وهي أكبر من0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الجنس عند مستوى دلالة 0.05.

ثانيا : اختبار الفروق بالنسبة لمتغير السن

الجدول رقم (20): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير السن

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
القياس بالقيمة العادلة	داخل المجموعات	15.936	21	0.759	1.658	0.175
	بين المجموعات	5.950	13	0.458		
	المجموع	21.886	34			

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نتائج spss

من خلال الجدول يتضح أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.175 وهي أكبر من0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير السن عند مستوى دلالة 0.05.

ثالثا : اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي

الجدول رقم(21) : تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
القياس بالقيمة العادلة	داخل المجموعات	40.150	21	1.912	1.060	0.470
	بين المجموعات	23.450	13	1.804		
	المجموع	63.600	34			

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نتائج spss

من خلال الجدول يتضح أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.470 وهي أكبر من0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير المستوى التعليمي عند مستوى دلالة 0.05.

رابعا : اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

الجدول رقم(22): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
القياس بالقيمة العادلة	داخل المجموعات	6.921	21	0.330	0.708	0.767
	بين المجموعات	6.050	13	0.465		
	المجموع	12.971	34			

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نتائج spss

من خلال الجدول يتضح أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.767 وهي أكبر من0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى دلالة 0.05.

خامسا : اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الخبرة

الجدول رقم (23): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة

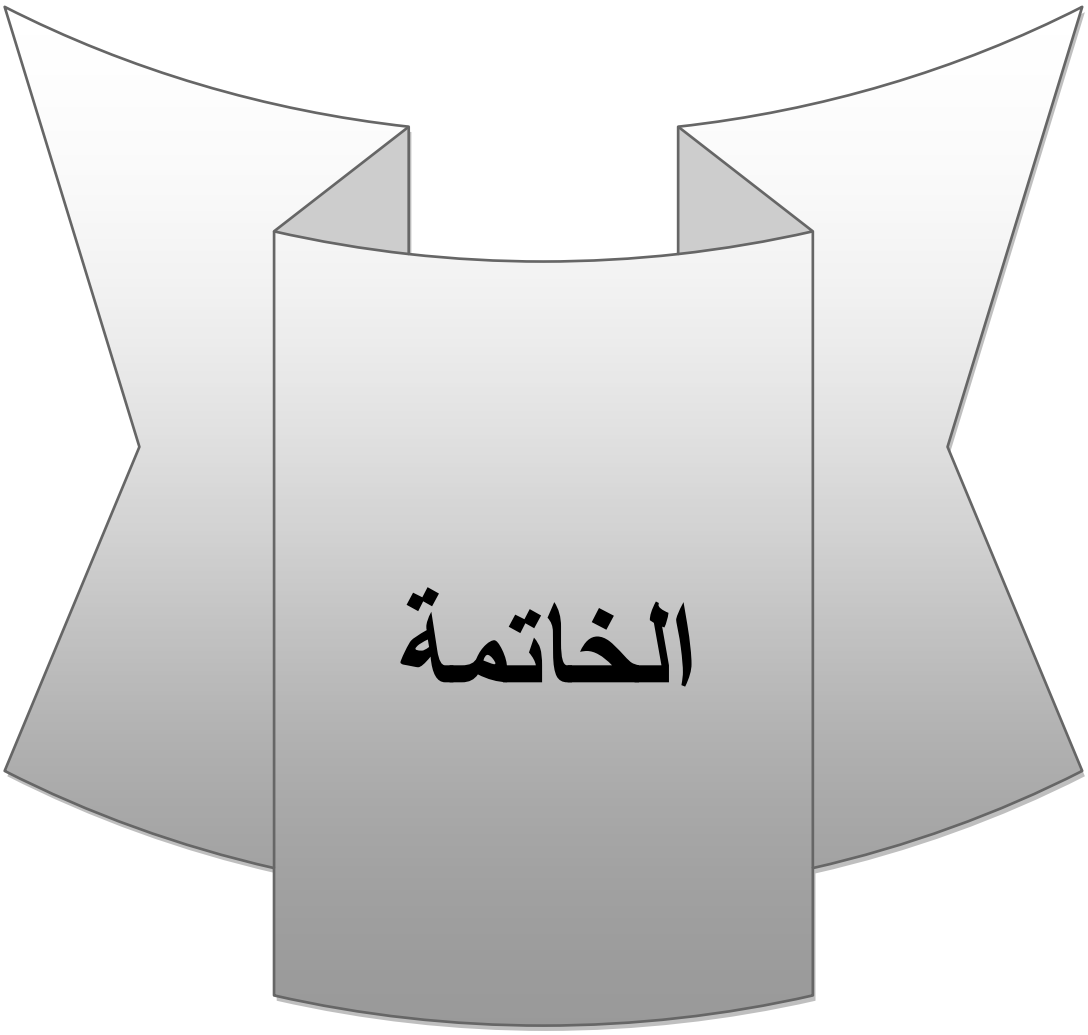
العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
القياس بالقيمة العادلة	داخل المجموعات	14.021	21	0.668	0.970	0.540
	بين المجموعات	8.950	13	0.688		
	المجموع	22.971	34			

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نتائج spss

من خلال الجدول يتضح أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.540 وهي أكبر من0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة 0.05.

الخلاصة

من خلال الدراسة التطبيقية تم محاولة إعطاء صورة شاملة عن واقع تطبيق القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وبعد تفريغ وتحليل البيانات الخاصة بمحاور الاستبيان الثلاثة الذي وزع على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ولاية جيجل كعينة للدراسة، حيث تبين لنا جليا القياس بالقيمة العادلة يعد من أفضل البدائل وكذلك القياس بالقيمة العادلة يوفر بيانات مالية ذات مصداقية وجودة عالية، وبالتالي فإنه كنتيجة لبحثنا توصلنا إلى أنه يتم تطبيق القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.


الخاتمة

في نهاية عقد الثمانينات وبداية عقد التسعينات من القرن الماضي، وبعد ما أصبح مبدأ التكلفة التاريخية غير قادر على مواكبة التطورات الحاصلة في الاقتصاد العالمي، بدا التزايد في الآراء المؤيدة للاتجاه نحو الاعتماد على أساس القيمة العادلة، وبالتالي تبنت المعايير المحاسبية الدولية القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي. من خلال معالجتنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تتمحور حول" واقع استخدام القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية"، وذلك في إطار سعيها المتواصل لتحقيق أهداف المنشأة والمتمثل بشكل رئيسي في تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات مفيدة، حيث أن استخدامها يضيف صبغة الملائمة والموثوقية للمعلومات المحاسبية وبالتالي تكون مفيدة ومناسبة لمستخدميها في اتخاذ القرارات التي تعبر بمصداقية وواقعية عن المركز المالي للمنشأة، ومنه فإن استخدام مبدأ القيمة العادلة في تقييم الأصول والالتزامات يقدم مزايا ومنافع كبيرة تؤهله ليكون أساس للقياس الأكثر قبولا واستخداما وهذا ما يؤكد صحة وقبول فرضيات البحث.

1-اختبار الفرضيات:

قامت دراستنا على ثلاث فرضيات رئيسية والمتمثلة فيما يلي:

- تمثلت الفرضية الأولى في " **أفضل بديل من بدائل القياس المحاسبي هو القياس بالقيمة العادلة**" .

حيث تم إثبات صحة الفرضية من خلال أسئلة المجموعة الأولى من الاستبيان الخاص بالفئة الأولى.

- تمثلت الفرضية الثانية في " **يوفر القياس بالقيمة العادلة بيانات مالية ذات مصداقية وجودة عالية**".

حيث تم إثبات صحة الفرضية من خلال أسئلة المجموعة الثانية من الاستبيان الخاص بالفئة الأولى.

- تمثلت الفرضية الثالثة في " **تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقياس المحاسبي بالقيمة العادلة**"

حيث تم إثبات صحة الفرضية من خلال أسئلة المجموعة الثالثة من الاستبيان الخاص بالفئة الأولى.

وسنتطرق في نهاية هذا البحث وضمن هذه الخاتمة إلى مجموعة من النتائج والاستنتاجات، و كذا تقديم بعض التوصيات، بالإضافة إلى آفاق الدراسة.

2- النتائج :

2-1 نتائج الدراسة النظرية :

- القيمة العادلة مفهوم حديث، مما يجعله يتميز ببعض الغموض.
- القيمة العادلة البديل الأفضل كأساس للقياس المحاسبي.
- تطبيق القيمة العادلة له أثر إيجابي في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

2-2- نتائج الدراسة التطبيقية :

- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم بتطبيق القيمة العادلة لكنها تتعرض لبعض التحديات والصعوبات.
- ترى عينة الدراسة أنه ليس لأفراد المجتمع المحاسبي الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة.
- هناك عوائق و تحديات تجعل البيئة الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة ولعل أبزرها عدم جاهزية السوق، وأيضا الاختلاف في التشريعات الضريبية والمحاسبية فيما يخص القياس وفق القيمة العادلة.
- هناك إجماع تام من أغلبية المستجوبين على أن الاعتماد على القيمة العادلة توفر لنا معلومات مهمة و ملائمة لمستخدميها.

3- التوصيات :

- إجراء المزيد من البحوث و الدراسات في مجال القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- ضرورة قيام السلطات بتوفير البيئة الاقتصادية المناسبة لتنشيط مختلف الأسواق، بما يساعد على تطبيق مفهوم القيمة العادلة.
- إنشاء جهاز حكومي يتولى الإصدار و الإعلان دوريا عن القيمة العادلة لمختلف السلع التي يتم تداولها في السوق المحلي.
- عقد دورات تدريبية في مجال معايير المحاسبة الدولية بشكل عام و بالمعايير الخاصة بالقياس والقيمة العادلة بشكل خاص.

4- آفاق الدراسة :

تطرقنا في دراستنا هذه إلى موضوع واقع القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وكآفاق للبحث في هذا الموضوع نقترح الدراسات التالية :

- دراسة تفصيلية لصعوبات تطبيق القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- دراسة مقارنة حول واقع القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بين القطاع العام والقطاع الخاص.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1. الحيالي وليد ناجي، "**نظرية المحاسبة**"، منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
2. الدهراوي كمال الدين، "**تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار**"، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
3. رضوان حلوة حنان، "**النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**"، دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، الطبعة2، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
4. رضوان حلوة حنان، "**مدخل النظرية المحاسبية**"(الإطار الفكري، التطبيقات العلمية)، الطبعة2، دار وائل للنشر، الأردن، 2009.
5. شنوف شعيب، "**التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS"**، الطبعة1، دار زهران، الأردن، 2012.
6. الصبان محمد سمير، راشد رجب السيد، "**المحاسبة المتوسطة**"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1998.
7. عبد الحي مرعي، "**المحاسبة في وحدات القطاع العام والمشاكل المحاسبية المعاصرة**"، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1978.
8. عبد الحي مرعي، الصبان محمد سمير، "**التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة**"، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.
9. عبد الحي مرعي، يدوي محمد عباس، "**مقدمة في أصول المحاسبية المالية**"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003.
10. عطا الله السيد سيد،" **النظريات المحاسبية المالية**"، الطبعة 1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
11. كمال عبد العزيز النقيب، "**مقدمة في نظرية المحاسبة**"، الطبعة 1، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
12. محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2006.
13. مطر محمد، السويطي موسى، "**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض والإفصاح**"، الطبعة 2، دار وائل للنشر، عمان، 2008.

14. مطر محمد، وليد ناجي الحيالي، حكمة أحمد الراوي، "**نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات**"، دار الحنين، عمان، 1996.

ثانيا: الرسائل والأطروحات

15. أبو هويدي نهاد إسحاق عبد السلام، "**دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي**" رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.

16. آل غزوي حسين عبد الجليل، "**المشاكل المحاسبية المعاصرة**"، رسالة ماجستير، الاكادمية العربية، الدنمارك، 2010.

17. بلقاسم سفيان، "**النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية**"، رسالة دكتوراه، علوم التسيير، الجزائر، 2010.

18. الحاج أحمد، عقلي محمد، "**القيمة العادلة وأثرها على القوائم المالية**"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2010.

19. حمدان عابد محمد نواف، "**دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2006.

20. حواس صلاح، "**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**"، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.

21. الزعبي يامن خليل، "**القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات الأردنية**"، رسالة ماجستير، جامعة الأردن، 2005.

22. زعران سفيان، "**تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض القوائم المالية**"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

23. سالم فضل كامل، "**مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي في تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية**"، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008.

24. سعادة اليمين، "**استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009.

25. سعيدي سياف حنان، "**القياس المحاسبي للبيئة والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية** "، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 201

26. شادو عبد اللطيف، "**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**"، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014.
27. الطرايرة جمال علي عطية، "**التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية والبنوك العاملة في الأردن**"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبية، الجامعة العربية للدراسات العليا، الأردن، 2005.
28. عبد الفتاح عواد وحدي روحي، "**محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010.
29. عبد المالك زين، "**القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**"، مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2012.
30. عرزيم كلثوم، تواتي ريمة، "**تقييم مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمعايير القياس والإفصاح المحاسبي الدولية**"، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة جيجل، 2013.
31. عريف نورة، "**إشكالية القياس المحاسبي باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية**"، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.
32. عليان وادي مدحت فوزي، "**أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للوحدات الاقتصادية المالية**"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، غزة، 2006.
33. لايقة رولا كاسر، "**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار**"، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، سوريا، 2007.
34. لزعر محمد سامي، "**التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012.
35. نانة خالد، "**المحافظة على رأس المال في ظل تعدد بدائل القياس المحاسبي**"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، 1998.
36. يونس خالد عبد الرحمن جمعة، "**أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم**"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.

ثالثا: المجلات

37. تيجاني بالرقي، "**القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد8، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009.

38. حمدي زينب عباس، "**الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم أضرار الحرب**"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد75، 2009.
39. حيدر السعدي إبراهيم خليل، "**مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 21، 2009.
40. الداعور جبران إبراهيم، عابد محمد، "**إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين**"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد1، المجلد 10، جامعة الأزهر، غزة.
41. الرزين عبد الرحمن بن محمد، "**دراسة المقارنة لأسس القياس المحاسبي في الأطر الفكرية للمفاهيم المحاسبية السعودية والأمريكية والبريطانية والدولية**"، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، العدد 18.
42. سالم مصطفى حامد، خير السيد سلام عبد السلام عوض، "**الافصاح عن القيم الجارية في بيئة التضخم ودوره في الحد من الأزمة المالية**"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة الزعيم الأزهري، العدد 17.
43. سيد عبد الفتاح صالح حسن، "**تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة وممارسات المحاسبة الابتكارية وأثرها على جودة التقارير المالية**"، مجلة الفكر المحاسبي، العدد2، جامعة عين شمس، مصر، ديسمبر2009.
44. شرف حسن عامر، "**إطار النظرية العلمية في المحاسبة**"، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين للبحوث العلمية، كلية التجارة، العدد3، 1994.
45. صالح رضا إبراهيم، "**أثر توجيه معايير المحاسبية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة العالمية**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد46، العدد2، 2009.
46. عابد محمد زيدان، "**المحاسبية على القيمة العادلة لأغراض تنظيم عوائد الدمج المصرفي في إطار المعايير المحاسبية بالتطبيق على البنوك التجارية في مصر**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 2، 2001.
47. عبد المالك عبد الحميد سارة، عواد ألمعيني سعد سلمان، "أثر القيمة العادلة في نتائج نشاط المصارف التجارية الأهلية"، مجلة التقني، المجلد 26، العدد4، الكلية التقنية الإدارية، بغداد، 2013.
48. قرامز فاطمة الزهراء، "تطوير نظام المعلومات المحاسبي كحتمية للمؤسسات الاقتصادية"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد3، جامعة أم البواقي،الجزائر، 2015.

49. كرار سليم عبد الزهرة، عوجه حسين كاظم، طلب حسين راغب، "**قياس القيمة العادلة للأسهم العادية باستعمال نموذج مضاعفة الربحية**"، دراسة تطبيقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد29، جامعة الكوفي، 2013.
50. النجار جميل حسن، "**أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية** " دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدقيقي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، 2013.
51. ياسين زهير خضر، "**القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة**"، مجلة المنصور، العدد14، الجزء الثاني، كلية المنصور الجامعة، العراق، 2010.

رابعا: الملتقيات والمؤتمرات

أ-الملتقيات

52. أوسرير منور، مجبر محمد، "**دراسة تفصيلية لعناصر حساب النتائج**"، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة.
53. بوكساني رشيد، أوكيل نسيمة، العرابي حمزة، "**مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة**"، الملتقي العلمي الدولي الاول حول النظام المالي الجديد في المعايير المحاسبية الدولية"، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي ، الوادي.
54. ثابت حسان ثابت، الواحد عبد الحي، محمد غازي، "**التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة**"، دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25نوفمبر 2014.
55. حمدي فلة، نبلي نجلاء، "**استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات**"، مداخلة مقدمة في إطار الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، يومي6-7ماي 2012.
56. درواسي مسعود، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، "**مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة(قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)**"، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي

في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة، يومي 13-14ديسمبر 2011.

57. سردوك فاتح، عابي خليدة، "**واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**"، ملتقى وطني، جامعة الوادي، يومي 5-6ماي2013.

58. صديقي مسعود، "**التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود**"، الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18جانفي 2010.

59. قورين حاج قورين، "**أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية**"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25نوفمبر 2014.

60. معراج هواري، حديدي آدم، "**إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والافصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية**"، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13-14ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب، البليدة.

61. هوام جمعة، لعشوري نوال، "**دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**"، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 7-8سبتمبر 2010.

ب:المؤتمرات

62. درغام ماهر موسى، الأغا بسام، "**العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**", دراسة حالة المصاريف المحلية العاملة في فلسطين, المؤتمر الدولي التاسع, الوضع الاقتصادي العربي و خيارات المستقبل, جامعة الزرقاء الأردن, يومي 24 و 25 أفريل2013.

63. كامل منى, أحمد العاني صفاء, "**دور تبني معايير الابلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية**" المؤتمر العربي المستوى العام الأول, بغداد, يومي 16-17أفريل.

64. هوام جمعة, آدم حديدي, "**أثر وامكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصاريف الاسلامية**", المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد و ICIEF حول: "النمو و العدالة و الاستقرار منظور إسلامي" يومي 09 و 11 سبتمبر 2013 اسطنبول، تركيا.

خامسا :القوانين والقرارات

65. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 11/07 المتضمن "**النظام المحاسبي المالي**"، الجريدة الرسمية، العدد 74، نوفمبر 2007.

66. القرار المؤرخ في 23رجب 1429 الموافق ل26جويلية 2008، "**المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوي الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**"، الجريدة السمية، العدد 19، 25مارس2009.

سادسا: المواقع الإلكترونية

67. الصاوي آدم، "**قياس عناصر القوائم المالية**"، مقال متاح على الموقع الالكتروني:

www.accdiscussion.com تاريخ الاطلاع 2016/03/03، الساعة10:00.

68. كمال كريم، "**الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**"، مقال متاح على الموقع الإلكتروني : www.accdisussion.com.acc6124 تاريخ الاطلاع 2016/04/8 ، الساعة 19:30.

69. رملي حمزة فياض، "**محددات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**"، مقال متاح على الموقع الالكتروني:

www.ibtesamh.com-showthread-t3613 تاريخ الاطلاع 2016/04/07، الساعة 21:00.

70. دليل المحاسبين العرب، "**المحاسبة على أساس القيم العادلة**"، مقال على الموقع الالكتروني، تاريخ الاطلاع 2016/04/15،على الساعة 10:00

71. مقال متاح على الموقع الالكتروني:www.ar.tradimo.com.tradipedia تاريخ الاطلاع 2016/04/16، الساعة21:00.

سابعا: مراجع أخرى

72. حلس سالم عبد الله، جربوع يوسف محمود، "تأثير استخدام التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة"، دراسة تحليلية لآراء المراجعيين القانونين

73. خوري نعيم سابا، "**القيمة العادلة والإبلاغ المالي**"، جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، محاضرة في المركز الثقافي العربي في دمشق، 2007.
74. العبادي مصطفى راشد، "**مدى حاجة معايير المحاسبية والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة أساسا للقياس والإفصاح والمراجعة في القوائم المالية**"، محاضرة كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية.
75. نبيل عبد الرؤوف ابراهيم، "**دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة**"، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكادمية الشرق، أغسطس، 2009.
76. وهبة محمد سليم، "**البيانات المالية ومعايير المحاسبية الدولية**"، مقال، العدد23.

قائمة الملاحق

الملحق رقم(01) الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة جيجل

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

"**إستبيان**"

في إطار إعداد مذكرة ماستر ضمن تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وتحت عنوان "**واقع القياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**" ولأجل التحقق من فرضيات الدراسة استخدمنا هذه الاستبانة كإحدى أدوات البحث الرئيسية.

وعليه ارتأينا أن نأخذ بعين الاعتبار وجهة نظركم أنتم المهنيون في الموضوع قيدالدراسة، لذا فإن مساهمتكم في الإجابة الموضوعية على هذه الاسئلة، وحرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة وبالتالي الحصول على نتائج أكثر دقة وتوصيات أكثر فائدة، علما بأن هذه المعلومات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، وسوف نضمن السرية التامة للإجابات، شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا.

الطالبتين :

- **شين زكية**
- **دكار أمينة**

- **ملاحظة هامة:**
- يرجى وضع العلامة(**x**)أمام الإجابة الصحيحة.

أولا: البيانات الشخصية والمهنية

1- الجنس:

ذكر ☐ أنثى ☐

2- **العمر:**

أقل من 30سنة ☐ من 31 إلى 40 سنة ☐

من41 إلى 50سنة ☐ أكثر من 50 سنة ☐

3- المستوى التعليمي:

ليسانس ☐ ماجستير ☐ دراسات أخرى ☐

4- الوظيفة:

رئيس مصلحة المحاسبة ☐ محاسب ☐

مراجع داخلي ☐ مراجع خارجي ☐

5- الخبرة:

أقل من 05 سنوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

ثانيا: البيانات الموضوعية

المحور الأول: بدائل القياس المحاسبي

الرقم	العبـــــــــــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تعتمدعملية القياس المحاسبي بشكل كبير على مبدأ التكلفة التاريخية لتميزها بالموثوقية العالية.					
02	القياس بالقيمة العادلة يعطي معلومات ذات موثوقية عالية.					
03	هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي نتيجة اعتماد كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.					
04	تقيم المؤسسة مخزونتها بالتكلفة أو بصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.					
05	تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل كبير على التكلفة التاريخية المعدلة لسهولة تطبيقها.					
06	تقيم الأصول الثابتة التي يتم الحصول عليها بقصد الاحتفاظ بها واستخدامها في عملية الانتاج وليس بقصد بيعها على اساس التكلفة التاريخية.					
07	يتم قياس الإيراد محاسبيا بالقيمة المتوقع الحصول عليها مقابل بيع السلع وتقديم الخدمات.					
08	الاساس الذي يجب أن يتبع في قياس المصروفات المحققة محاسبيا فور حدوثها هو سعر المنافع التي تم الحصول عليها.					
09	تتطلب القيمة الحالية تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من استخدام الاصل.					
10	يمكن إجراء القياس بالتكلفة الاستبدالية.					
11	لا يمكن تقييم الأصول على أساس قيمتها الحالية.					

المحور الثاني : أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة لدى المؤسسات الاقتصادية.

الرقم	العبـــــــــــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تميز القيمة العادلة بخاصية الملائمة ما يجعلها بديلا للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي .					
02	القياس بالقيمة العادلة يتميز بقدر كبير من الاجتهاد الشخصي .					
03	وجود أسواق نشطة يعد من مقومات القيمة العادلة.					
04	تعتبر القوائم المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة أكثر موثوقية من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.					
05	مؤشرات التحليل المالي المستند إلى القيمة العادلة تكون أكثر صحة وذات جدوى عند اتخاذ القرار.					
06	تحقق القيمة العادلة التوافق بين مصالح الفئات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية.					
07	تمتاز القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة بقابلية المقارنة أفضل من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.					
08	يكتنف مفهوم القيمة العادلة بعض الغموض.					
09	تضمن النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق.					
10	تعتبر القيمة العادلة مكمل للتكلفة التاريخية.					
11	تعتبر القيمة العادلة بديل للتكلفة التاريخية.					
12	يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.					
13	توفر البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات محايدة.					
14	يتولد عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة معلومات محاسبية مصنفة بشكل واضح وموجزة تجعلها مفهومة وخالية من الغموض والتعقيد.					
15	تعد القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر فهم للمستخدمين من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.					
16	القياس بالقيمة العادلة أكثر موضوعية مقارنة بالقيمة السوقية.					

المحور الثالث: مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالقياس بالقيمة العادلة

الرقم	العبـــــــــــــــارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يوجد مفهوم واضح للقياس بالقيمة العادلة لدى المحاسبين الجزائريين.					
02	البيئة الاقتصادية الجزائرية مهيأة من أجل تطبيق القياس بالقيمة العادلة.					
03	تعتمد القيمة العادلة على الاجتهادات والاحكام الشخصية للمحاسب ولهذا فإن نتائج القياس تختلف باختلاف المعارف والخبرات الشخصية.					
04	هناك كفاءات في المؤسسات مهيأة من أجل تطبيق القياس بالقيمة العادلة.					
05	تعترف المؤسسة بقياس الايرادات بالقيمة العادلة.					
06	يتم قياس الإيراد في المؤسسة بالقيمة العادلة .					
07	القياس المحاسبي وفقا للقيمة العادلة يدعم موثوقية المعلومات في جودة التقارير المالية.					
08	في حالة إعادة تقييم الاصول بالقيمة العادلة تقوم المؤسسة بمراجعتها سنويا.					
09	القياس على أساس القيمة العادلة يساعد الوحدات الاقتصادية على التخصيص الامثل لمواردها والمحافظة عليها.					
10	تقيم المؤسسة أصولها باستخدام القيمة العادلة.					
11	تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادية وتعبر عن المفهوم الشامل للدخل.					
12	تفقد القيمة العادلة مصداقيتها في حالة بيع المؤسسة لموجوداتها.					
13	تعتمد المؤسسة على القيمة السوقية للأصول كمؤشر عن القيمة العادلة.					

الملحق رقم (02) الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة

```
FREQUENCIES VARIABLES=_75; وى;78_;87_لـم_75_ ;85_م;93_ل;75_ ;87_ن;80_ل
77_;85_;76_;82_ل;75_ ;77_يف;92_لـو;75_;
  /STATISTICS=VARIANCE MEAN
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Effectifs

[Ensemble_de_données2]

Statistiques

		الجنس	العمر	المستوى	الوظيفة	الخبرة
N	Valide	35	35	35	35	35
	Manquante	0	0	0	0	0
Moyenne		1.40	1.94	2.20	1.97	1.83
Variance		.247	.644	1.871	.382	.676

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	21	60.0	60.0	60.0
	أنثى	14	40.0	40.0	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30سنة	11	31.4	31.4	31.4
	من 31إلى 40سنة	16	45.7	45.7	77.1
	من 41إلى 50سنة	7	20.0	20.0	97.1
	أكثرمن 50سنة	1	2.9	2.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

المستوى

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	17	48.6	48.6	48.6
	ماجستير	6	17.1	17.1	65.7
	دراسات أخرى	12	34.3	34.3	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	رئيس مصلحة المحاسبة	6	17.1	17.1	17.1
	محاسب	25	71.4	71.4	88.6
	مراجع داخلي	3	8.6	8.6	97.1
	مراجع خارجي	1	2.9	2.9	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5سنوات	15	42.9	42.9	42.9
	من 5إلى10سنوات	11	31.4	31.4	74.3
	أكثرمن 10سنوات	9	25.7	25.7	100.0
	Total	35	100.0	100.0	

الملحق رقم(03) الصدق الداخلي لفقرات المحور الاول.

Corrélations

[Ensemble_de_données1] C:\Users\onecs\Desktop\spss.sav

Corrélations

		A1	A2	A3	A4	A5
A1	Corrélation de Pearson	1	.026	-.058-	.058	.128
	Sig. (bilatérale)		.880	.740	.740	.463
	N	35	35	35	35	35
A2	Corrélation de Pearson	.026	1	.291	.408*	.401*
	Sig. (bilatérale)	.880		.090	.015	.017
	N	35	35	35	35	35
A3	Corrélation de Pearson	-.058-	.291	1	.060	.173
	Sig. (bilatérale)	.740	.090		.730	.321
	N	35	35	35	35	35
A4	Corrélation de Pearson	.058	.408*	.060	1	.268
	Sig. (bilatérale)	.740	.015	.730		.120
	N	35	35	35	35	35
A5	Corrélation de Pearson	.128	.401*	.173	.268	1
	Sig. (bilatérale)	.463	.017	.321	.120	
	N	35	35	35	35	35
A6	Corrélation de Pearson	.160	.493**	-.097-	.331	.425*
	Sig. (bilatérale)	.358	.003	.581	.052	.011
	N	35	35	35	35	35
A7	Corrélation de Pearson	.146	.493**	.144	.445**	.482**
	Sig. (bilatérale)	.404	.003	.409	.007	.003
	N	35	35	35	35	35
A8	Corrélation de Pearson	-.135-	.469**	.509**	.266	.203
	Sig. (bilatérale)	.440	.004	.002	.122	.242
	N	35	35	35	35	35
A9	Corrélation de Pearson	-.069-	.342*	.181	.226	.543**
	Sig. (bilatérale)	.693	.044	.298	.192	.001
	N	35	35	35	35	35
A10	Corrélation de Pearson	.096	.553**	.385*	.314	.477**
	Sig. (bilatérale)	.585	.001	.023	.066	.004
	N	35	35	35	35	35
A11	Corrélation de Pearson	.429*	.127	.061	.036	.293
	Sig. (bilatérale)	.010	.467	.728	.838	.087
	N	35	35	35	35	35

	Corrélation de Pearson	.314	.679**	.399*	.511**	.706**
TOTaLA	Sig. (bilatérale)	.066	.000	.017	.002	.000
	N	35	35	35	35	35

Corrélations

		A6	A7	A8	A9	A10
	Corrélation de Pearson	.160	.146	-.135-	-.069-	.096
A1	Sig. (bilatérale)	.358	.404	.440	.693	.585
	N	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	.493	.493	.469	.342*	.553*
A2	Sig. (bilatérale)	.003	.003	.004	.044	.001
	N	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	-.097-	.144	.509	.181	.385
A3	Sig. (bilatérale)	.581	.409	.002	.298	.023
	N	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	.331	.445*	.266	.226	.314
A4	Sig. (bilatérale)	.052	.007	.122	.192	.066
	N	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	.425	.482*	.203	.543	.477
A5	Sig. (bilatérale)	.011	.003	.242	.001	.004
	N	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	1	.388**	.207	.345	.241*
A6	Sig. (bilatérale)		.021	.232	.042	.163
	N	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	.388	1**	.377	.283**	.397**
A7	Sig. (bilatérale)	.021		.026	.099	.018
	N	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	.207	.377**	1**	.279	.478
A8	Sig. (bilatérale)	.232	.026		.104	.004
	N	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	.345	.283*	.279	1	.176**
A9	Sig. (bilatérale)	.042	.099	.104		.311
	N	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	.241	.397**	.478*	.176	1**
A10	Sig. (bilatérale)	.163	.018	.004	.311	
	N	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	.533*	.396	.057	.208	.255
A11	Sig. (bilatérale)	.001	.019	.745	.231	.140
	N	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	.643	.706**	.552*	.562**	.672**
TOTaLA	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.001	.000	.000
	N	35	35	35	35	35

Corrélations

		A11	TOTaLA
A1	Corrélation de Pearson	.429	.314
	Sig. (bilatérale)	.010	.066
	N	35	35
A2	Corrélation de Pearson	.127	.679
	Sig. (bilatérale)	.467	.000
	N	35	35
A3	Corrélation de Pearson	.061	.399
	Sig. (bilatérale)	.728	.017
	N	35	35
A4	Corrélation de Pearson	.036	.511*
	Sig. (bilatérale)	.838	.002
	N	35	35
A5	Corrélation de Pearson	.293	.706*
	Sig. (bilatérale)	.087	.000
	N	35	35
A6	Corrélation de Pearson	.533	.643**
	Sig. (bilatérale)	.001	.000
	N	35	35
A7	Corrélation de Pearson	.396	.706**
	Sig. (bilatérale)	.019	.000
	N	35	35
A8	Corrélation de Pearson	.057	.552**
	Sig. (bilatérale)	.745	.001
	N	35	35
A9	Corrélation de Pearson	.208	.562*
	Sig. (bilatérale)	.231	.000
	N	35	35
A10	Corrélation de Pearson	.255	.672**
	Sig. (bilatérale)	.140	.000
	N	35	35
A11	Corrélation de Pearson	1*	.589
	Sig. (bilatérale)		.000
	N	35	35
TOTaLA	Corrélation de Pearson	.589	1**
	Sig. (bilatérale)	.000	
	N	35	35

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم(04) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

```
/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 B13 B14 B15 B16 totalb
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Corrélations

		B1	B2	B3	B4	B5	B6
B1	Corrélation de Pearson	1	.045	.208	-.134-	-.179-	.081
	Sig. (bilatérale)		.799	.231	.443	.304	.642
	N	35	35	35	35	35	35
B2	Corrélation de Pearson	.045	1	-.190-	.374*	-.049-	-.375-*
	Sig. (bilatérale)	.799		.275	.027	.779	.026
	N	35	35	35	35	35	35
B3	Corrélation de Pearson	.208	-.190-	1	-.237-	-.135-	-.209-
	Sig. (bilatérale)	.231	.275		.171	.439	.229
	N	35	35	35	35	35	35
B4	Corrélation de Pearson	-.134-	.374*	-.237-	1	.371*	.261
	Sig. (bilatérale)	.443	.027	.171		.028	.129
	N	35	35	35	35	35	35
B5	Corrélation de Pearson	-.179-	-.049-	-.135-	.371*	1	.422*
	Sig. (bilatérale)	.304	.779	.439	.028		.012
	N	35	35	35	35	35	35
B6	Corrélation de Pearson	.081	-.375-*	-.209-	.261	.422*	1
	Sig. (bilatérale)	.642	.026	.229	.129	.012	
	N	35	35	35	35	35	35
B7	Corrélation de Pearson	-.104-	.045	-.268-	.393*	.524**	.253
	Sig. (bilatérale)	.554	.799	.120	.020	.001	.143
	N	35	35	35	35	35	35
B8	Corrélation de Pearson	.069	-.095-	.085	-.403-*	-.065-	-.135-
	Sig. (bilatérale)	.694	.586	.629	.016	.710	.440
	N	35	35	35	35	35	35
B9	Corrélation de Pearson	.408*	-.264-	-.139-	.119	.275	.516**
	Sig. (bilatérale)	.015	.126	.427	.496	.110	.002
	N	35	35	35	35	35	35
B10	Corrélation de Pearson	.251	.154	-.236-	.226	.259	.183
	Sig. (bilatérale)	.146	.378	.173	.193	.134	.293
	N	35	35	35	35	35	35
B11	Corrélation de Pearson	-.058-	.239	-.008-	.380*	-.194-	.076
	Sig. (bilatérale)	.740	.167	.963	.024	.264	.665
	N	35	35	35	35	35	35
B12	Corrélation de Pearson	.124	-.148-	-.057-	.222	.200	.274
	Sig. (bilatérale)	.479	.396	.746	.200	.249	.112
	N	35	35	35	35	35	35

Corrélations

		B7	B8	B9	B10	B11	B12
B1	Corrélation de Pearson	-.104-	.069	.408	.251	-.058-	.124
	Sig. (bilatérale)	.554	.694	.015	.146	.740	.479
	N	35	35	35	35	35	35
B2	Corrélation de Pearson	.045	-.095-	-.264-	.154*	.239	-.148-*
	Sig. (bilatérale)	.799	.586	.126	.378	.167	.396
	N	35	35	35	35	35	35
B3	Corrélation de Pearson	-.268-	.085	-.139-	-.236-	-.008-	-.057-
	Sig. (bilatérale)	.120	.629	.427	.173	.963	.746
	N	35	35	35	35	35	35
B4	Corrélation de Pearson	.393	-.403-*	.119	.226	.380*	.222
	Sig. (bilatérale)	.020	.016	.496	.193	.024	.200
	N	35	35	35	35	35	35
B5	Corrélation de Pearson	.524	-.065-	.275	.259*	-.194-	.200*
	Sig. (bilatérale)	.001	.710	.110	.134	.264	.249
	N	35	35	35	35	35	35
B6	Corrélation de Pearson	.253	-.135-*	.516	.183	.076*	.274
	Sig. (bilatérale)	.143	.440	.002	.293	.665	.112
	N	35	35	35	35	35	35
B7	Corrélation de Pearson	1	-.075-	.234	.267*	-.128-**	.132
	Sig. (bilatérale)		.667	.175	.121	.463	.449
	N	35	35	35	35	35	35
B8	Corrélation de Pearson	-.075-	1	-.146-	.089*	-.059-	-.220-
	Sig. (bilatérale)	.667		.404	.610	.734	.204
	N	35	35	35	35	35	35
B9	Corrélation de Pearson	.234*	-.146-	1	.514	-.126-	.350**
	Sig. (bilatérale)	.175	.404		.002	.471	.039
	N	35	35	35	35	35	35
B10	Corrélation de Pearson	.267	.089	.514	1	.063	.113
	Sig. (bilatérale)	.121	.610	.002		.717	.517
	N	35	35	35	35	35	35
B11	Corrélation de Pearson	-.128-	-.059-	-.126-	.063*	1	.215
	Sig. (bilatérale)	.463	.734	.471	.717		.214
	N	35	35	35	35	35	35
B12	Corrélation de Pearson	.132	-.220-	.350	.113	.215	1
	Sig. (bilatérale)	.449	.204	.039	.517	.214	
	N	35	35	35	35	35	35

Corrélations

		B13	B14	B15	B16	totalb
B1	Corrélation de Pearson	.115	.188	-.239-	-.205-	.181
	Sig. (bilatérale)	.511	.278	.167	.236	.299
	N	35	35	35	35	35
B2	Corrélation de Pearson	.163	.264	.146	-.215-*	.173
	Sig. (bilatérale)	.350	.126	.403	.215	.321
	N	35	35	35	35	35
B3	Corrélation de Pearson	-.186-	.039	-.361-	-.130-	-.129-
	Sig. (bilatérale)	.286	.826	.033	.456	.461
	N	35	35	35	35	35
B4	Corrélation de Pearson	.043	.137*	.404	-.070-	.494*
	Sig. (bilatérale)	.808	.432	.016	.688	.003
	N	35	35	35	35	35
B5	Corrélation de Pearson	.228	-.109-	-.014-	-.208-*	.356
	Sig. (bilatérale)	.188	.535	.936	.232	.036
	N	35	35	35	35	35
B6	Corrélation de Pearson	.190	.162*	.237	.109	.465*
	Sig. (bilatérale)	.274	.352	.170	.535	.005
	N	35	35	35	35	35
B7	Corrélation de Pearson	.244	-.156-	.265	-.369-*	.328**
	Sig. (bilatérale)	.157	.371	.124	.029	.055
	N	35	35	35	35	35
B8	Corrélation de Pearson	-.056-	-.139-	-.294-	.108*	-.043-
	Sig. (bilatérale)	.749	.427	.086	.537	.806
	N	35	35	35	35	35
B9	Corrélation de Pearson	.396*	.210	.237	.275	.586
	Sig. (bilatérale)	.019	.226	.171	.109	.000
	N	35	35	35	35	35
B10	Corrélation de Pearson	.328	.275	.185	.148	.594
	Sig. (bilatérale)	.055	.109	.287	.397	.000
	N	35	35	35	35	35
B11	Corrélation de Pearson	.228	.322	.356	.156*	.440
	Sig. (bilatérale)	.189	.059	.036	.370	.008
	N	35	35	35	35	35
B12	Corrélation de Pearson	.434	.301	.301	.179	.566
	Sig. (bilatérale)	.009	.078	.079	.305	.000
	N	35	35	35	35	35

Corrélations

		B1	B2	B3	B4	B5	B6
B13	Corrélation de Pearson	.115	.163	-.186-	.043	.228	.190
	Sig. (bilatérale)	.511	.350	.286	.808	.188	.274
	N	35	35	35	35	35	35
B14	Corrélation de Pearson	.188	.264	.039	.137*	-.109-	.162*
	Sig. (bilatérale)	.278	.126	.826	.432	.535	.352
	N	35	35	35	35	35	35
B15	Corrélation de Pearson	-.239-	.146	-.361-	.404	-.014-	.237
	Sig. (bilatérale)	.167	.403	.033	.016	.936	.170
	N	35	35	35	35	35	35
B16	Corrélation de Pearson	-.205-	-.215-*	-.130-	-.070-	-.208-*	.109
	Sig. (bilatérale)	.236	.215	.456	.688	.232	.535
	N	35	35	35	35	35	35
totalb	Corrélation de Pearson	.181	.173	-.129-	.494*	.356	.465*
	Sig. (bilatérale)	.299	.321	.461	.003	.036	.005
	N	35	35	35	35	35	35

Corrélations

		B7	B8	B9	B10	B11	B12
B13	Corrélation de Pearson	.244	-.056-	.396	.328	.228	.434
	Sig. (bilatérale)	.157	.749	.019	.055	.189	.009
	N	35	35	35	35	35	35
B14	Corrélation de Pearson	-.156-	-.139-	.210	.275*	.322	.301*
	Sig. (bilatérale)	.371	.427	.226	.109	.059	.078
	N	35	35	35	35	35	35
B15	Corrélation de Pearson	.265	-.294-	.237	.185	.356	.301
	Sig. (bilatérale)	.124	.086	.171	.287	.036	.079
	N	35	35	35	35	35	35
B16	Corrélation de Pearson	-.369-	.108*	.275	.148	.156*	.179
	Sig. (bilatérale)	.029	.537	.109	.397	.370	.305
	N	35	35	35	35	35	35
totalb	Corrélation de Pearson	.328	-.043-	.586	.594*	.440	.566*
	Sig. (bilatérale)	.055	.806	.000	.000	.008	.000
	N	35	35	35	35	35	35

Corrélations

		B13	B14	B15	B16	totalb
B13	Corrélation de Pearson	1	.425	.407	.132	.658
	Sig. (bilatérale)		.011	.015	.451	.000
	N	35	35	35	35	35
B14	Corrélation de Pearson	.425	1	.396	.341*	.591
	Sig. (bilatérale)	.011		.019	.045	.000
	N	35	35	35	35	35
B15	Corrélation de Pearson	.407	.396	1	.480	.594
	Sig. (bilatérale)	.015	.019		.004	.000
	N	35	35	35	35	35
B16	Corrélation de Pearson	.132	.341*	.480	1	.340*
	Sig. (bilatérale)	.451	.045	.004		.046
	N	35	35	35	35	35
totalb	Corrélation de Pearson	.658	.591	.594	.340*	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.046	
	N	35	35	35	35	35

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم (05) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

```
/VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9 C10 C11 C12 C13 totalc
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Corrélations

		C1	C2	C3	C4	C5	C6
C1	Corrélation de Pearson	1	.384*	.150	.043	.308	.072
	Sig. (bilatérale)		.023	.389	.805	.072	.682
	N	35	35	35	35	35	35
C2	Corrélation de Pearson	.384*	1	.315	.563**	.481**	.361*
	Sig. (bilatérale)	.023		.065	.000	.003	.033
	N	35	35	35	35	35	35
C3	Corrélation de Pearson	.150	.315	1	.351*	.525**	.589**
	Sig. (bilatérale)	.389	.065		.039	.001	.000
	N	35	35	35	35	35	35
C4	Corrélation de Pearson	.043	.563**	.351*	1	.567**	.614**
	Sig. (bilatérale)	.805	.000	.039		.000	.000
	N	35	35	35	35	35	35
C5	Corrélation de Pearson	.308	.481**	.525**	.567**	1	.675**
	Sig. (bilatérale)	.072	.003	.001	.000		.000
	N	35	35	35	35	35	35
C6	Corrélation de Pearson	.072	.361*	.589**	.614**	.675**	1
	Sig. (bilatérale)	.682	.033	.000	.000	.000	
	N	35	35	35	35	35	35
C7	Corrélation de Pearson	-.117-	.305	.219	.339*	.461**	.253
	Sig. (bilatérale)	.503	.075	.205	.047	.005	.142
	N	35	35	35	35	35	35
C8	Corrélation de Pearson	.214	.423*	.200	.426*	.391*	.446**
	Sig. (bilatérale)	.218	.011	.248	.011	.020	.007
	N	35	35	35	35	35	35
C9	Corrélation de Pearson	-.157-	.159	.584**	.181	.231	.296
	Sig. (bilatérale)	.367	.361	.000	.298	.182	.085
	N	35	35	35	35	35	35
C10	Corrélation de Pearson	.341*	.393*	.379*	.110	.457**	.411*
	Sig. (bilatérale)	.045	.019	.025	.528	.006	.014
	N	35	35	35	35	35	35
C11	Corrélation de Pearson	.047	.318	.585**	.547**	.648**	.713**
	Sig. (bilatérale)	.790	.062	.000	.001	.000	.000
	N	35	35	35	35	35	35
C12	Corrélation de Pearson	.290	.329	-.101-	-.198-	.000	-.093-
	Sig. (bilatérale)	.091	.053	.564	.254	1.000	.595
	N	35	35	35	35	35	35

Corrélations

		C7	C8	C9	C10	C11	C12
C1	Corrélation de Pearson	-.117-	.214*	-.157-	.341	.047	.290
	Sig. (bilatérale)	.503	.218	.367	.045	.790	.091
	N	35	35	35	35	35	35
C2	Corrélation de Pearson	.305*	.423	.159	.393**	.318**	.329*
	Sig. (bilatérale)	.075	.011	.361	.019	.062	.053
	N	35	35	35	35	35	35
C3	Corrélation de Pearson	.219	.200	.584	.379*	.585**	-.101-**
	Sig. (bilatérale)	.205	.248	.000	.025	.000	.564
	N	35	35	35	35	35	35
C4	Corrélation de Pearson	.339	.426**	.181*	.110	.547**	-.198-**
	Sig. (bilatérale)	.047	.011	.298	.528	.001	.254
	N	35	35	35	35	35	35
C5	Corrélation de Pearson	.461	.391**	.231**	.457**	.648	.000**
	Sig. (bilatérale)	.005	.020	.182	.006	.000	1.000
	N	35	35	35	35	35	35
C6	Corrélation de Pearson	.253	.446*	.296**	.411**	.713**	-.093-
	Sig. (bilatérale)	.142	.007	.085	.014	.000	.595
	N	35	35	35	35	35	35
C7	Corrélation de Pearson	1	.178	.408	-.075-*	.333**	-.268-
	Sig. (bilatérale)		.307	.015	.670	.050	.119
	N	35	35	35	35	35	35
C8	Corrélation de Pearson	.178	1*	.187	.023*	.158*	.122**
	Sig. (bilatérale)	.307		.283	.897	.365	.484
	N	35	35	35	35	35	35
C9	Corrélation de Pearson	.408	.187	1**	-.075-	.486	-.323-
	Sig. (bilatérale)	.015	.283		.667	.003	.058
	N	35	35	35	35	35	35
C10	Corrélation de Pearson	-.075-*	.023*	-.075-*	1	.259**	.199*
	Sig. (bilatérale)	.670	.897	.667		.133	.252
	N	35	35	35	35	35	35
C11	Corrélation de Pearson	.333	.158	.486**	.259**	1**	-.157-**
	Sig. (bilatérale)	.050	.365	.003	.133		.369
	N	35	35	35	35	35	35
C12	Corrélation de Pearson	-.268-	.122	-.323-	.199	-.157-	1
	Sig. (bilatérale)	.119	.484	.058	.252	.369	
	N	35	35	35	35	35	35

Corrélations

		C13	totalc
C1	Corrélation de Pearson	-.161-	.373*
	Sig. (bilatérale)	.356	.028
	N	35	35
C2	Corrélation de Pearson	.278*	.759
	Sig. (bilatérale)	.106	.000
	N	35	35
C3	Corrélation de Pearson	-.227-	.643
	Sig. (bilatérale)	.189	.000
	N	35	35
C4	Corrélation de Pearson	.103	.667**
	Sig. (bilatérale)	.556	.000
	N	35	35
C5	Corrélation de Pearson	.009	.816**
	Sig. (bilatérale)	.958	.000
	N	35	35
C6	Corrélation de Pearson	.190	.783*
	Sig. (bilatérale)	.274	.000
	N	35	35
C7	Corrélation de Pearson	.174	.433
	Sig. (bilatérale)	.317	.009
	N	35	35
C8	Corrélation de Pearson	.318	.568*
	Sig. (bilatérale)	.062	.000
	N	35	35
C9	Corrélation de Pearson	.073	.408
	Sig. (bilatérale)	.676	.015
	N	35	35
C10	Corrélation de Pearson	-.147-*	.474*
	Sig. (bilatérale)	.399	.004
	N	35	35
C11	Corrélation de Pearson	.155	.721
	Sig. (bilatérale)	.374	.000
	N	35	35
C12	Corrélation de Pearson	.160	.141
	Sig. (bilatérale)	.358	.419
	N	35	35

Corrélations

		C1	C2	C3	C4	C5	C6
C13	Corrélation de Pearson	-.161-	.278*	-.227-	.103	.009	.190
	Sig. (bilatérale)	.356	.106	.189	.556	.958	.274
	N	35	35	35	35	35	35
totalc	Corrélation de Pearson	.373*	.759	.643	.667**	.816**	.783*
	Sig. (bilatérale)	.028	.000	.000	.000	.000	.000
	N	35	35	35	35	35	35

Corrélations

		C7	C8	C9	C10	C11	C12
C13	Corrélation de Pearson	.174	.318*	.073	-.147-	.155	.160
	Sig. (bilatérale)	.317	.062	.676	.399	.374	.358
	N	35	35	35	35	35	35
totalc	Corrélation de Pearson	.433*	.568	.408	.474**	.721**	.141*
	Sig. (bilatérale)	.009	.000	.015	.004	.000	.419
	N	35	35	35	35	35	35

Corrélations

		C13	totalc
C13	Corrélation de Pearson	1	.265*
	Sig. (bilatérale)		.124
	N	35	35
totalc	Corrélation de Pearson	.265*	1
	Sig. (bilatérale)	.124	
	N	35	35

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم (06)معامل الارتباط الكلي

```
/VARIABLES=TOTaLA totalb totalc totalg
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

Corrélations

		TOTaLA	totalb	totalc	totalg
TOTaLA	Corrélation de Pearson	1	.382*	.663**	.834**
	Sig. (bilatérale)		.024	.000	.000
	N	35	35	35	35
totalb	Corrélation de Pearson	.382*	1	.539**	.741**
	Sig. (bilatérale)	.024		.001	.000
	N	35	35	35	35
totalc	Corrélation de Pearson	.663**	.539**	1	.904**
	Sig. (bilatérale)	.000	.001		.000
	N	35	35	35	35
totalg	Corrélation de Pearson	.834**	.741**	.904**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	
	N	35	35	35	35

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم (07)معامل الثبات (طريقة ألفاكرونباخ) للمحور الاول والثاني

```
  /VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 A9 A10 A11
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Fiabilité

```
[Ensemble_de_données1] C:\Users\onecs\Desktop\spss.sav
```

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	35	100.0
	Exclus[a]	0	.0
	Total	35	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.788	11

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 B13 B14 B15 B16
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.

[Ensemble_de_données1] C:\Users\onecs\Desktop\spss.sav
```

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	35	100.0
	Exclus[a]	0	.0
	Total	35	100.0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.606	16

الملحق رقم(08)ألفاكرونباخ للمحور الثالث

Fiabilité

```
[Ensemble_de_données1] C:\Users\onecs\Desktop\spss.sav
```

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	35	100.0
	Exclus[a]	0	.0
	Total	35	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
.796	.801	13

الملحق رقم(09)اختبار التوزيع الطبيعي

```
EXAMINE VARIABLES=TG
  /PLOT STEMLEAF NPPLOT
  /STATISTICS DESCRIPTIVES
  /CINTERVAL 95
  /MISSING LISTWISE
  /NOTOTAL.
```

Explorer

```
[Ensemble_de_données1] C:\Users\onecs\Desktop\spss.sav
```

Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
TG	35	100.0%	0	0.0%	35	100.0%

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
TG	.198	35	.001	.825	35	.000

الملحق رقم(10) تحليل عبارات المحور الاول واختبار الفرضية الاولى

[Ensemble_de_données1] C:\Users\onecs\Desktop\spss.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A1	35	3.54	1.039	.176
A2	35	3.74	.701	.118
A3	35	3.60	.946	.160
A4	35	4.06	.906	.153
A5	35	3.37	1.060	.179
A6	35	3.91	.853	.144
A7	35	4.23	.843	.143
A8	35	3.77	.808	.136
A9	35	3.97	1.014	.171
A10	35	3.43	.948	.160
A11	35	3.14	1.287	.217

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A1	3.092	34	.004	.543	.19	.90
A2	6.273	34	.000	.743	.50	.98
A3	3.754	34	.001	.600	.28	.92
A4	6.906	34	.000	1.057	.75	1.37
A5	2.074	34	.046	.371	.01	.74
A6	6.341	34	.000	.914	.62	1.21
A7	8.620	34	.000	1.229	.94	1.52
A8	5.652	34	.000	.771	.49	1.05
A9	5.667	34	.000	.971	.62	1.32
A10	2.674	34	.011	.429	.10	.75
A11	.657	34	.516	.143	-.30-	.58

الملحق رقم(11) تحليل فقرات المحور الثاني واختبار الفرضية الثانية

```
/TESTVAL=3
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 B13 B14 B15 B16
/CRITERIA=CI(.95).
```

Test-t

[Ensemble_de_données1] C:\Users\onecs\Desktop\spss.sa

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B1	35	4.11	.471	.080
B2	35	3.91	1.011	.171
B3	35	3.49	.919	.155
B4	35	4.09	.818	.138
B5	35	4.09	.818	.138
B6	35	4.00	.767	.130
B7	35	4.31	.758	.128
B8	35	3.46	.886	.150
B9	35	3.91	.818	.138
B10	35	3.60	.881	.149
B11	35	3.11	.993	.168
B12	35	3.29	1.073	.181
B13	35	3.51	.887	.150
B14	35	3.63	.843	.143
B15	35	3.69	.932	.158
B16	35	3.26	1.094	.185

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B1	13.996	34	.000	1.114	.95	1.28
B2	5.351	34	.000	.914	.57	1.26

B3	3.125	34	.004	.486	.17	.80
B4	7.854	34	.000	1.086	.80	1.37
B5	7.854	34	.000	1.086	.80	1.37
B6	7.714	34	.000	1.000	.74	1.26
B7	10.256	34	.000	1.314	1.05	1.57
B8	3.053	34	.004	.457	.15	.76
B9	6.614	34	.000	.914	.63	1.20
B10	4.028	34	.000	.600	.30	.90
B11	.681	34	.501	.114	-.23-	.46
B12	1.575	34	.124	.286	-.08-	.65
B13	3.431	34	.002	.514	.21	.82
B14	4.410	34	.000	.629	.34	.92
B15	4.352	34	.000	.686	.37	1.01
B16	1.391	34	.173	.257	-.12-	.63

الملحق رقم(12) تحليل فقرات المحور الثالث و اختبار الفرضية الثالثة

```
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9 C10 C11 C12 C13
  /CRITERIA=CI(.95).
```

Test-t

[Ensemble_de_données1] C:\Users\onecs\Desktop\spss.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
C1	35	2.49	1.197	.202
C2	35	2.74	.919	.155
C3	35	3.71	.957	.162
C4	35	4.00	1.138	.192
C5	35	3.86	.912	.154
C6	35	3.66	.968	.164
C7	35	4.00	.840	.142
C8	35	3.71	.789	.133
C9	35	4.03	.857	.145
C10	35	3.06	.938	.158
C11	35	3.60	.946	.160
C12	35	3.60	.914	.154
C13	35	3.86	1.004	.170

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
C1	-2.541-	34	.016	-.514-	-.93-	-.10-
C2	-1.656-	34	.107	-.257-	-.57-	.06
C3	4.415	34	.000	.714	.39	1.04
C4	5.201	34	.000	1.000	.61	1.39
C5	5.560	34	.000	.857	.54	1.17
C6	4.015	34	.000	.657	.32	.99
C7	7.042	34	.000	1.000	.71	1.29
C8	5.359	34	.000	.714	.44	.99
C9	7.100	34	.000	1.029	.73	1.32
C10	.361	34	.721	.057	-.26-	.38
C11	3.754	34	.001	.600	.28	.92
C12	3.884	34	.000	.600	.29	.91
C13	5.050	34	.000	.857	.51	1.20

الملحق رقم(13)ألفاكرونباخ لجميع المحاور

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 C9 C10 C11 C12 C13 A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7
A8 A9 A10 A11 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 B9 B10 B11 B12 B13 B14 B15 B16
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /STATISTICS=SCALE
  /SUMMARY=MEANS.
```

Fiabilit

```
[Ensemble_de_données1] C:\Users\onecs\Desktop\spss.sav
```

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	35	100.0
	Exclus[a]	0	.0
	Total	35	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
.870	.875	40

الملحق رقم(14) إختبار الفروق بالنسبة لمحور البيانات الشخصية

Test-t

[Ensemble_de_données1] C:\Users\onecs\Desktop\spss.sav

Statistiques de groupe

	الجنس	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TG	ذكر	21	3.7060	.33782	.07372
	أنثى	14	3.6000	.39064	.10440

Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes	
		F	Sig.	t	ddl
TG	Hypothèse de variances égales	.328	.571	.854	33
	Hypothèse de variances inégales			.829	25.133

Test d'échantillons indépendants

		Test-t pour égalité des moyennes			
		Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence
					Inférieure
TG	Hypothèse de variances égales	.399	.10595	.12406	-.14644-
	Hypothèse de variances inégales	.415	.10595	.12780	-.15719-

Test d'échantillons indépendants

		Test-t pour égalité des moyennes
		Intervalle de confiance 95% de la différence
		Supérieure
TG	Hypothèse de variances égales	.35835
	Hypothèse de variances inégales	.36910

```
ONEWAY _75;85_م;93_ل; BY TG
  /MISSING ANALYSIS.
```

A 1 facteur

```
[Ensemble_de_données1] C:\Users\onecs\Desktop\spss.sav
```

ANOVA à 1 facteur

العمر

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	15.936	21	.759	1.658	.175
Intra-groupes	5.950	13	.458		
Total	21.886	34			

```
ONEWAY _75;وى;78_;87_لـم BY TG
  /MISSING ANALYSI
```

ANOVA à 1 facteur

المستوى

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	40.150	21	1.912	1.060	.470
Intra-groupes	23.450	13	1.804		
Total	63.600	34			

```
ONEWAY _75;77_يف;92_لو; BY TG
  /MISSING ANALYSIS.
```

A 1 facteur

```
[Ensemble_de_données1] C:\Users\onecs\Desktop\spss.sav
```

ANOVA à 1 facteur

الوظيفة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	6.921	21	.330	.708	.767
Intra-groupes	6.050	13	.465		
Total	12.971	34			

```
ONEWAY _75;77_;85_;76_;82_ل; BY TG
  /MISSING ANALYSIS.
```

ANOVA à 1 facteur

الخبرة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	14.021	21	.668	.970	.540
Intra-groupes	8.950	13	.688		
Total	22.971	34			

الملخص :

تهدف هده الدراسة على التعرف على واقع القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال عرض مفاهيم القياس المحاسبي والقيمة العادلة، كون هذه الأخيرة أكثر الطرق حداثة وفائدة في توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

للوصول إلى أهداف الدراسة تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع المعلومات من أجل الإطلاع على آراء الفئات المستهدفة بما يحقق أهداف البحث، حيث شملت العينة أربع فئات : رئيس مصلحة المحاسبة، محاسب، مراجع داخلي، مراجع خارجي، وقد أظهرت نتائج الدراسة أنه يتم تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية، بالإضافة إلى أن لتطبيق القيمة العادلة أثر إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعظيم الخصائص النوعية لتلك المعلومات والمتمثلة في الملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم، وتوصلت الدراسة أيضا إلى أن هناك عوائق تجعل البيئة الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة نظرا لعدم توفر أسواق نشطة ملائمة تمكن من القياس بكل كفاءة وفاعلية.

الكلمات المفتاحية : القياس المحاسبي، القيمة العادلة، التكلفة التاريخية.

Résumer :

Cette étude visait pour reconnaitre la Réalité de la mesure comptable à la juste valeur dans des sociétés économiques algériennes à partir de la présentation des concepts de la mesure de comptabilité et la juste valeur , le fait que cette derniére est la méthode la plus modèrne et utile dans la disponbilité des caractéristiques qualitatives de l'informations comptables .

-pour atteindre les objectifs de cette étude , la questionnaire a été utilisé comme outil pour rassembler les informations à fin de voir les avis des cotégories visées pour atteindre les objectifs de la recherche , ou l'échantillon comprenait quatre catégories : le chef comptable , le comptable , le controleur interne , le controleur extorne , en effet les résultat de cette étude ont montré que la juste valeur est appliquée comme base pour la mesure comparable dans l'environnement algerien en outre que l'application de la juste valeur a un effet positif sur la qualité des informations comptables à partir de maximiser les caractéristique qualitatives de ces informations qui se présente en pextinence , fiabilité , compatibilité compréhension , comme cette étude a également découvert qu'ils existes des obstacles qui fassent de l'environnement algerien d'etre pas compatible pour l'application de la juste valeur en raison d'absence de marchée actifs et appropriés qui fassent de la mesure avec éfficacité .

Mots-clés : la mesure comptable , la juste valeur , le cout historique.