



جامعة ابن خلدون - تيارت -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

معايير المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة ودورها في عملية
القياس وجودة الإفصاح في القوائم المالية_دراسة حالة
مؤسسة السباكة ALFET تيارت_

إشراف الدكتور:

روتال عبد القادر

إعداد الطالبتين:

بودة ضحى

بولخراس سهيلة

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الصفة
حيرش عبد القادر	أستاذ محاضر - أ -	رئيسا
روتال عبد القادر	أستاذ محاضر - أ -	مشرفا
دويس عبد القادر	أستاذ محاضر - أ -	مناقشا
شبلأوي إبراهيم	أستاذ محاضر - ب -	مناقشا

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 2022/06/20.

السنة الجامعية: 2022-2021



جامعة ابن خلدون - تيارت -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

معايير المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة ودورها في عملية
القياس وجودة الإفصاح في القوائم المالية_دراسة حالة
مؤسسة السباكة ALFET تيارت_

إشراف الدكتور:

روتال عبد القادر

إعداد الطالبتين:

بودة ضحى

بولخراس سهيلة

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الصفة
حيرش عبد القادر	أستاذ محاضر - أ -	رئيسا
روتال عبد القادر	أستاذ محاضر - أ -	مشرفا
دويس عبد القادر	أستاذ محاضر - أ -	مناقشا
شبلأوي إبراهيم	أستاذ محاضر - ب -	مناقشا

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 2022/06/20.

السنة الجامعية: 2022-2021

شكر وتقدير

بداية نشكر الله عز وجل الذي أعاننا وشد من عزمنا لإكمال هذا البحث ونشكره راعين، الذي وهبنا الصبر والتحدي والحب لنجعل من هذا المشروع علما ينتفع به.

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم " من لم يشكر الناس لن يشكر الله "

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور المشرف

"روتال عبد القادر"

على كل ما قدمه لنا من توجيهات ومعلومات ساهمت في إثراء موضوع دراستنا، كما نتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة، كما نشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد ولو بكلمة أو دعوة صالحة .



إهداء

إلى أبي العطوف قدوتي، ومثلي الأعلى في الحياة.
إلى من قدمت سعادتني وراحتي على سعادتها أُمي الحبيبة.
إلى أُمينة وإخوتي سندي ومشاطري أفراحي وأحزاني.

إلى روح أختي الغالية **دليلة** رحمة الله عليها.

إلى توأم روحي: سارة.

إلى زميلاتي ورفيقات دربي: ضحى، رشا.

إلى كل من دعا لي بالخير...

إلى كل هؤلاء أهدي مجهودي المتواضع

بوالخراس سهيلة





إهداء

إلى قدوتي في الحياة ومثلي الأعلى إلى من ضحت لأجلي...أمي الحبيبة

إلى من كان عوننا وسندا لي... أبي الغالي

إلى إخوتي مصعب وسامي حفظهم الله ورعاهم

إلى رفيقات دربي: عفاف، دنيا، سهيلة، رشا.

إلى كل الأشخاص الذين أكنّ لهم المحبة

أهدي هذا العمل المتواضع.

بودة ضحى



الفهرس

الفهرس

I	شكر وتقدير
II	إهداء
III	قائمة الجداول
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة المصطلحات
1	مقدمة

الفصل الأول: مدخل حول معايير المحاسبة الدولية والقيمة العادلة

6	تمهيد
---------	-------

المبحث الأول: الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية

7	المطلب الأول: ظهور و نشأة معايير المحاسبة الدولية
12	المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية
14	المطلب الثالث: تطور ومسار إصدار معايير المحاسبة الدولية
17	المطلب الرابع: التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي

المبحث الثاني: محاسبة القيمة العادلة

22	المطلب الأول: التوجه المحاسبي الدولي نحو منهج القيمة العادلة
25	المطلب الثاني: تقديم معيار الإبلاغ المالي الثالث عشر IFRS 13
28	المطلب الثالث: طرق ومستويات قياس القيمة العادلة
33	المطلب الرابع: خصائص القيمة العادلة ونطاق تطبيقها

المبحث الثالث: عموميات القيمة العادلة

35	المطلب الأول: أسس تطبيق القيمة العادلة
35	المطلب الثاني: أهداف استخدام القيمة العادلة
37	المطلب الثالث: إيجابيات وسلبيات استخدام القيمة العادلة
39	المطلب الرابع: أثر تطبيق القيمة العادلة

42.....	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: مساهمة القيمة العادلة في عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي	
44.....	تمهيد
45.....	المبحث الأول: منهج القيمة العادلة في القياس والإفصاح
45.....	المطلب الأول: مدخل حول القياس المحاسبي
49.....	المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي
52.....	المطلب الثالث: القيمة العادلة في عملية القياس
54.....	المطلب الرابع: القيمة العادلة في الإفصاح المحاسبي
56.....	المبحث الثاني: تقديم عام حول المؤسسة الجزائرية للسباكة تيارت ALFET
56.....	المطلب الأول: لمحة حول مؤسسة السباكة تيارت ALFET
57.....	المطلب الثاني: هيكل و نظام المؤسسة
62.....	المطلب الثالث: خصائص و مميزات (ALFET)
63.....	المطلب الرابع: مراحل الإنتاج داخل مؤسسة السباكة (ALFET)
65.....	المبحث الثالث: دراسة و تحليل نتائج الاستبيان
65.....	المطلب الأول: وصف مجتمع عينة الدراسة
68.....	المطلب الثاني: دراسة خصائص عينة الدراسة
72.....	المطلب الثالث: دراسة تحليلية لمحاور الاستبيان
77.....	المطلب الرابع: اختبار الارتباط ونتائج اختبار فرضيات الدراسة
83.....	خلاصة الفصل
84.....	خاتمة
VI.....	المراجع
VII.....	الملاحق
VIII.....	ملخص

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
5-4	عرض قائمة معايير إعداد التقارير المالية	(1-1)
17	مقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية من حيث الملائمة والموثوقية	(2-1)
19	مراحل إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية	(3-1)
57	عملية توزيع وجمع الاستبيان	(1-2)
59	بيانات الدراسة	(2-2)
59	مقياس ليكرت الخماسي	(3-2)
60	معياري مقياس التحليل	(4-2)
60	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(5-2)
61	توزيع أفراد العينة حسب السن	(6-2)
62	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	(7-2)
63	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	(8-2)
65	معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة	(9-2)
66	إجابات عينة الدراسة عن أسئلة المحور الأول	(10-2)
67	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للمحور الثاني	(11-2)
68	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للمحور الثالث	(12-2)
70	اختبار ANOVA للفرضية الأولى	(13-2)
72	اختبار ANOVA للفرضية الثانية	(14-2)
74	اختبار ANOVA للفرضية الثالثة	(15-2)

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
06	هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية	(1-1)
11	مسار إصدار معايير المحاسبة الدولية	(2-1)
24	مستويات المدخلات	(3-1)
25	شجرة القرار لتسلسل القيمة العادلة	(4-1)
49	الهيكل التنظيمي العام لـ (ALFET)	(1-2)
50	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المحاسبة	(2-2)
51	الهيكل التنظيمي لمسبكة الفولاذ	(3-2)
52	الهيكل التنظيمي لمسبكة الزهر	(4-2)
61	توزيع عينة الدراسة بحسب الجنس	(5-2)
62	توزيع أفراد العينة حسب السن	(6-2)
63	توزيع عينة الدراسة بحسب المؤهل العلمي	(7-2)
64	توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة	(8-2)

قائمة المصطلحات:

الاختصارات	المصطلح المقابل باللغة الاجنبية	المصطلح المقابل باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
IFAC	International Federation of accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير محاسبة الدولية
IAS	International Accounting Standard	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International financial Accounting Standard	معايير إعداد التقارير المالية الدولية
IFRIC	International financial reporting interpretation scommittee	لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية
SME	Securities and Exchange Commission	لجنة الأوراق المالية و البورصات
SAC	Scientific advisory committee	المجلس الاستشاري
SIC	Standing interpritation comitte	لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	معايير المحاسبة الأمريكية
SEC	Securities And Exchange Commission	لجنة الأوراق المالية

مقدمة

نشأت المحاسبة في عهدها الأول معتمدة على بعض القواعد العرفية التي تهدف إلى توفير البيانات المالية للمستخدمين، وقد استقرت على ذلك الممارسة المحاسبية من إجراءات ومبادئ وجدت قبولاً عاماً من قبل المحاسبين المهنيين.

إلا أن تغير الظروف البيئية المحيطة بالمحاسبة، ومع التطور الذي شهده العالم والتقارب بين المجتمعات في شتى المجالات خاصة الاقتصادية والمالية منها ومع ظهور العولمة الاقتصادية وما نتج عنها من انتشار كبير للشركات الدولية والمتعددة الجنسيات، أدى إلى زيادة الحاجة إلى معلومات مالية مفيدة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.

التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال اقتضت بالضرورة تغييرات في المجال المحاسبي ليكون بمستوى تلك التطورات الحاصلة، والتي تجسدت في التوجه نحو عولمة المحاسبة باعتبارها لغة الأعمال، من خلال إصدار مجموعة موحدة من المعايير التي تنظم الممارسة المحاسبية، والتي تمثلت في معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS) التي تحظى بالقبول الدولي والتي هي في الحقيقة صورة أخرى من صور العولمة، حيث اعتبرت كحل متلائم يخدم احتياجات أصحاب المصالح لمعلومات عالية الجودة وقابلة للمقارنة ضمن السياق العالمي.

إن القبول الذي حضت به معايير المحاسبة الدولية لم يكن وليد الصدفة، بل هو نتاج لعمل متواصل وجهود مكثفة لمجموعة من الهيئات والمنظمات التي كان على رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية، باعتباره المنظمة المكلفة بإصدار وتعديل هذه المعايير، إذ انتشر تطبيقها في أغلب دول العالم نظراً للثقة التي أصبحت تتمتع بها من طرف مستخدمي القوائم المالية.

لم تكن هناك مشكلة تؤرق مهنة المحاسبة أكثر من إيجاد الأساس المناسب للقياس المحاسبي واختيار طريقة قياس تلقى القبول العام وتوفر الملائمة والمصدقية للمعلومات المحاسبية وإشباع حاجات المستخدمين بمعلومات تساعدهم في اتخاذ القرارات، نتيجة لذلك تم التحول إلى مفهوم القيمة العادلة كأساس مناسب للقياس المحاسبي والإفصاح عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية.

إشكالية الدراسة:

من خلال ماسبق سنقوم بطرح الإشكالية التالية:

__ ماهو دور القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي وجودة الإفصاح في القوائم المالية بالمؤسسة
الجزائية للسباكة بتيارت؟

الأسئلة الفرعية:

- للإجابة على الإشكالية المطروحة تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:
- ما هي صعوبات التي تحول دوم تبني مبدأ القيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية؟
- لماذا يتم التوجه لتطبيق مبدأ القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي؟
- هل يكون الإفصاح المحاسبي يتمتع بالشفافية عند تطبيق مبدأ القيمة العادلة؟

الفرضيات:

- للإجابة على التساؤلات الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:
- عدم تهئية البيئة المحاسبية الجزائرية يعد من أهم العراقيل التي تحول دون تطبيق مبدأ القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية.
- لتحقيقها الخصائص النوعية المحاسبية.
- تساهم القيمة العادلة في إبراز القيم الحقيقية في عملية القياس المحاسبي هو ما يعطي شفافية أكبر.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في التطرق إلى تطبيق منهج القيمة العادلة في عملية القياس والإفصاح المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، وما لهذا التطبيق من إيجابيات على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية.

أهداف الدراسة:

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
- التعرف على مفهوم القيمة العادلة في الفكر المحاسبي و طرق قياسها؛
- التعرف على أهمية و دور القيمة العادلة في كل من عمليتي القياس و الإفصاح المحاسبي؛
- معرفة إمكانية تطبيق منهج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

منهجية الدراسة:

المنهج الاستنباطي: اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الاستنباطي في تحليل الإطار النظري لمفهوم نموذج القيمة العادلة و أساليبها و مكوناتها من خلال الدراسات التي قدمها الباحثون و ذلك بهدف اكتشاف أهمية القيمة العادلة في عملية القياس و الإفصاح المحاسبي

المنهج الاستقرائي: اعتمدنا في هذا المنهج على الدراسة الميدانية من خلال استبيان تم توزيعه على عينة من المهنيين و الأكاديميين في الجزائر و ذلك بهدف تجميع البيانات اللازمة و إجراء التحليل الإحصائي للوصول إلى نتائج حول دور القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي و جودة الإفصاح في القوائم المالية .

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: حاولنا من خلال هذه الدراسة معرفة اتجاهات آراء بعض المحاسبين و المهنيين في المؤسسة الاقتصادية للسبائك بتيارت و كذا أكاديميين من مختلف الولايات .

الحدود الزمنية: يتعلق مضمون و نتائج الدراسة بالزمن الذي تم فيه توزيع الاستبيان على مجتمع الدراسة حيث كان منذ بداية شهر فيفري إلى نهاية شهر ماي سنة 2022.

أسباب اختيار الموضوع:

تعتبر القيمة العادلة من أهم بدائل القياس المحاسبي التي جاءت بها معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، لما لها من أهمية كبيرة في تقديم معلومات مالية أكثر ملائمة و موثوقية لتساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم.

الدراسات السابقة:

- في حدود مطالعتنا، تم الاطلاع على الدراسات التي لها علاقة بالموضوع والتي تتمثل في مايلي:
- دراسة صبرينة بن عروج، "التوجه الحديث نحو القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة ومدى تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية"، هي عبارة عن أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، لسنة 2020، حاولت هذه الدراسة التطرق إلى إشكالية مدى تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث كانت تهدف إلى تحديد عناصر القوائم المالية المقاسة بالقيمة العادلة، و كيفية الإفصاح عنها بالإضافة إلى إبراز أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة و أثره على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وقد توصلت إلى إن الاعتماد على التقييم بالقيمة العادلة في الأنظمة المحاسبية مرتبط بحقيقة الأسواق و ممارسات الاستثمار و متطلبات الإفصاح الموثق و الملائم عن الواقع الاقتصادي، الذي اعتبر ضرورة ملحة و تطورا أساسيا لا بد إن تتعامل معه البيئة المحاسبية الجزائرية.
 - دراسة إسماعيل سبي، "اثر تطبيق القيمة العادلة على القياس و الإفصاح المحاسبي في المجموعة_دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول"، هي عبارة عن أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، لسنة 2016، حاولت هذه الدراسة التطرق إلى إشكالية اثر تطبيق القيمة العادلة على

القياس والإفصاح المحاسبي في توحيد حسابات المجموعة، حيث كانت تهدف إلى دراسة واقع تطبيق القيمة العادلة في الاقتصاديات ذات الحجم الكبير كما وضحت اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي وقد توصلت هذه الدراسة إلى إن مختلف الهيئات المحاسبية تسعى لتكييف كل المعايير المحاسبية مع نموذج القيمة العادلة نظرا لمدى ملاءمة وموثوقية المعلومة المالية المفصح عنها مقارنة بدائل القياس الأخرى.

- دراسة قبائلي محمد، "اثر ومتطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر"، هي عبارة عن أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة وتدقيق، لسنة 2021، حاولت هذه الدراسة التطرق إلى إشكالية متطلبات القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي في المؤسسات الجزائرية، حيث هدفت هذه الدراسة إلى لفت انتباه المؤسسات الجزائرية لضرورة تطبيق محاسبة القيمة العادلة، وكذا تحديد متطلبات القياس والإفصاح عن القيمة العادلة أو أي معلومة يمكن أن تفيد في تقدير هذه القيمة القوائم المالية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق مفهوم القيمة العادلة بشفافية ونزاهة يساهم بشكل فعال في تحسين الأداء الاقتصادي وتشجيع الاستثمارات.

ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

تمتاز دراستنا بأنها جمعت القيمة العادلة مع كل من عمليتي القياس المحاسبي و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية و إمكانية تطبيقها في المؤسسة الجزائرية للسباكة تيارت ALFET.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم هذه الدراسة إلى قسمين:

الفصل الأول: نحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى معايير المحاسبة الدولية و بالأخص معيار القيمة العادلة، من خلال ذكر مفهومها و خصائصها بالإضافة إلى مميزاتها و عيوبها و أهدافها.

الفصل الثاني: سنتطرق في هذا الفصل إلى أهمية القيمة العادلة في كل من عمليتي القياس و الإفصاح المحاسبي، حيث سنقوم بإسقاط الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي و محاولة الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال الاستبيان، وبعدها سيتم تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان.

الفصل الأول:

مدخل حول معايير المحاسبة الدولية والقيمة

العادلة

تمهيد:

انطلقت في أوائل السبعينات من القرن الماضي بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة، والتي أدت تدريجياً إلى نشوء ما يعرف بمعايير المحاسبة الدولية، التي تسعى لتحقيق التوافق في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وقد أدت التطورات المعاصرة التي حدثت في البيئة المحاسبية وزيادة الحاجة إلى معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية إلى توجه معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي إلى تطبيق المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة، باعتبار أن القياس بالقيمة العادلة يخلق نوعاً من الشفافية والثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، وهذا ما جعلها تحظى باهتمام كبير سواء على مستوى الفكر المحاسبي أو على مستوى الممارسات المحاسبية.

في هذا الفصل سندرس معايير المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة، التي سيتم تقسيمها كما يلي:

1. المبحث الأول: الذي سنتطرق فيه إلى ماهية معايير المحاسبة الدولية من خلال تقديم مفهومها وتطورها المستمر بالإضافة إلى الأهداف الرئيسية لها.
2. المبحث الثاني: الذي يتناول فيه ظهور القيمة العادلة، وتقديم مفهومها والتسلسل الهرمي لها.
3. المبحث الثالث: سنتطرق إلى عموميات حول القيمة العادلة من خلال إبراز أهميتها ومزاياها وعيوبها بالإضافة إلى أهدافها.

المبحث الأول: الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية

لقد أصبحت هناك الحاجة إلى وجود معايير على المستوى الدولي في إعداد التقارير المالية، نظرا للفروقات في متطلبات التقرير المالي والممارسات المحاسبية في العالم، ومن هنا ظهرت أهمية الارتقاء بمهنة المحاسبة من خلال وضع معايير توحيدها والتي تلقى قبولا عاما.

المطلب الأول: ظهور و نشأة معايير المحاسبة الدولية

تعتمد مختلف دول العالم على معايير المحاسبة الدولية كمرجع لإعداد أنظمتها المحاسبية، نظرا لزيادة أهميتها لما لها من اثر ايجابي على قابلية مخرجات النظام المحاسبي للفهم والمقارنة بالنسبة لكافة الأطراف بعدما كانت كل دولة من الدول الصناعية الكبرى أو حتى دول العالم الثالث تعتمد قواعد محاسبية وطنية خاصة بها، تتلاءم مع اقتصادياتها ومفاهيمها المحاسبية، لكن أمام تطورات المعاملات الاقتصادية أصبحت العديد من الأطراف تنادي بتوحيد الممارسات المحاسبية بين مختلف دول العالم، و ذلك لتسهيل عمليات الاستثمار الدولية. وهذا ما أدى إلى انبثاق 17 مؤتمر في الفترة ما بين (1904-2006). بمشاركة مختلف دول العالم، وفي ما يلي ملخص لكل هاته المؤتمرات:¹

- المؤتمر الدولي الأول عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري بالولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية، قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) عام 1917؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عام 1926 بأمستردام؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عام 1929 بنيويورك؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عام 1933 بلندن؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس 1938 ببرلين؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس 1952 في لندن؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع سنة 1957 بأمستردام؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن 1962 بنيويورك، وقد قدم فيه 45 بحثا؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع 1967 بباريس فرنسا؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر سنة 1972 حضره 4347 مندوبا من 59 دولة؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر 1977 في ميونيخ، ألمانيا الاتحادية؛

¹أحمد العرابي، "المعايير الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق"، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير منظمات، جامعة محمد بوقره، بومرداس، الجزائر، 2013/2012، ص 31-32.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر سنة 1982 بالمكسيك؛
 - المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر 1987 بطوكيو؛
 - المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر عام 1992 بالولايات المتحدة وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في الاقتصاد الشامل؛
 - المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر 1997 بالمكسيك؛
 - المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر سنة 2002 بهونغ كونغ حيث تمت مناقشة حوالي (90) عنوانا تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى اثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة؛
 - المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر باسطنبول سنة 2006، وقد عقدت تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عملية التقييم للمشروعات.
- أهم هذه المؤتمرات هو المؤتمر المحاسبي الدولي الأول والسادس عشر والمؤتمر السابع عشر، وقد أسفر عن انعقاد هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة للضغط المتزايد من طرف مستخدمي القوائم المالية تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير أهمها:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) :

تم تأسيس المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم والتي يطلق عليها الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1977، نتيجة لاتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة المنعقدة بمدينة ميونيخ بألمانيا، والذي يهدف إلى تطور مهنة المحاسبة في العالم وكذا استخدام ممارسات محاسبية عالية الجودة لصالح المستفيدين و ذلك من خلال التعاون مع منظمات الأعضاء والمنظمات الإقليمية للمحاسبين والمراجعين والمنظمات الدولية الأخرى.¹

2. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) :

تعتبر (IASB) لجنة خاصة مستقلة تهدف إلى تحقيق التوافق في المبادئ المحاسبية، تعود نشأتها إلى المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة والذي عقد في سبتمبر 1972 في سيدني بأستراليا، وذلك بعد عقد عدة اجتماعات والاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول لتشكيل هيئة محاسبية دولية، ووجهت الدعوة لهيئات محاسبية تمثل 10 دول "ألمانيا، أستراليا، كندا، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا والولايات المتحدة

¹الأخضر لقلبي، لحسن دردوري، "دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة"، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 20، العدد 01، جامعة باتنة 01 الحاج لخضر، الجزائر، 2019، ص 67.

الأمريكية وذلك لحضور اجتماع لندن-بريطانيا- في مارس 1973، ومن ثم تم تأسيسها رسميا في جوان 1973.¹

وقد تمحورت أهدافها في مايلي:²

- تطوير مجموعة موحدة من المعايير عالية الجودة قابلة للفهم والتطبيق ومقبولة على مستوى الدولي،
- التشجيع على الاستخدام الأمثل والتطبيق الصارم للمعايير؛
- العمل على تلبية الاحتياجات في ما يخص التقارير المالية للاقتصاديات الناشئة والكيانات الصغيرة والمتوسطة؛
- تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية ومعايير التقارير المالية الدولية ذات الجودة العالية.

3. مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) :

تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) والنظام الأساسي لها بعد موافقتها وسميت "مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB" الذي اعتبر ابتداء من سنة 2001 مسؤولا عن إعداد وإصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الذي قام بإصدار 17 معيار، بديلا عن معايير المحاسبة الدولية (IAS) التي تحتفظ بتسميتها و كذلك استخدامها إلى إن يتم إلغاؤها أو إصدار معايير تعويضها.³ وفي مايلي عرض لقائمة معايير الإبلاغ المالي ال 17 :

جدول رقم (1-1) : عرض قائمة معايير إعداد التقارير المالية (IFRS)

اسم المعيار	رقم المعيار
تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة	IFRS 01
الدفع على أساس الأسهم	IFRS 02
اندماج الشركات	IFRS 03
سيحل محلها المعيار الدولي رقم 17 ابتداء من جانفي 2023	IFRS 04

¹ مريم بن يوسف واخرون، "امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، جامعة زيان عاشور الحلفة، الجزائر، 2020، ص 55-56.

² خالد مقدم، "دور المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في استقرار أسواق رأس المال الدولية"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2015/ 2016، ص 124.

³ نور الهدى بملولي، "التكامل بين المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق الدولي"، الأفق للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، جامعة العربي تبسي، تبسة، الجزائر، 2020، ص 151-152.

الأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع، والعمليات غير المستمرة	IFRS 05
استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها	IFRS 06
الأدوات المالية: الإفصاحات	IFRS 07
القطاعات التشغيلية	IFRS 08
الأدوات المالية	IFRS 09
القوائم المالية الموحدة	IFRS 10
الترتيبات المشتركة	IFRS 11
الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	IFRS 12
قياس القيمة العادلة	IFRS 13
الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية	IFRS 14
الإيرادات من العقود مع العملاء	IFRS 15
عقود الإيجار	IFRS 16
عقود التامين	IFRS 17

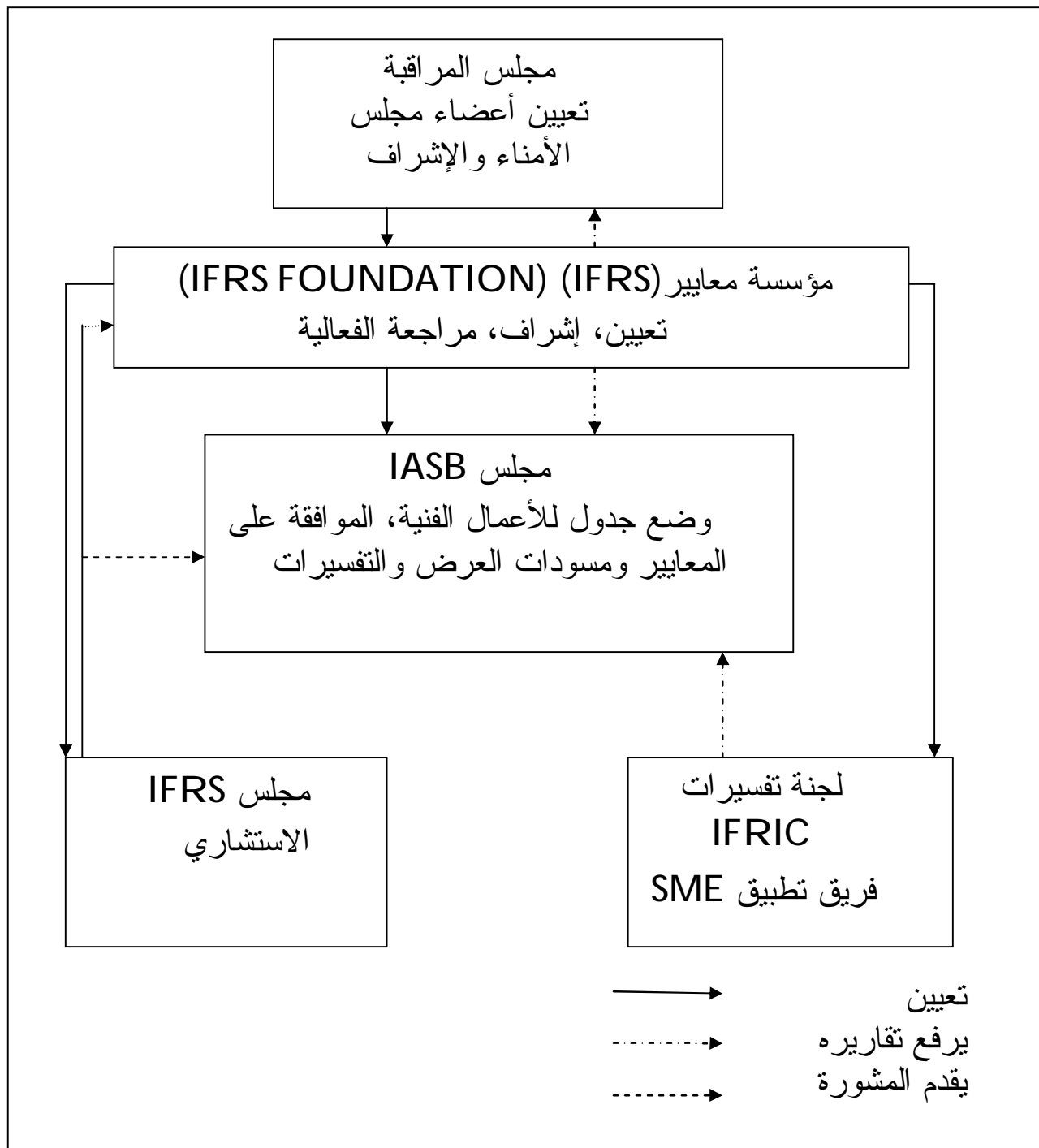
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الرابط الإلكتروني:

<http://www.iasplus.com/standard/standard/htm>

تم تصفحه بتاريخ 30/01/2022 على الساعة 20:00.

على الرغم من أن عملية إصدار معايير التقارير المالية (IFRS) يتم بشكل مباشر من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية، إلا أن ذلك يتم من خلال تضافر عدد من اللجان والمجالس التي تؤدي عملاً متكاملًا كمنظمة جديدة وتتكون من المجموعات التي هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-1): هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية



المصدر: محمد السعيد سعيداني، "الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2018/2017، ص 52-53.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

إن ظهور الشركات متعددة الجنسيات والعابرة للقارات وانتشارها عبر أنحاء العالم، زاد من حجم الاستثمارات الأجنبية بين الدول فظهر على أثرها مصطلحات جديدة استجابة لهذه المرحلة من عمر التجارة الدولية من بين هذه المصطلحات "المحاسبة الدولية".

أولاً: ماهية معايير المحاسبة الدولية

قبل التطرق إلى مفهوم المعيار المحاسبي الدولي سيتم التطرق إلى تعريف المعيار المحاسبي .

1. مفهوم المعيار المحاسبي:

يعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة اللاتينية (NORMA) ، أما بالإنجليزية فتعد كلمة (STANDARD) النموذج الذي يوضع لقياس وزن شيء أو طوله أو درجة جودته.

و يعرف المعيار حسب المنظمة الدولية على انه: "وثيقة أعدت بالإجماع و مصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تقدم استعلامات مشتركة ومكررة حيث تحتوي على قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات لأنشطة ونتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين"¹.

تعرف معايير المحاسبة على أنها : "نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة"².

كما تعتبر معايير المحاسبة على أنها أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة، وهي عبارة عن تعبير عن موقف مهني رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين، وليست مجرد الاسترشاد فحسب³.

نجد أن هذه المفاهيم قد ركزت على أن المعايير المحاسبية مجموعة من القواعد الخاصة بإعداد الحسابات، وعلى أهمية استخدام هذه القواعد لغرض قياس الأحداث المالية، للتطبيق السليم بهدف ضبط الممارسة المحاسبية.

2. مفهوم معايير المحاسبة الدولية:

هناك تعريفات عديدة للمحاسبة الدولية وهذا راجع لتعدد مجالاتها فمنهم من يعرفها من خلال تطورها التاريخي ومنهم من يعرفها من خلال الفروقات التطبيقية لها بين الدول، من بين تلك التعريفات نذكر:

¹ عبد الخالق أودينة، "أثر الإفصاح عن التبيات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية"، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة مالية ، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوصوف ميلة، الجزائر، 2021/2020، ص 03.

² حسين القاضي ومأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، دار الثقافة ، عمان، 2008، ص 103.

³ مريم ظريف وحسين قاصب، "المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي"، مجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2017، ص 144.

- هي عبارة عن تنسيق الأسس والقواعد والمعايير المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتي عن طريقها يمكن خدمة ومساعدة المستثمر المحلي والأجنبي بتوفير التقارير والقوائم المالية المفيدة والقابلة للمقارنة.¹
- كما يمكن تعريفها على أنها " مجموعة المقاييس والإرشادات للوضع المحددة، يستند إليها المحاسب في إنجاز عمله، من قياس وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع "2.
- كما أنها تهتم بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية في الدول المختلفة للتحري عن سبب اختلافها.³
- من خلال هاته التعريفات يمكن الخروج بتعريف إجرائي أكثر شمولاً لمعايير المحاسبة الدولية على أنها مجموعة المعايير المحاسبية المقبولة دولياً والمتعارف عليها بين مختلف الممارسين لمهنة المحاسبة على المستوى العالمي والتي تبين كيفية معالجة مختلف الأحداث الاقتصادية ذات الطابع الكمي والمالي.

ثانياً: أهمية معايير المحاسبة الدولية

- تكمن أهمية التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في طمأننة المستثمرين المحليين والخارجيين، وذلك بالاعتماد عليها في القياس المحاسبي وإعداد القوائم المالية، وذلك من خلال:⁴
- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة؛
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس؛
- اتخاذ القرار المناسب.

ثالثاً: أهداف معايير المحاسبة الدولية

- إن الغرض الرئيسي من وراء ظهور معايير المحاسبة الدولية كان لأجل تحقيق مجموعة من الأهداف والتي تمثلت في مايلي:⁵
- إنشاء لغة محاسبية موحدة في إطار أوسع وتوحيد أسواق المال وتسهيل إدراج الشركات في البورصة في كافة أنحاء العالم؛
- تحسين الشفافية وقابلية المقارنة للبيانات المالية؛

¹ حمزة العراي، "المعايير الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق"، مرجع سابق، ص 34.

² محمد مبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، إيواك النشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 58.

³ آدم حديدي، "أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي في البنوك التجارية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، 2015/2014، ص 27.

⁴ صلاح حواس، "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص 60.

⁵ نبيلة حليمي، "مساهمة التكامل بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS و تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي"، المحلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 06، العدد 01، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021، ص 177.

- الحصول على ثقة المستثمرين؛
- العمل على التحسين والتنظيم بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية .

المطلب الثالث: تطور ومسار إصدار معايير المحاسبة الدولية

أولاً: التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية

تمثل معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير التقرير المالي (IFRS) قواعد وأسس تضبط الممارسات والإجراءات المحاسبية، أو أنها غير ملزمة وتمتاز بمرونتها، وقابليتها للتغير، استناداً إلى التغيير في الظروف الاقتصادية، باعتبار أن المحاسبة جزء لا يتجزأ منها.

منذ ظهورها عرفت حركة مستمرة، حيث تم تعديل العديد منها وسحب بعضها وإدماج البعض الآخر في معيار مشابه له، يأخذ هذا التطور المستمر أشكالاً عديدة تتمثل فيما يلي:¹

1. تعديل المعايير: يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين، ما يأخذ هذا التعديل أشكالاً عديدة وهي:

1-1 إلغاء بعض البدائل المحاسبية: يعتبر تعدد البدائل من الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة، وقد سعى واضعو المعايير المحاسبية إلى تقليل هذه البدائل وذلك لتوحيد طرق المعالجة وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية؛

2-1 تعديل التعريفات: تعتبر التعريفات في المعايير المحاسبية من أهم ما تبنى عليه المعايير، ومن أمثلة ذلك تعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة وأخرى في أكثر من معيار محاسبي؛

3-1 إلغاء بعض الممارسات المحاسبية: كما حصل في التعديل الأخير للمعيار **IAS 36**، من إلغاء الممارسات الواجب إتباعها لإجراء فحص من أسفل لأعلى وفحص من أعلى لأسفل في تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة؛

4-1 دمج التفسيرات في المعايير: تختص لجنة التفسيرات **IFRIC** التابعة لمجلس **IASB** بوضع تفسيرات لتوضيح كيفية تطبيق المعايير، وقد تم دمج العديد من التفسيرات في المعايير نظراً لكون المعيار أقوى من التفسير و من أمثلة ذلك:

- التفسير **SIC 18** الذي تم دمجها في معيار **IAS 01**؛

¹ أحمد السعيد سعيداني، "الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مرجع سابق، ص 52-53.

- التفسير SIC 01 الذي تم دمج في معيار IAS 02 مع التفسير رقم SIC 06، SIC 14، SIC 23؛

2. دمج المعايير: و ذلك لوجود عوامل مشتركة بينها و من أمثلة ذلك:

- دمج المعيار IAS 31 في المعيار IAS 28؛

- دمج المعيار IAS 04 في المعيار IAS 01؛

- دمج المعيار IAS 09 في المعيار IAS 38؛

3. سحب بعض المعايير: وذلك نتيجة لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عالميا لتطبيقه، كما حصل في

المعيار IAS 15 الذي تم سحبه اعتبارا من 2005/01/01؛

4. إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة: كما حصل مع المعيار IAS 22 الذي حل محله المعيار IFRS

03 بذات المسمى؛

5. فصل المعيار إلى أكثر من معيار: كما حصل في المعيار IAS 32، الذي تم فصله إلى معيارين

هما IAS 32 والمعيار IFRS 07.

ثانيا: مسار إصدار معايير المحاسبة الدولية

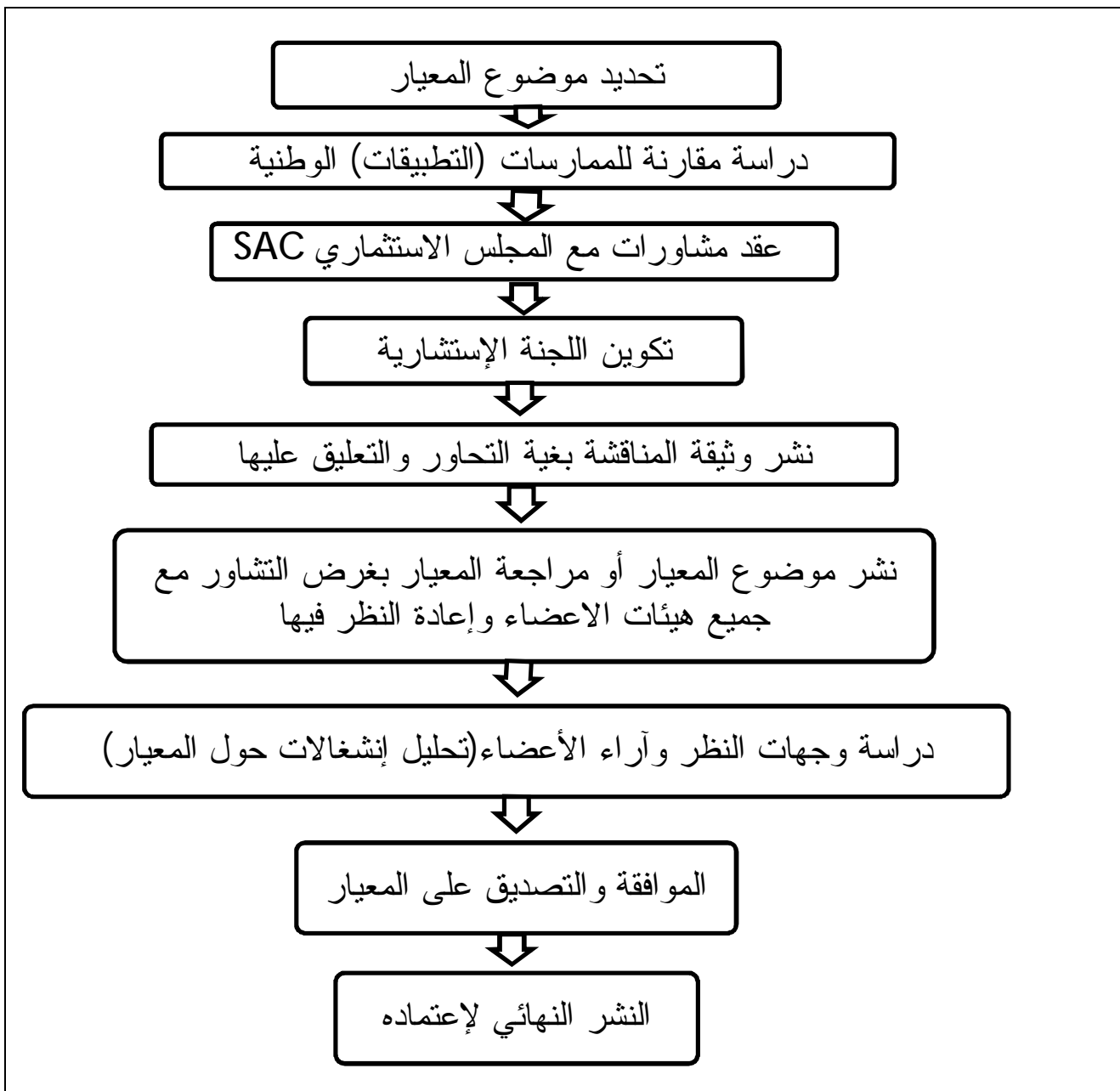
قبل التطرق لمختلف المعايير التي أصدرتها هيئة معايير المحاسبة الدولية منذ تأسيسها، سواء أكانت في شكل معايير المحاسبة الدولية (IAS)، أو في شكل معايير دولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، سنستعرض المسار

أو المراحل التي تمر بها عملية إعداد المعايير حتى صدورهما.

إن صدور أي معيار في لجنة معايير المحاسبة الدولية، يجب أن يتبع الإجراءات التالية، كما هي موضحة في

الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): مسار إصدار معايير المحاسبة الدولية



المصدر: عبد الخالق أودينة، "أثر الإفصاح عن الشبكات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية"، مرجع سابق، ص 10.

المطلب الرابع: التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي

إن تغير النظام المحاسبي من دولة إلى أخرى وسماع النظام المحاسبي الواحد بتطبيق عدة قواعد محاسبية تسبب في وقوع عدة اختلافات في الممارسات المحاسبية، هذا الأمر انعكس على الخصائص النوعية المميزة لكل منها في مجالات القياس والإفصاح وبالتالي تأثيرها على القوائم المالية، ومن هنا ظهرت الضرورة لإيجاد حل للمشكلات المحاسبية على المستوى الدولي، ما أدى بالسير قدما نحو التوحيد وكذا التوافق المحاسبي الدولي.

أولاً: التوحيد والتوافق بين المعايير المحاسبية الدولية:

1. التوحيد المحاسبي الدولي:

في مايلي تقديم لمفهوم التوحيد المحاسبي الدولي.

1-1 مفهوم التوحيد المحاسبي الدولي:

تتمثل أهمية التوحيد المحاسبي في حالة مشروطة تتم بواسطتها جمع العوامل الاعتيادية بصورة منسقة وغير مختلفة والتي يطبق فيها التشابه، وفي تعبير آخر يعني ذلك أن جميع المبادئ المحاسبية والمهنية موحدة، وقد عرف التوحيد بأنه: " مجموعة من الإجراءات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الفروع الاقتصادية وإعداد قوائم الحسابات في إطار محدد من المبادئ والقواعد والمفاهيم والموازنات لخدمة أهداف محددة إما على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي"¹، حيث يكون التوحيد بشكل كلي للقواعد المحاسبية، كما يمكن تعريفه بأنه: "العمل على تضييق نطاق الاختلاف فيما يخص الأسس والمعايير المحاسبية الدولية المقبولة قبولاً عاماً، والتي يمكن الاهتمام بها عند تطبيق الأسس والمبادئ التي تم توحيدها"².

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول بأن التوحيد المحاسبي الدولي جاء لتضييق نطاق الاختلاف في تطبيق المعايير وكذا التقليل من الفجوة المحودة بين الأنظمة المحاسبية، والتوحيد يعني تطبيق معيار واحد أو قاعدة واحدة في كل الحالات، لذا فهو ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة و الملزمة و الصارمة.

2-1 مستويات التوحيد المحاسبي الدولي :

يجري التوحيد المحاسبي على المستويات الثلاث التالية:³

1-2-1 على مستوى المبادئ: إذ يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية،

والمعايير الأساسية التي يمكن الاهتمام بها عند تطبيق الأسس والمبادئ التي يتم توحيدها وتشمل ما يلي:

¹ حفظة لصونى، " واقع وآفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الفترة 2010-2014"، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق والنظام المحاسبي المالي، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2017، ص 91.

² هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودلة، "آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي الدولي"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد 02، العدد 02، المركز الجامعي بالوادى، الجزائر، 2011، ص 30.

³ هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودلة، نفس المرجع سابق، ص 30.

- توحيد أسس ومبادئ التقييم؛

- توحيد أسس ومبادئ قواعد حساب التدفقات النقدية؛

- توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات المالية؛

1-2-2 على مستوى القواعد: يشمل هذا المستوى توحيد القواعد والوسائل المحاسبية، وتتطلب هذه العملية ما يلي:

- حصر واختيار القواعد والإجراءات والأساليب المستخدمة فعلا، أو التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة؛

- الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات والأساليب الأفضل منها تماشيا مع مقتضيات المبادئ الموضوعية؛

- الحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة؛

1-2-3 على مستوى التنظيم: ويشمل التوحيد في هذا المستوى توحيد النظام المحاسبي ككل، بما يقوم

عليه من أسس ومبادئ وقواعد ووسائل وإجراءات، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية، بالإضافة إلى نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي تقوم عليها.

3-1 أهداف التوحيد المحاسبي:

إن تطور العلاقات الاقتصادية وتطور الحاجة إلى المعلومات كان دائما مرفقا بتبادل المعلومات المحاسبية والمالية التي تعتبر من أهم أهدافها تحقيق الاحتياجات المختلفة من المعلومات المحاسبية للأطراف المستفيدة، حيث إن الاختلاف في المرجعيات كان سببا في التوجه نحو تحقيق أهداف مشتركة وموحدة من المعالجات المحاسبية، وقد أشير إلى أهداف التوحيد في كافة المستويات كما يلي:¹

- توحيد السياق المحاسبي انطلاقا من وثائق ومستندات الإثبات وصولا إلى القوائم الختامية ويهدف التوحيد في هذه المرحلة إلى الرفع من إنتاجية مصالح المحاسبة من خلال إتباع معايير تتحرى بالبساطة والثقة؛

- توحيد المنتج المحاسبي الذي يتمثل أساسا في القوائم المالية والتي تحمل إجابات على احتياجات مختلف الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية، فعدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها أدى إلى ضرورة توحيد هذه القوائم للإجابة على أكبر قدر ممكن من احتياجات مستخدمي المعلومات

¹ عبد الله بيض القول، إبراهيم مسلم، " معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في الجزائر"، مجلة الدفاتر الاقتصادية، المجلد 12، العدد 02، زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2021، ص 137.

الحاسبية، لذا يجب على المعايير التي تحكم عملية التوحيد أن تكون مرنة وقابلة للتفسير من عدة جوانب؛

4-1 الانتقادات الموجهة للتوحيد المحاسبي الدولي:

بالرغم من الهدف الذي يسعى إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية في تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية والتقييد بها على النطاق الدولي، نجد بعض المنظمات المهنية التي تشير إلى وجود بعض الصعوبات والعقبات التي تعرقل عملية التطبيق الناجح لمعايير المحاسبة الدولية والتي تمثل¹:

- إن مقومات التوحيد الأساسية من تشابه النشاط وإمكانية تنميط المعاملات الاقتصادية لا يمكن توفيرها في الوحدات الاقتصادية المختلفة؛
- إن المبادئ والقواعد المحاسبية لا بد وأن يتم تصنيفها في ظل ظروف معينة وقد تختلف من مؤسسة إلى أخرى؛
- لا يمكن الانتقال مباشرة من الاختلاف والتنوع المحاسبي إلى التوحيد المحاسبي، إذ أن ذلك يتطلب انتقالا ثوريا.

2. التوافق المحاسبي الدولي:

إن مفهوم التوافق المحاسبي يمثل جسرا مبلغه التوحيد المحاسبي، وإن كان صعب التحقق، فالتوجه الحالي إذن يكون اتجاه تحقيق التوافق المحاسبي.

1-2 مفهوم التوافق:

يعرف التوافق المحاسبي الدولي على أنه "الاحتكام إلى جملة من المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية، التي تلقى قبولا عاما في الأوساط الدولية، والتي تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية للشركات الدولية"². وفي تعريف آخر فهو "عملية تقليل الفروقات المالية في تطبيقات التقارير المالية ما بين الدول، مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية، وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وذلك لزيادة عالمية الأسواق المالية"³.

¹ هشام سفيان صلواتشي، يوسف بودة، "آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي الدولي"، مرجع سابق، ص 31.

² علاء بوقفة، "الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية - دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة (2010-2012)", مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مباح، ورقلة، الجزائر، 2012، ص 47.

³ حفيفة لسنوني، "واقع وافاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الفترة 2010-2014"، مرجع سابق، ص 92.

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول أن التوافق المحاسبي الدولي هو عملية غرضها الأساسي تقليل الاختلافات في المعايير بين البلدان، والوصول إلى حالة انسجام في الممارسات المحاسبية لتعزيز قابلية القوائم المالية للمقارنة على المستوى الدولي.

2-2 أهداف التوافق المحاسبي:

من الطبيعي أن تكون هنالك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى لوجود توافق دولي محاسبي، من أهم هذه الأهداف نجد:¹

- إيجاد لغة عالمية توافقية تؤدي إلى قابلية المقارنة للمعلومات المالية على المستوى الدولي، وزيادة مستوى الشفافية والمصدقية والموثوقية؛
- الارتقاء بمهنة المحاسبة في كل دول العالم وخاصة تلك التي تتوفر على أنظمة ضعيفة وغير قادرة على مساندة التطورات في البيئة الدولية؛
- تحسين جودة معايير المحاسبة الوطنية من خلال اللجوء إلى المعايير المحاسبية الدولية كمرجع في وضع وتطوير معايير المحاسبة الوطنية.

3-2 معوقات التوافق المحاسبي:

- إن التوافق مع مجموعة من المعايير يطرح جملة من المعوقات، تتمثل أهمها في ما يلي:²
- اختلاف احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، فالمستثمر يحتاج إلى معلومات ملائمة ومفيدة لاتخاذ القرارات الاستثمارية، بينما تحتاج الدولة إلى قوائم معدة وفقا للنظام والتشريعات الضريبية وكذا وفقا للمعايير المحاسبية الوطنية؛
 - وجود خلاف في وجهات النظر بين مختلف الهيئات والمنظمات الدولية والمحلية المنوط بها في عملية إصدار المعايير والمعنية بعملية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي؛
 - إن الممارسات المحاسبية عادة ما تحكمها أنظمة قانونية، والتوافق المحاسبي الدولي عادة ما يتطلب تغييرا في التشريعات الأمر الذي يدفع بالكثير من المؤسسات التي تنشط دوليا إلى إعداد نوعين من القوائم المالية، واحدة لتلبية الاحتياجات والمطالب القانونية المحلية وأخرى معدة حسب المعايير الدولية.

ثانيا: الفرق بين التوحيد المحاسبي والتوافق المحاسبي الدوليين:

¹ عزوز مخلوفي، عبرات مقدم، "أعمال التوافق المحاسبي الدولي من اللجنة إلى المجلس"، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 06، العدد 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2015، ص 169

² عبد الله بيض القول، إبراهيم مسلم، "معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في الجزائرية"، مرجع سابق، ص 140.

من خلال ما تم ذكره سابقا، يتضح لنا وجود اختلاف بين التوافق الدولي والتوحيد المحاسبي، والذي يتمثل في ما يلي:¹

- يتضح الفرق بين المصطلحين، حيث يتضمن التوافق التوفيق بين وجهات النظر المختلفة، أما التوحيد فيعني انه يجب إتباع نفس الإجراءات التي يتم تبنيها من بلد إلى آخر، و ذكر البعض أن التوافق هو عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة تماما، أي أنه يمكن الإشارة إليه بمجموعة من الشركات المتجمعة حول طريقة واحدة أو مجموعة قليلة من الطرق المحاسبية المتبعة، بينما التوحيد ينظر إليه على أنه عملية الاتجاه نحو التكامل الشامل؛
- التوافق المحاسبي هو عملية زيادة قابلية المقارنة في التطبيقات المحاسبية، عن طريق وضع حدود لدرجة اختلافهما، أما التوحيد فيعني إلزامية تطبيق مجموعة القواعد المحاسبية أكثر صرامة وتحديا؛
- إن التوحيد ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة والصارمة، أما التوافق يعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة في بيئات معينة بدلا من معيار واحد للجميع؛
- لا يقبل التوحيد المحاسبي أي اختلاف في الإجراءات على المستوى الدولي، وهذا ما يدل على صعوبة التحقيق على المستوى الدولي وإمكانية التحقيق على المستوى المحلي، أما التوافق فيعني التقليل من الفروقات والاختلافات وتخفيف التنوع عن طريق جعل المعايير موحدة دون الأخذ بعين الاعتبار الاختلاف في النظم الاجتماعية والسياسية؛
- يمكن اعتبار التوافق المحاسبي أول خطوة للتوحيد المحاسبي.

¹ حفيفة لصنوني، "واقع وافاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الفترة 2010-2014"، مرجع سابق، ص 94-95.

المبحث الثاني: محاسبة القيمة العادلة

لقد تعددت طرق القياس كنتيجة لتطور الفكر المحاسبي عبر مراحل المتعاقبة، في إيجاد الوسائل الضرورية التي تكفل تحقيق العملية المحاسبية الإجرائية في التعبير عن حقيقة الوقائع الاقتصادية للمنشآت في شكلها النقدي، و قد توصل الفكر المحاسبي في إطار بحثه عن تلك الوسائل إلى أهم مداخله في القياس والاعتراف والإفصاح وهو مدخل التكلفة التاريخية، والذي ظل لفترة الأساس المستخدم في التعبير النقدي عن الوقائع الاقتصادية، ثم ظهر من ينادي باستخدام أسلوب جديد للقياس من خلال كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB)، كبديل لأسلوب التكلفة التاريخية والذي ظهر أنه يملك مقومات وأسس ضرورية للقياس والتقييم ألا وهو أسلوب القيمة العادلة.

المطلب الأول: التوجه المحاسبي الدولي نحو منهج القيمة العادلة

إن هدف ووظيفة المحاسبة الأساسي والنهائي يكمن حصره في عمليتين هما القياس والإفصاح، من خلال قياس كل عملية لتحديد ماهيتها والاعتراف بها ولتقديم معلومات مفيدة في مجالات اتخاذ القرارات وترشيدها.

أولاً: تطور أساليب القياس في الفكر المحاسبي:

إن عملية اختيار أساس القياس الملائم يعتبر من المشاكل والموضوعات التي نالت اهتمام الباحثين والمنظمات المهنية ذات الصلة بمهنة المحاسبة، حيث أن الفكر المحاسبي قد أوجد بديلين أساسيين في القياس وهما:

1. أسلوب التكلفة التاريخية:

تعرف التكلفة التاريخية محاسبياً على أنها "قيمة نقدية أو النقدية المعادلة المدفوعة لاقتناء أصل معين والتي تم تسجيلها بتاريخ الاقتناء، وبالنسبة للالتزامات فإنها تمثل العوائد المستلمة بتاريخ الالتزام أو النقدية العادلة المتوقع دفعها لتسوية الالتزام في المسار العادي للأعمال"¹.

على الرغم من كون التكلفة التاريخية أسلوباً محاسبياً يعتمد عليه في القياس المحاسبي إلا أن العديد من الانتقادات وجهت إليه:²

- يتعد مبدأ التكلفة التاريخية عن التمثيل الصادق لحقيقة الوضع المالي للشركة، فالمبالغ المعترف بها في القوائم المالية بعيدة كل البعد عن القيم الحقيقية كونها أرقام تاريخية، وبذلك فإن المركز المالي يكون غير صادق لما هو عليه في الشركة؛

¹ أحمد يكاوي وآخرون، "القياس المحاسبي ما بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة"، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014، ص 409.

² صبرينة بن عروج، "التوجه الحديث نحو القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة ومدى تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 03، 2020/2019، ص 06.

- تهتم التكلفة التاريخية بالتكلفة عند الاقتناء أي وقت نشوء النفقة، ولا تأخذ بعين الاعتبار عامل الزمن وأثره على قيمة النقود في وقت لاحق؛
- يؤدي التمسك بمفهوم التكلفة التاريخية في ظل انخفاض أسعار السوق إلى تآكل رأس المال؛
- نتيجة لكل الانتقادات التي وجهت إلى أسلوب التكلفة التاريخية، أصبح من الضروري البحث عن طرق وأساليب تقييم جديدة وبديلة له.

2. أسلوب القيمة العادلة:

نشأ مفهوم القيمة العادلة نتيجة للجدل القائم حول محاسبة التضخم في الستينات من القرن العشرين، وكيفية إدخال التغييرات في الأسعار وكذلك أمام الانتقادات الموجهة لأسلوب التكلفة التاريخية، نتيجة لعجزه عن إنتاج معلومات ملائمة وموضوعية تظهر الوضعية الحقيقية للمؤسسة، خاصة في ظل التغيرات الحادة في الأسعار وهو ما أدى بالحاسبين والهيئات المحاسبية بالتوجه إلى أسلوب القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي¹.

ثالثا: المبررات الرئيسية لظهور القيمة العادلة

- تمثلت أبرز المبررات والأسباب لانتهاج أسلوب القيمة العادلة في ما يلي:²
- ارتباط مجلس معايير المحاسبة الدولية بلجنة الأوراق المالية (SEC) التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات أكثر ملائمة وتماشيا مع حالة الاقتصاد؛
- تساعد في عملية تحسين التحليل المالي وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة؛
- تعمل على تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات؛
- تتوفر على أولوية الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية.

رابعا: مقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية:

في ظل الأسواق المتغيرة والمتقلبة فإن أسلوب القيمة العادلة يزودنا بكثير من الشفافية وذلك مقارنة بأسلوب التكلفة التاريخية، كما هو موضح في الجدول التالي:

¹صبرينة بن عروج، "التوجه الحديث نحو القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة ومدى تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية"، مرجع سابق، ص 07-

08.

²حدة فروحات، أسامة عمامرة، "القيمة العادلة كأداة ومنهج للقياس المحاسبي"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFR) (IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص 331.

جدول رقم (1-2): مقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية من حيث الملاءمة والموثوقية

البيان	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
الملاءمة	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات ويمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون وتسديدها.	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك فقط فيما يتعلق باقتناء أو بيع الأصول أو تحمل الديون وتسديدها بينما تتجاهل تأثيرات القرارات المتعلقة بالاستمرار في حيازة الأصل أو تحمل الالتزامات.
الموثوقية	تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم وهذا بدوره قد يتطلب الدخول في تقديرات مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية.	تعتمد على القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية دون الإشارة إلى البيانات السوقية الحالية.
التفسير	القيمة العادلة تعتبر مفهوم حديث النشأة ويسوده بعض الغموض لا يمكن فهمها عند جميع مستخدمي القوائم المالية، بالإضافة إلى أن القيمة العادلة صعبة القياس و جب تتوفر شروط لتحديد القيمة العادلة.	إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا النموذج هي معلومات قابلة للتفسير بوضوح لأن التكلفة التاريخية تمتاز بسهولة التطبيق والفهم لدى جميع مستخدمي القوائم المالية.

المصدر: حاج قويدر قورين، عمر عبو، "أهمية القياس المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)"، مجلة آراء الدراسات الاقتصادية والإدارية (JAEAS)، المجلد 01، العدد 01، المركز الجامعي بافلو، الجزائر، 2019، ص 81.

المطلب الثاني: تقديم معيار الإبلاغ المالي الثالث عشر IFRS 13

مع بداية التسعينات بدأت الجهات التي تضع المعايير في الولايات المتحدة الأمريكية وعلى المستوى الدولي الاهتمام بنموذج القيمة العادلة واستخدامها كأسلوب للقياس المحاسبي وذلك لإعداد التقارير المالية بدرجة عالية من الجودة، وتماشيا مع المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية، فإن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يعد مطلبا أساسيا لبناء سوق مالي قوي قادر على جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية.

أولا: إصدار المعيار الدولي الثالث عشر:

في السنوات الأولى في القرن الواحد والعشرين توجه كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB)، نحو الاستخدام الأكثر نطاقا للقيمة العادلة، حيث أن استخدام القيمة العادلة لم يعد يقتصر على قياس الأدوات المالية للمؤسسة فحسب بل إن استخدامها امتد ليشمل قياس مجموعة أكبر من الأصول لدى المؤسسة¹.

ويعتبر (IFRS 13) نتيجة لجهودهما ومراحل إصداره مبينة في الجدول التالي:

الجدول (1-3): مراحل إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13

مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)	مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB)
في سبتمبر 2005 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإضافة مشروع قياس القيمة العادلة في جدول أعماله.	في جوان 2003 بدأ مجلس معايير المحاسبة الأمريكية العمل على مشروع قياس القيمة العادلة.
في نوفمبر 2006 نشر ورقة نقاش "قياسات القيمة العادلة" حيث استخدم معيار 157 كأساس لوجهات النظر لإحداث تقارب أكبر بين IFRS ومبادئ FASB المقبولة عموما.	في سبتمبر 2006 أصدر FASB بيان معايير المحاسبة المالية 157.
في ماي 2009 نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية العروض التي تقترح تعريف القيمة العادلة والإفصاحات المتعلقة بقياسات القيمة العادلة.	

¹ عبد السلام بليلي، "أثر تطبيق القيمة العادلة على تقييم الأصول المالية"، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2019/2018، ص 04.

في أكتوبر وافق كل من IASB و FASB على العمل سوية لوضع قياس للقيمة العادلة مشترك ومتطلبات إفصاح مشتركة.
في جانفي 2010 بدأ المجلسان مناقشتهما المشتركة وتم إنهاؤها في مارس 2010 وكانت نتيجتها إصدار "قياسات القيمة العادلة والإفصاحات" تعديلات على متطلبات قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها في الولايات المتحدة.
في سبتمبر 2010 نظر المجلسان معا في التعليقات المستلمة على مسودات العرض وأنهى المجلسان مناقشتهما في مارس 2011.
في 12 ماي 2011 تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 حيث تم تطبيقه ابتداء من جانفي 2013.

المصدر: عبلة قوادري، "فعالية القياس المحاسبي للقيمة العادلة في ظل معيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 في البيئة الجزائرية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 20، العدد 01، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2020، ص 167.

ثانيا: مفهوم القيمة العادلة:

تعتبر القيمة العادلة الأكثر فائدة من بدائل القياس، فهي تمثل البديل الأنسب لأسلوب التكلفة التاريخية وأساس المعاملات الاقتصادية والمحاسبية، وتعتبر من بين المواضيع التي عملت معايير المحاسبة الدولية على معالجتها، حيث تم التطرق في العديد من المعايير الدولية للقيمة العادلة، قبل أن يتم إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالقيمة العادلة وكيفية قياسها، وهو معيار IFRS 13 تحت عنوان "قياس القيمة العادلة" وذلك في ماي 2011، وعلى ضوء ذلك تعددت تعريفات القيمة العادلة، أهمها:

- تعريف القيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13: "القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن استلامها لبيع أصل أو سداد التزام في تاريخ القياس بين أطراف في ظروف السوق الحالية"¹، قدم هذا المعيار تعريفا جديدا للقيمة العادلة، كما يعتبر إطارا تصوريا للتقييم بالقيمة العادلة.
- كما تعرف وفق المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الأمريكية وحسب معيار (FASB 157) على أنها: السعر الذي يتم تلقيه جراء بيع أحد الأصول أو المدفوع لنقل دين في معاملة بين الأطراف المتبادلة في السوق وذلك بتاريخ القياس.¹

¹عبد القادر روتال، "معوقات وسبل تفعيل تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي"، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد 01، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2021، ص 553.

- كما عرفت أنها "السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشتري راغب في الشراء، وبائع راغب في البيع، حينما لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع وأن يكون لدى كل من الطرفين معرفة مقبولة بالحقائق المرتبطة بالمعاملة"².

يتضح من التعريفات السابقة أن مفهوم القيمة العادلة يركز على محورين هما:³

1. المحور الأول: الأطراف الداخلة في الصفقة:

وهو أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة، فأحد الجوانب الهامة للطريقة التي تفسر بها القوائم المالية هي أن الصفقات والعمليات عادة ما تتم على أساس متوازن بمعنى أن الصفقة تمت بين طرفين مستقلين، وكلا منهما يسعى للتفاوض على أحسن شروط يمكن الحصول عليها؛ أن تتم الصفقة بين أطراف ذوي علاقة وراغبة في عقد صفقة ومطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة ولا توجد معلومات هامة لدى طرف دون آخر؛

2. المحور الثاني: الظروف التي تتم فيها الصفقة:

حيث يشترط أن تكون هذه الظروف طبيعية خالية من الضغط، فكلما زاد الضغط على المشتري أو البائع زاد التحريف عن القيمة العادلة.

ثالثا: أساليب تقييم نموذج القيمة العادلة:

إن الهدف الأساسي من استخدام أساليب التقييم هو عملية تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو نقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالي، ولقد حدد معيار FASB 157، 03 أساليب لقياس القيمة العادلة:⁴

1. أسلوب السوق: يستعمل هذا الأسلوب كل من السوق والمعلومات الملائمة الأخرى الناتجة عن

سوق المعاملات الذي يشمل أصول والتزامات مشابهة أو مماثلة لأصول والتزامات محل القياس؛

2. أسلوب التكلفة: تعكس هذه الطريقة المبلغ المطلوب حاليا لاستبدال نفس القدرة الخدمية للأصل أو

الالتزام محل القياس، أو ما تسمى بتكلفة الاستبدال الحالية؛

¹ عبلة قوادري، "فعالية القياس المحاسبي للقيمة العادلة في ظل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ifrs 13 في البيئة الجزائرية"، مرجع سابق، ص 168.

² عبد القادر روتال، "معايير وسبل تفعيل تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي"، مرجع سابق، ص 553.

³ أصيلة العمري، إلهام بوروية، "تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي في الجزائر بين مساهمتها في ضمان معلومة محاسبية جيدة وعوائق تكييفها في البيئة المحاسبية الجزائرية"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS)، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014، ص 318.

⁴ علاء بوقفة، مسعود صديقي، "التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في الجزائر في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة"، المحلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 03، العدد 01، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2017، ص 28.

3. أسلوب العائد (الدخل): يعد هذا الأسلوب الأكثر شيوعاً لتقييم الموجودات طويلة الأجل، ويقوم هذا الأسلوب على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها على الأصل موضوع التقييم إلى مبلغ حالي واحد، يعكس التوقعات السوقية الحالية للمبالغ المستقبلية. وهذا باستخدام الأساليب التالية:¹
- أسلوب القيمة الحالية: يقوم على تقدير صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والمتوقع الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل؛
 - أسلوب نماذج الخيارات: التي تقوم على دمج نموذج القيمة الحالية والقيمة الزمنية لعقد الخيار؛
 - أسلوب فائض الأرباح السنوية: يقوم بقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.

المطلب الثالث: طرق ومستويات قياس القيمة العادلة

تؤثر القيمة العادلة على المعلومة المحاسبية والمالية في تحقيق جودتها باعتبار القياس وفق القيمة العادلة يؤثر بالإيجاب على ملاءمة وموثوقية المعلومة المالية والمحاسبية، أي القيمة العادلة تقوم بالتكامل مع المعلومة لتحقيق خصائصها النوعية وإضافة الجودة عليها، وكلما كان التطبيق الدقيق للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة كلما أثر ذلك على دعم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والمالية وصولاً لجودتها.

أولاً: طرق قياس القيمة العادلة:

تكمن أهم الطرق التي تدخل في قياس القيمة العادلة في ما يلي:²

1. تكلفة الاستبدال (سعر الدخول الجاري):

تتمثل في المبلغ الذي يمكن أن تتحمله المنشأة نتيجة لشراء ما تمتلكه من أصول في الوقت الحالي؛

2. القيمة السوقية الجارية (التكلفة الجارية):

تتمثل في ذلك العدد من النقدية التي يمكن أن تحصل عليها المؤسسة، في ما لو أنها قامت ببيع ما هو متوفر لديها من موجودات في الوقت الحالي؛

3. صافي القيمة الحالية القابلة للتحقيق:

تمثل النقدية الصافية التي ينتظر الحصول عليها أو سدائها بعد خصم التكاليف اللازمة لتحويل أحد الموجودات أو أحد المطلوبات إلى النقدية، وتمثل بشكل عام صافي سعر البيع الجاري؛

¹ عبد القادر روتال، "معوقات وسبل تفعيل تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي والإفصاح"، مرجع سابق، ص 555.

² سحنون بو نعمة، "أهمية القيمة العادلة كأسلوب للقياس ما بين المرجعية المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر"، مجلة شعاع الدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد 01، المركز الجامعي تيسمسيلت، الجزائر، 2020، ص 125.

4. القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة:

تقوم القيمة الحالية على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، باستخدام معدل الخصم المناسب الذي يمثل الفائدة في تاريخ القياس الذي يشير إليه الاقتصاديون بتكلفة الفرصة البديلة.

ثانياً: مستويات قياس القيمة العادلة:

يستند في تقييم القيمة العادلة إلى مدخلات أساليب التقييم والتي تصنف وفق التسلسل الهرمي الذي تم تقديمه في معيار **FASB 157**، وتم نقله من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

1. مدخلات القيمة العادلة:

حدد معيار **IFRS 13** مدخلات أساليب التقييم التي يتم استخدامها لقياس القيمة العادلة والتي تنقسم إلى نوعين:¹

1-1 مدخلات قابلة للملاحظة: هي المدخلات التي تعكس افتراضات مشاركي السوق التي يجب استخدامها في تسعير الأصل أو الالتزام، والتي تعتمد على بيانات السوق التي تم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة، التي تقوم بإعداد القوائم المالية؛

2-1 مدخلات غير قابلة للملاحظة: وهي المدخلات التي تعكس افتراضات المؤسسة المعدة للقوائم المالية، عن افتراضات المشاركين في السوق التي يجب استخدامها في تسعير الأصل أو الالتزام بناءً على أفضل المعلومات المتاحة عن تلك الظروف، ويراعي عند استخدام أساليب التقييم في قياس القيمة العادلة، تعظيم استخدام المدخلات القابلة للملاحظة، وتخفيض من استخدام المدخلات غير القابلة للملاحظة.

2. التسلسل الهرمي للقيمة العادلة:

يسعى معيار الإبلاغ المالي الثالث عشر إلى زيادة الاتساق وقابلية المقارنة في قياس القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة، من خلال تصنيف المدخلات المستخدمة في تقنية التقييم إلى **03** مستويات تقدم هذه المستويات الأولوية القصوى للأسعار المتداولة غير المعدلة في الأسواق النشطة للموجودات والمطلوبات المتماثلة وتقدم أدنى أولوية إلى المدخلات غير القابلة للملاحظة، وذلك على الشكل التالي:²

¹ سارة بلعيز، "دراسة تحليلية للقيمة العادلة في ظل المعيار **IFRS 13** في البيئة الجزائرية"، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وحماية معقمة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014-2015، ص 11.

² محمد السعيد سعديان، "الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الجزائرية الاقتصادية، المرجع سابق، ص 85-87.

1-2 المستوى الأول للمدخلات: هي عبارة عن أسعار معلنة في السوق النشط للأصول أو الالتزامات المطابقة والتي يمكن للمؤسسة الحصول عليها في تاريخ القياس، وتساعد مدخلات المستوى الأول إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين و الأدوات؛

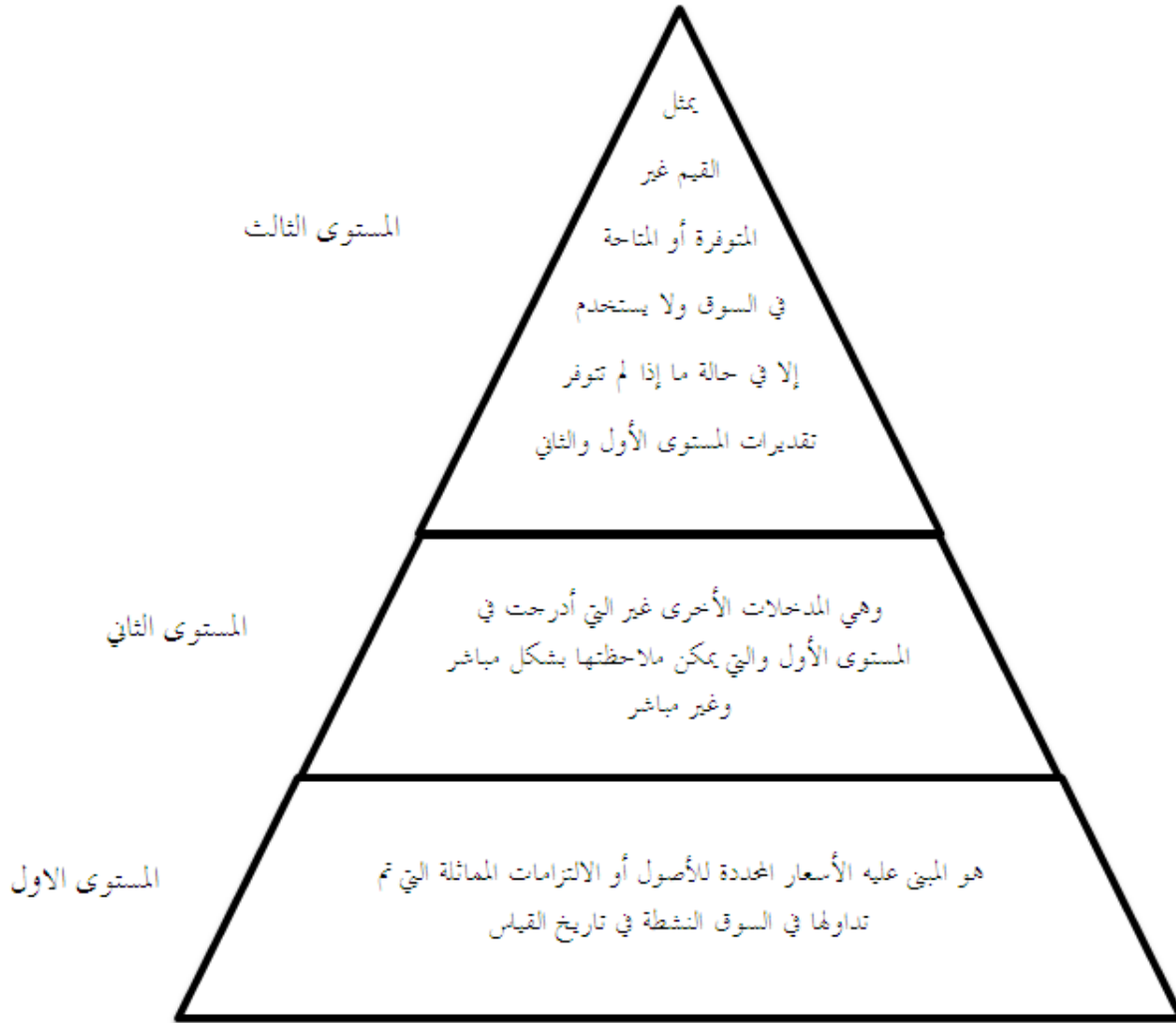
2-2 المستوى الثاني للمدخلات: هي المدخلات الأخرى بخلاف الأسعار التي أدرجت ضمن المستوى الأول والتي يمكن ملاحظتها إما بشكل مباشر أو غير مباشر، ويتضمن هذا المستوى ما يلي:

- أسعار الأصول أو الالتزامات المعلنة في سوق مشابه للأسعار في السوق النشطة؛
- أسعار الأصول أو الالتزامات المعلنة المشابهة للأصل المعني في أسواق غير نشطة؛
- المدخلات التي يمكن ملاحظتها للأصل أو الالتزام بخلاف الأسعار المعلنة والتي يمكن الوصول إليها من خلال عدة وسائل منها سعر الفائدة ومعدل العائد؛

3-2 المستوى الثالث للمدخلات: هي المدخلات غير القابلة للملاحظة الأصل أو الالتزام، ويجب استخدام المدخلات غير قابلة للملاحظة في قياس القيمة العادلة عندما تكون المدخلات القابلة للملاحظة غير متاحة، حيث يتعين على المؤسسة أن تقوم بتطوير الملاحظات غير القابلة للملاحظة باستخدام أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف والتي قد تتضمن البيانات الخاصة بالمؤسسة ولكن يتوجب عليها أن تعدل هذه البيانات إذا كانت المعلومات المتاحة تشير بأن المشاركين في السوق يستخدمون بيانات مختلفة أو أن هناك شيئاً خاصاً بالمؤسسة غير متاح للمشاركين الآخرين في السوق، و لا تحتاج المؤسسة إلى بذل جهود مكثفة للحصول على معلومات متعلقة بافتراضات المشاركين و التي تتوفر بشكل معقول.

و يمكن تلخيص مستويات المدخلات كما هو موضح في الشكل الموالي:

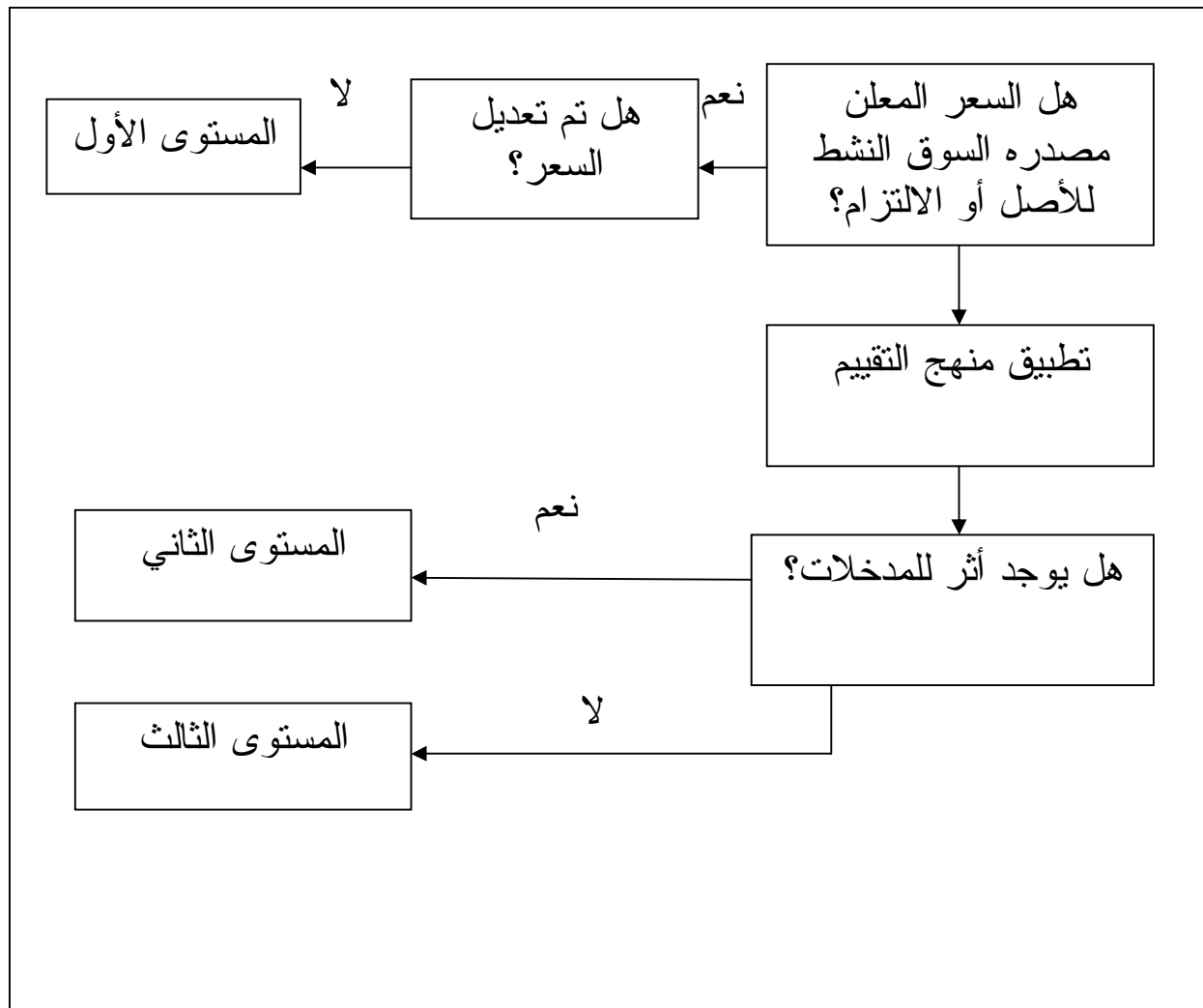
الشكل رقم (1-3): مستويات المدخلات



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على علاء بوقفة، مسعود صديقي، "التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في الجزائر في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة"، مرجع سابق، ص 28.

يتم تصنيف المدخلات على مستوى التسلسل الهرمي وفقا لما هو مبين في الشكل التالي :

شكل رقم (1-4): شجرة القرار لتسلسل القيمة العادلة



المصدر: مريم باي، " ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد 03، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2017، ص154.

المطلب الرابع: خصائص القيمة العادلة ونطاق تطبيقها

يعتبر تزويد المستخدمين والمستثمرين بمعلومات مفيدة ونافعة من أهم الأهداف التي تسعى إليها التقارير المالية، وهناك بعض الخصائص والصفات التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية وذلك لبرهنة جودتها، وتمثل هذه الخصائص في (القابلية للفهم، الموثوقية، الملاءمة، القابلية للمقارنة)، وتعرف هذه الخصائص بأنها خصائص نوعية، تجعل المعلومة المحاسبية ذات فائدة بالنسبة لمستخدميها، وحسب "DAVID.INDELL" فإن تطبيق القيمة العادلة لا بد من اختباره أمام هذه الخاصيات¹. ونتيجة لذلك

سنقوم بتوضيح جودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالقيمة العادلة من خلال ما يلي:²

1. **الملاءمة:** وذلك بتطبيق معلومات القيمة العادلة بشكل أوسع في النشاط التجاري لتحديد الوضع المالي للمشروع، وكذا في اتخاذ قرارات حول أدوات مالية منفردة كما أنها ملائمة للعديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية، فهي تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة لهذه الأدوات؛

2. **الموثوقية:** بمطابقة خصائص الموثوقية على المعلومات التي توفرها القيمة العادلة، يلاحظ بأنها تتحقق بشرط توافر مقومات الأسواق النشطة لكافة العناصر المحاسبية؛

3. **الثبات:** بتطبيق القيمة العادلة يلاحظ تعدد نماذج أو مداخل تقدير القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات، فمن تكلفة الإحلال إلى صافي القيمة البيعية، ثم القيمة السوقية وصافي القيمة الحالية، وصافي التدفقات النقدية المستقبلية إلى غير ذلك، مما يجعل طرق القياس متنوعة؛

4. **القابلية للمقارنة:** ترتبط خاصية الثبات بالمقارنة، فهما وجهان لعملة واحدة، وبما أن المعلومات المحاسبية عن القيمة العادلة تفتقر إلى الثبات، فهي بذلك تفقد القابلية للمقارنة، وذلك بسبب تعدد نماذج تقديرات القيمة العادلة لعناصر الأصول أو الالتزامات المالية، نتيجة تعدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة للإدارة المالية، وخاصة عند تعدد أساليب التقييم المستخدمة.

¹ مسعود بوخالفي، " أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية"، أطروحة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، الجزائر، 2012-2013، ص 37.

² مسعود بوخالفي، نفس المرجع السابق، ص 40.

ثانيا: نطاق المعيار:

يتم تطبيق معيار الإبلاغ المالي الثالث عشر **IFRS 13** عندما تتطلب أو تسمح المعايير الدولية الأخرى بقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عن القياسات بالقيمة العادلة، ولا ينطبق هذا المعيار كأسلوب لقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عنها فيما يلي:¹

- معاملات الدفع على أساس الأسهم ضمن نطاق الدفع على أساس المعيار الدولي "المدفوعات على أساس الأسهم" **IFRS 02**؛

- معاملات الإيجار المحسوبة وفقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "عقود الإيجار" **IFRS 06**؛

- المقاييس التي تشبه القيمة العادلة ولكنها ليست القيمة العادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقيق ضمن المعيار **IAS 2**، أو القيمة المستخدمة في معيار المحاسبة الدولي **IAS 36** "انخفاض قيمة الأصول"؛

لا تعتبر الإفصاحات المطلوبة لمعيار **IFRS 13** كما يلي:

- تخطيط الأصول بالقيمة العادلة وفقا لمعيار **IAS 19** "مزايا الموظفين"؛

- استثمارات خطة منافع التقاعد التي تم قياسها وفقا للمعيار **IAS 26**؛

- الأصول التي يكون المبلغ القابل للاسترداد لها هو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف الصرف وفقا للمعيار **IAS 36** "انخفاض قيمة الأصول".

و عليه فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية **IFRS 13** يشمل نطاق تطبيقه جميع المؤسسات التي تعتمد المعايير المحاسبية الدولية كأساس في المحاسبة المالية لها ما عدا المعايير التي سبق ذكرها.

¹ حولة حموش، وآخرون، "محاسبة القيمة العادلة وتأثيرها على المؤشرات المالية"، مجلة المحاسبة والتدقيق المالي، المجلد 02، العدد 01، جامعة الجليلي بونعامة خميس مليانة، الجزائر، 2020، ص 26.

المبحث الثالث: عموميات القيمة العادلة

لقد عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على ترسيخ مفهوم القيمة العادلة، كأسلوب للقياس والإفصاح، واعتبره أكثر مصداقية وموثوقية، بالرغم من أهميتها الكبيرة كأسلوب للقياس إلا أن الممارسين المحاسبين واجهوا العديد من الصعوبات والعوائق في تطبيق أسلوب القيمة العادلة، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى كل من أهمية وأهداف القيمة العادلة والعوائق والسلبيات الناتجة عنها، والايجابيات التي شجعت على العمل بها واتخاذها بديلا لأسلوب التكلفة التاريخية.

المطلب الأول: أسس تطبيق القيمة العادلة

يتطلب الاعتماد على مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي توفر مجموعة من الأسس لضمان الجودة اللازمة حتى يكون القياس صحيحا.

الأسس التي يقوم عليها منهج القيمة العادلة

يقوم منهج القيمة العادلة كغيره من الطرق و أساليب القياس على مجموعة من الأسس التي يجب مراعاتها وأخذها بعين الاعتبار حتى يتم بالشكل اللازم وبالصورة الصحيحة، ويلبي حاجة مستخدمي القوائم المالية، تتمثل هذه الأسس فيمايلي:¹

- أن يتم القياس والاعتراف والإفصاح الكامل الدقيق وفي التوقيت المناسب عن المعلومات المالية ونتائج الأعمال والمعلومات الأخرى اللازمة للمستثمر لاتخاذ قراره الاستثماري؛
- أن يحظى حاملي الأوراق المالية في شركة ما بمعاملة عادلة ومتساوية، وخاصة فيما يتعلق بالحقوق في الحصول على البيانات والمعلومات وحتى لا تستغل المعلومات الداخلية لصالح فئة على حساب أخرى؛
- يجب أن تعد المعلومات المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية؛
- يجب أن تندفق المعلومات المالية طبقا لمعايير التدقيق الدولي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- إعداد المعلومات والأبحاث بحيث تعبر بصدق عن الظواهر التي يفترض أن تعبر عنها؛
- أن تكون المعلومات قابلة للإثبات وبالإمكان التحقق من سلامتها.

المطلب الثاني: أهداف استخدام القيمة العادلة

تعتبر القيمة العادلة من أهم بدائل القياس المحاسبي التي جاءت بها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، ولما لها من أهمية كبيرة في تقديم معلومات مالية أكثر ملاءمة وموثوقية تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم.

¹ عبد الخالق أودينة، "أثر الإفصاح عن التبيئات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية"، مرجع سابق، ص 81-82.

أولاً: أهداف القيمة العادلة

تهدف القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية، حيث تعد المعلومات عن القيمة العادلة والتغيرات في القيمة العادلة ذات أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، ومفهوم القيمة العادلة يكون مبنياً على أساس أن المنشأة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود، وبالتالي فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تتسلمه أو تدفعه المنشأة في عملية إجبارية أو تصفية غير اختيارية أو مضطرة للبيع¹.

ونجد أن للقيمة العادلة أهداف كثيرة نذكر منها:²

- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادي وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية؛
- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛
- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال؛
- يوفر هذا المدخل مقياساً يتميز بالدقة لمفهوم القيمة و الربح الاقتصادي للمنشأة؛
- تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحد النقد؛
- يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات و إجراء التحليلات المالية و أساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال و التدقيقات النقدية؛
- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة؛
- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي و نظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المنشأة.

ثانياً: مقومات القيمة العادلة

استناداً إلى ما تم التطرق إليه مسبقاً من مفهوم وأهداف القيمة العادلة نجد أنها تقوم على مجموعة من المقومات وهي:³

¹ جميل حسن النجار، "أثر محاسبة القيمة العادلة على موثوقية و ملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الفلسطينية"، الخلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 09، العدد 03، الجامعة الأردنية، الاردن، 2013، ص 468.

² جميل حسن النجار، نفس المرجع، ص 469.

³ تامر بسام جابر الاغا، "أهمية القياس الخاسي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومة الخاسية-دراسة ميدانية على البنوك الخلية في فلسطين"، رسالة ماجستير، قسم الخاسبة و التمويل، جامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2013، ص 39-40.

- تمثل القيمة العادلة أحد القيمتين، قيمة يمكن مبادلة الأصل بها، وتمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل، مثل الحصول على الأصل نقدا وهنا تكون القيمة العادلة ما يدفع مقابل الحصول على الأصل من نقدية وشبه النقدية؛
- وقد نصت معايير المحاسبة الدولية على أن السعر في السوق النشط يمثل أفضل دليل على القيمة العادلة للموجودات المراد قياسها وصفات السوق النشط هي:
 - وجود البائع والمشتري عادة في أي لحظة؛
 - أن تكون الأسعار معلنة ومتوفرة للامة؛
 - أن تكون البنود التي تم تداولها في هذا السوق متجانسة؛
- قيمة سداد الالتزام، وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام؛
- وجوب عملية تبادل حقيقة، أي أن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضوء عملية فعلية قد تمت لمبادلة الأصل أو الالتزام وفق طرق المبادلة.

المطلب الثالث: إيجابيات وسلبيات استخدام القيمة العادلة

بالرغم من أن الكثير قد شجعوا على اعتماد منهج القيمة العادلة، باعتباره من أفضل البدائل للقياس المحاسبي إلا أنها لا تعتبر المنهج المثالي، فكما أن لها العديد من الإيجابيات والمزايا والمبررات التي شجعت على العمل بها، فإن لها العديد من السلبيات والعيوب التي جعلت البعض الآخر يمتنعون عن العمل بها، وسنستعرض أهم هذه الخصائص التي تميز القيمة العادلة و ما يؤخذ عنها.

أولاً: إيجابيات القيمة العادلة

- إن العمل بالقيمة العادلة يؤدي إلى تحقيق مجموعة من الإيجابيات نذكر منها:¹
 - تعطي القيمة العادلة صورة أقرب للواقع وحالة الأسواق المالية فيما يرتبط بقيم الأصول المسعرة بها مقارنة مع التكلفة التاريخية، و من ثم تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة و القيمة السوقية و التي كثيرا ما تلاحظ عند استعمال التكلفة التاريخية في قياس الأصول و التزامات المؤسسة؛
 - تساعد القيمة العادلة في الكشف عن إمكانية تعثر المؤسسة وبالتالي إبراز مخاطر الإفلاس الممكن أن يعرض لها نتيجة ضخامة التزاماتها المالية التي تسجل بقيمتها العادلة المعبر عن حقيقتها، ومن ثم تساعد الأطراف ذوي الصلة وخاصة المستثمرين من اتخاذ القرار المناسب وحساب الخطر الخاص بالمؤسسة

¹ محمد حسن بن مالك، محمد بشير الغوالي، "أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي-دراسة تطبيقية"، مجلة الباحث، مجلد 15، العدد 15، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص 174.

حسابا دقيقا يعكس حجم معدل المردودية المطالب به نظير الاستثمار فيها، في حالة ما إذا قرر المستثمر شراء أسهمها؛

- تقدم القيمة العادلة معلومات هامة للأطراف ذوي الصلة عن أصول وخصوم (التزامات) المؤسسة بالمقارنة مع التكلفة التاريخية، حيث أنها تعكس الوضع الحالي للسوق، أو أنها الأقرب لتمثيله.

ثانيا: سلبيات وعيوب القيمة العادلة

رغم الايجابيات المتعددة لأسلوب القيمة العادلة والتي جعلته يحظى بالقبول كأساس للقياس المحاسبي، إلا أنه لا يخلو من العيوب والسلبيات، وقد عرف مجموعة من الانتقادات لعدم تلبية متطلبات الاعتماد عليه في العديد من الدول ومن هذه العيوب والسلبيات نذكر ما يلي :

- القيام بالمهام المطلوبة وفق القيمة العادلة التي تتطلب فترة زمنية أطول لجمع البيانات وإعداد القوائم المالية مما يؤدي إلى تأخير إعداد هذه القوائم وما يترتب عن ذلك من عدم استيفاء لبعض متطلبات الإفصاح، أو الاشتراطات المطلوبة من الجهات الرسمية و القانونية، وتأخير وصول المعلومة إلى مستخدمي البيانات المالية¹.

ومن أهم السلبيات نذكر أيضا:²

- يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار السائدة، وفي حالة وجود تذبذب كبير في المستوى العام للأسعار فإن القوائم المالية قد تتغير بشكل كبير وهذا ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات على معلومات غير ملائمة، كما يؤثر على قابلية المقارنة للقوائم المالية وتصبح عملية التحليل المالي صعبة وفي بعض الأحيان غير ممكنة؛

- من أهم الأمور السلبية في تطبيق منهج القيمة العادلة أن تصنيف الأدوات المالية ضمن المجموعات الثلاث التي ينص عليها المعيار وهو تصنيف لا تحكمه قيود محددة سوى توجهات الإدارة نفسها فيما يتعلق بالغاية التي تستخدم تلك الأدوات لأجلها، وبالتالي فإن ذلك يعطي الإدارة مجالا جيدا للتلاعب والتظليل إن أرادت ذلك، كأن تصف بعض الأدوات المالية ضمن الأدوات المحتفظ بها على حين الاستحقاق وذلك لإظهارها بقيمة التكلفة، علما بأن نية الإدارة هي الاحتفاظ بها لغايات المتاجرة، وبالتالي تستطيع إبعادها عن القيمة العادلة واستخدامها لغايات التحوط ضد مخاطر مستقبلية.

- عدم وجود طريقة مثالية للوصول للقيمة العادلة، فعادة تعكس التداولات على سعر معين في السوق المالي النشط (التنافسي) مستوى توافق التقديرات بين البائعين والمشتريين للسهم حول

¹ عبد السلام بلالي، "أثر تطبيق القيمة العادلة على تقييم الأصول المالية"، مرجع سابق، ص 17.

² عبد الخالق اودينة، "أثر الإفصاح عن الشبكات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية"، مرجع سابق، ص 85-86.

مقدار التدفقات النقدية المستقبلية له، والتي تعتبر أحد الطرق لقياس القيمة العادلة، وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة متوافقة مع القيمة السوقية، ولكن في حالة الأسواق المالية غير النشطة فلا بد من إدخال النماذج الرياضية لحساب القيمة العادلة والتي تخضع لطريقة تصميماً وإلى الحكم الشخصي والسلطة التقديرية لمعديها، مما يحد من قدرة النموذج على القياس الدقيق للقيمة العادلة¹.

ومن أهم الانتقادات التي عرفتھا القيمة العادلة هي:²

- إن تحقيق القيمة العادلة والاعتراف بها ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة؛
- هناك الكثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية ويعتمد على قياسها التكلفة التاريخية؛
- إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة فيما يتعلق بالاستثمارات، تعد معقدة وذات طرق قياس مختلفة، منها ما يتعلق برغبة المنشأة في الاحتفاظ بالاستثمارات، ومنها ما يتعلق بموضوع القيمة العادلة؛
- قد تختلف التقديرات من قبل المقدرين مما يفقد القيمة المقدرة الثقة والدقة المطلوبة؛
- قد تزيد تكاليف التقدير عن المنافع المرجوة منها.

المطلب الرابع: أثر تطبيق القيمة العادلة

يتناول هذا المطلب الآثار الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة، وباعتبار أن الطريقة المستخدمة في قياس القيمة العادلة تختلف باختلاف العوامل المؤثرة مثل معدل التضخم، فإن لهذه العوامل مخاطر تؤثر تأثيراً مباشراً على دقة قياس القيمة العادلة.

أولاً: آثار تطبيق القيمة العادلة

تتمثل هذه الآثار في دقة الأرقام الحسابية، ملائمة المعلومات للقرارات، المعلومات الداخلية وقرارات الإدارة كما يلي:³

1. دقة الأرقام الحسابية:

¹ محمد حسن بن مالك، محمد بشير الغوالي، "أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشئة في الجنوب الشرقي - دراسة تطبيقية"، مرجع سابق، ص 175.

² جميل حسن النجار، "أثر محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الفلسطينية"، مرجع سابق، ص 469.

³ كمال احمد يوسف، كفاح صلاح إبراهيم، "أثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات العليا، المجلد 05، العدد 20، جامعة النيلين، السودان، 2016، ص 33-34.

إن المستوى الأول لمدخلات القياس عبارة عن مدخلات مباشرة يمكن مشاهدتها في سوق نشطة، وبالتالي ينتج عنها درجة أعلى من دقة القياس لأن كل من المحاسب ومستخدم المعلومات المحاسبية يشاهد الأسعار السوقية للأصل أو للالتزام في تاريخ القياس، أما دقة المستوى الثاني من القياس فإنها تتوقف على دقة النموذج المستخدم في تحويل مدخلات قابلة للمشاهدة إلى قيمة عادلة (مثل أسعار الفائدة)، وأخيراً فإن القيمة العادلة المحسوبة على أساس المستوى الثالث سوف تكون أقل دقة من المستوى الأول والمستوى الثاني لأن القيمة العادلة قابلة للمشاهدة وإن مدخلات نموذج القيمة العادلة قابلة للمشاهدة، وإنما تعتمد القيمة في المستوى الثالث على افتراضات معينة تعدها الإدارة، وبالتالي سوف تكون أكثر حساسية للتغير في هذه الافتراضات؛

2. ملاءمة معلومات القيمة العادلة:

إن ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات هي المبرر الأساسي الذي يتمسك به مؤيدو القيمة العادلة كأساس لإعداد القوائم المالية، ويقصد بالملاءمة هنا أن يكون للمعلومات المحاسبية تأثيراً على قرارات المستخدمين بحيث يغير المستخدمون قراراتهم أو يعدلونها عند استلامهم هذه المعلومات والمتطلب الأساسي لتحقيق الملاءمة هي أن يقيس المحاسب الخصائص المطلوبة في الأصل أو الالتزام (الأسعار الجارية لها) شرط أن ينطوي هذا القياس على أقل درجة ممكنة من الأخطاء؛

ولكن الأسعار السوقية للأصول المالية قد تفقد ملاءمتها لسببين:

- تقلب الأسعار السوقية من فترة لأخرى؛
- أن الأسعار السوقية في أوقات الالتزامات ترتبط أكثر بدرجة سيولة السوق أكثر من ارتباطها بالخدمات المستقبلية للأصل؛

3. القيمة العادلة والمعلومات الداخلية:

أن المستوى الثالث من مستويات تحديد القيمة العادلة يعتمد على توقعات وافتراضات الإدارة وبالتالي فإن هذا المستوى هو الذي يقدم معلومات داخلية مهمة لمستخدمي القوائم المالية، أما المستوى الأول من مستويات تحديد القيمة العادلة، الذي يعتمد على الأسواق النشطة وعلى أسعار البيع القابلة للمشاهدة فإن القيمة العادلة لا تنقل معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية لأنها معلومة بالفعل للمستخدمين من خلال السوق النشط؛

4. القيمة العادلة واختيارات الإدارة:

تلعب اختيارات الإدارة في المستوى الثالث من مستويات القياس دوراً مهماً في تحديد القيمة العادلة، الأمر الذي سوف يسمح للإدارة بالتلاعب في الأرقام المحاسبية عن طريق الافتراضات التي بنت عليها تقديرات

القيمة العادلة، أما في المستوى الثاني للقياس فإن الإدارة يمكنها أن تتحكم في توقيت إعادة القياس حيث سمحت المعايير بإعادة التقييم كل ثلاث أو خمس سنوات للأصول التي تتغير قيمتها العادلة تغيرا هاما.

ثانيا: معوقات ومشاكل تطبيق القيمة العادلة

رغم الضرورة الملحة لتطبيق المعايير التي تتعامل بالقيمة العادلة إلا أن تطبيقها و خصوصا في شركات دول العالم الثالث يواجه عقبات من أهمها:¹

- حداثة الموضوع وعدم إلمام الدول المتقدمة به بشكل كامل وعدم ظهور نتائج فعلية تدل على كفاءة تطبيقها، حيث أنها موجودة ومطبقة بالسوق المتقدم منذ فترة ليست بالكافية؛
- عدم توفر أسواق جاهزة لكثير من الأصول والأمور التي تقوم بمعالجتها معايير القيمة العادلة، وبالتالي لجوء إدارات الشركات إلى التقييم الذاتي والذي سيساهم في تخوف المستثمرين من القوائم المالية المعدة وفقا لتلك المعايير، انطلاقا من أن إدارات الشركات تستطيع استخدامها في التلاعب المتعمد؛
- عدم جدوى تطبيق المعايير الدولية في دول العالم الثالث لعدة أسباب أهمها عدم قدرة المؤسسات على تحمل تكاليف تطبيقها، و خصوصا أن أكثر المؤسسات تعد من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وبالتالي فتحملها تكاليف إضافية قد يؤدي إلى إخراجها من المنافسة في الأسواق الداخلية والخارجية، كما أن أغلب المعايير الموضوعية تناسب ظروف وبيئة ومصالح الدول المتقدمة التي تختلف تماما عن ظروف دول العالم الثالث.²

¹ هواري معراج، حديدي آدم، " دور القياس والإفصاح بالقيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية للجزائر-الإشارة إلى بنوك التجارة الجزائرية"، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، مجلد 18، العدد 01، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2014، ص 259.

² عبد الخالق اودينة، "أثر الإفصاح عن الشبكات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية"، مرجع سابق، ص 86.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل قد تمت دراسة الأهمية البالغة في وضع معايير تضبط الممارسة المحاسبية، بما يتماشى مع المتطلبات البيئية للبلاد، ما أسفر عن تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية، والتي حل محلها فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي يعد في الوقت الحالي الفاعل الرئيسي في وضع معايير المحاسبة ليتم تطبيقها في مختلف بلدان العالم، وقد عملت المعايير المحاسبية على معالجة القياس الذي يعتبر أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة، حيث انتهجت مفهوم القيمة العادلة، فقد كان لإصدار معيار الإبلاغ المالي رقم 13 " قياس القيمة العادلة " دورا كبيرا في إزالة الغموض على اعتماد القيمة العادلة كأحد بدائل القياس المحاسبي، بحيث قد أصبح العديد من الباحثين ينادون بضرورة الاعتماد عليه، نظرا لمساهمته في تحديد القيمة الحقيقية للمؤسسة وتحقيق الجودة اللازمة للقوائم المالية وهذا ما سنحاول التطرق إليه في الفصل الثاني في الإطار التطبيقي بالمؤسسة الجزائرية للسباكة.

الفصل الثاني:

مساهمة القيمة العادلة في عمليتي القياس

والإفصاح المحاسبي بالمؤسسة الجزائرية للسباكة

تمهيد:

يعتبر القياس المحاسبي وكذا الإفصاح المحاسبي عنصرين هامين من عناصر البحث العلمي، فالقياس المحاسبي ركيزة أساسية من ركائز المحاسبة المالية، نظرا لإبرازه العلاقة بين مختلف البنود والمعلومات المراد قياسها وذلك باستخدام وحدة قياس مناسبة، وما يضمن الحصول على هذه المعلومات هو الإفصاح المحاسبي الذي يهدف إلى عرض وتقديم البيانات بشكل كامل وملائم وفي الوقت المناسب.

وفي هذا الشأن سنتطرق في هذا الفصل إلى استخدام القيمة العادلة كأساس القياس والإفصاح في القوائم المالية.

وعلى هذا قمنا بدراسة ميدانية في المؤسسة الجزائرية للسباكة ALFET وذلك لأجل تدعيم الجانب النظري لأجل التوصل إلى أهمية القيمة العادلة في القياس المحاسبي و دورها في الإفصاح المحاسبي.

و من اجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استمارة استبيان تحتوي على أسئلة حول مدى أهمية تبني القيمة العادلة في القياس والإفصاح وكذا صعوبات تطبيقها وبهذا تم توزيع استمارات الاستبيان على مجموعة من الأكاديميين والمهنيين المتمثلين في خبراء ومحاسبين مهنيين وموظفين لدى هذه المؤسسة وذلك لأخذ آرائهم حول موضوع البحث، وبعد جمع المعلومات تم تفرغ النتائج في برنامج SPSS، وذلك لمساعدتنا على تحليلها.

المبحث الأول: منهج القيمة العادلة في القياس والإفصاح

شهدت مهنة المحاسبة في العالم عدة تحديات وضغوطات كبيرة متعلقة بعملية القياس والإفصاح التي أثرت على المبادئ الأساسية التي تقوم عليها مهنة المحاسبة، خاصة عند اختيار الأساس المناسب للقياس والإفصاح المحاسبي الأكثر ملاءمة لتوفير المصداقية للمعلومات المحاسبية المعبر عنها بغرض تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وبعد التحول إلى مفهوم القيمة العادلة، أصبح من الضروري استخدامها كأساس مناسب للقياس المحاسبي والإفصاح عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية.

المطلب الأول: مدخل حول القياس المحاسبي

تعتبر وظيفة القياس ووظيفة أساسية في ميدان المحاسبة، حيث تسمح بإنتاج معلومات عن أداء المؤسسة ومركزها المالي، والتغيرات التي تحدث فيها.

أولاً: مفهوم القياس المحاسبي

يمكن التعبير عن تطور مفهوم عملية القياس المحاسبي من الناحية العلمية من خلال التعريفات التالية: كما ورد في النص الصادر عن تقرير جمعية المحاسبين الأمريكية AAA "يتمثل القياس المحاسبي بقرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناء على ملاحظات ماضية أو جارية. بموجب قواعد محددة"¹. ويعتبر هذا التعريف أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي. كما عرفته لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بأنه: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس"². وقد عرف القياس حسب مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB أنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار"³.

من خلال هذه التعريفات يمكن القول بأن القياس هو ذلك القياس الذي يهتم بتعيين القيم النقدية للأحداث المالية والاقتصادية الخاصة بنشاط مشروع معين خلال فترة زمنية معينة.

¹ لبيبي بن زاف، "مرجع سابق، ص 296.

² كمال سالم فضل، "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية"، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 93.

³ عز الدين محمد نجيب، يوسف عاشور، "تأثير الإفصاح والقياس المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية"، مجلة دراسات وأبحاث، المجلد 12، العدد 04، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2020، ص 427.

2. أساليب القياس المحاسبي:

تختلف أساليب القياس المحاسبي عند تنفيذ عملية القياس المحاسبي، وتتمثل هذه الأساليب في ما يلي:¹

1-2 أساليب قياس أساسية أو مباشرة: باستخدام هذا الأسلوب تتحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية محل القياس بشكل مباشر، وذلك بدون الحاجة إلى ما يعرف بالاحتساب والمبنية أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس؛

2-2 أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة: يستخدم هذا الأسلوب في حالة ما إذا تعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، بهذا يتعين عليه قياسه بطريقة غير مباشرة، وتعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة مدخلات لأساليب القياس غير المباشرة، أي أن عملية القياس غير المباشرة لا بد وأن تكون مسبقة بعملية قياس مباشرة، وهي عبارة عن عملية احتساب تضم فيها أثمان الأجزاء معا بعد تحديد قيمة كل منها على إنفراد باستخدام أسلوب قياس مباشر، ومن ثم يتم تحديد القيمة الإجمالية بأسلوب غير مباشر؛

2-3 أساليب القياس التحكيمية: هذا الأسلوب يشبه في إجراءاته أسلوب القياس المشتق، ويطلق عليه البعض مصطلح قياسات مجازية، إلا أن القياس التحكيمي يفتقر إلى قواعد موضوعية، هذا ما يجعلها أكثر عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين على عملية القياس.

ثانيا: إجراءات عملية القياس:

يختلف إطار عملية القياس المحاسبي ونتائجها تبعا لاختلاف أغراض القياس والقياس محل القياس، ثم تبعا لتغير القواعد المستخدمة في عملية القياس، والشخص القائم بعملية القياس، وبوجه عام تقوم عملية القياس على أربعة أركان رئيسية وهي:²

1-1 الخاصية محل القياس: إذا ما اعتبرنا أن المؤسسة هي مجال القياس، فإن الخاصية التي ينصب عليها القياس هي التعدد النقدي لشيء معين، هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة كمبيعاتها على سبيل المثال، كما قد تنصب على خاصية غير خاصة التعدد النقدي، كأن يكون محل القياس هو الطاقة الإنتاجية للمؤسسة؛

¹ خالد بعاشي، "القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"، مذكرة ماستر تخصص محاسبة، جامعة ابن خلدون، تيارت، الجزائر، 2016، ص 41-42.

² عبد المجيد موزارين، مدد لامين بربري، "القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي"، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، المجلد 10، العدد 01، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، الجزائر، 2018، ص 58-59.

2-1 مقياس مناسب للخاصية محل القياس: يتوقف نوع القياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فبالنسبة للمؤسسة الاقتصادية إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)؛

3-1 وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: عندما يكون الهدف من القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع وحدة القياس، فمثلا لو كانت قيمة الربح محلا للقياس، فبالإضافة إلى تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد) لا بد أيضا من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، هل هي دينار أم أورو كمثال؛

4-1 الشخص القائم بعملية القياس: يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس، لأن نتائج هذه العملية تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية.

2. خطوات القياس المحاسبي:

بعد اتخاذ الإجراءات اللازمة، يمكن حصر خطوات القياس المحاسبي في ثلاث خطوات أساسية كما يلي:¹

1-2 تحليل الأحداث المالية: يجري القياس لحظة حدوث الواقعة لتحديد قيمة الواقعة اقتصاديا، ومن ثم يتم تسجيل الواقعة في مستند أول، ففي هذه المرحلة يتم القياس لكل حدث اقتصادي على حدى، مثل بيع آلة يتم تسجيل العملية في الفاتورة؛

2-2 تبويب أطراف العملية لإثباتها في الدفاتر: 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، مثل عملية البيع التي سجلت سابقا في الفاتورة يتم جمعها مع فواتير المبيعات، ويسجلوا جميعا في حساب المبيعات ومن ثم يستخرج رصيد حساب المبيعات؛

3-2 عملية تشغيل البيانات المحاسبية: حيث يجري القياس في مرحلة التشغيل (إعداد المعلومات)، في هذه المرحلة يتم قياس نتائج الأحداث الاقتصادية وليس الأحداث بحد ذاتها، هذه النتائج تعكس من خلال القوائم المالية، كقائمة الدخل التي تستخدم لتقديم المعلومات عن نتائج الأحداث الاقتصادية على أعمال المشروع، وكذا قائمة المركز المالي التي تعكس المركز المالي للمشروع وتأثير نتائج الأحداث الاقتصادية عليه.

¹ إبراهيم خليل حيدر السعيد، "مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، لا يوجد مجلد، العدد 21، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص 9-10.

ثالثاً: معايير القياس المحاسبي:

من أجل قياس المعلومات المحاسبية بمصدقية وجودة عالية لا بد من توفر بعض المعايير الأساسية التي تسهل عملية اتخاذ القرارات المستقبلية، وتمثل هذه المعايير في ما يلي:¹

1. **معيار الموضوعية:** الموضوعية في القياس تعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية بحتة، أي التعبير عن الحقائق دون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، وبالتالي فالقياس الموضوعي قياس غير شخصي، وذلك لإقناع مستخدمي القوائم المالية أنها خالية من أي تعبير شخصي أو تحيز؛

2. **القابلية للتحقيق:** يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية، إسناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه، ويتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومن مطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من الخصائص، التي تجعل أساسا سليما لاتخاذ القرارات، بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات؛

3. **القابلية للقياس الكمي:** جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار للقياس الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المالية، وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية استخدام مقاييس كمية أخرى، لقياس التغيرات المحاسبية وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها، والمعلومات الناتجة عنها، وذلك بسبب اختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها، وكما كان الالتزام بالقياس النقدي يؤدي في كثير من الأحيان إلى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى، وتكون في العادة بيانات ومعلومات لازمة لإيضاح وعلاج التشوهات الناتجة على الاعتماد على المقياس النقدي دون غيره فإن هذا المعيار قد امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية التي يمكن قياسها كميًا، بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقديًا، ورغم ذلك لزال المحاسبة تعتمد بصفة مطلقة على القياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية؛

4. **معيار الفائدة:** ليست المحاسبة هدفا في حد ذاتها بل هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات لذلك لا بد أن تتصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها سواء داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية، وذلك في شتى مجالات اتخاذ القرارات أو تحديد أهداف أو توجيه الموارد للوصول إلى الأهداف المرجوة.

¹ خالد بعاشي، "القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"، مرجع سابق، ص 46-47.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح أحد أهم الركائز الأساسية في المحاسبة، و التي يتم بموجبها توفير المعلومات المهمة و الضرورية التي يحتاجها مختلف مستخدمي القوائم المالية.

أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي:

تطرق الكثير من الباحثين و المهنيين لموضوع الإفصاح المحاسبي، بحيث تم تقديم العديد من المفاهيم و التعريفات المختلفة، نذكر منها ما يلي:

عرف الإفصاح بشكل عام أنه "عملية إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة الاقتصادية، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تظليل"¹

كما يعرف بأنه "تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك هو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد، فهو يجسد عملية نقل وإيصال المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها والوقت الذي يتم الإفصاح فيه وبأي وسيلة"² من التعريفات السابقة نستنتج أن عملية الإفصاح المحاسبي هي عملية الإبلاغ عن المعلومات المحاسبية بكل بساطة وصدق وبشكل ملائم للأطراف ذات المصلحة.

2. أنواع الإفصاح المحاسبي:

قسم الإفصاح من حيث كمية المعلومات الملائمة والجوهرية والمفيدة، للمستخدمين وكذا من حيث المجالات، والتي يمكن إيجازها في ما يلي:³

1-2 الإفصاح الكامل (الشامل): يشير هذا النوع إلى مدى شمولية التقارير، وأهمية تغطيتها لأي

معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ولا يقتصر هذا النوع من الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ عرض القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدميها؛

¹ أمل أولاد قادة، " الإفصاح المحاسبي ودوره في تعزيز شفافية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 26، العدد 01، جامعة زيان عاشور الحلفة، الجزائر، 2016، ص12.

² سكينه رحمة، ميلود تومي، " دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة الاقتصاديات المالية والبنكية وإدارة الأعمال، المجلد 05، العدد02، جامعة بسكرة، الجزائر، 2019، ص 108.

³ خالد بعاشي، إهام عطاوي، " مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS1"، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 02، العدد 02، جامعة جيلالي ليايس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2021، ص 58.

2-2 الإفصاح العادل: يهتم هذا النوع من الإفصاح بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف ذات العلاقة؛

2-3 الإفصاح الكافي: تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويختلف الحد الأدنى حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار؛

2-4 الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ المهم ليس الإفصاح عن المعلومة المالية، بل أن تكون هذه المعلومة ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لمتخذي القرار؛

2-5 الإفصاح الشفاف (الإعلامي): أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، وهذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية، للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية؛

2-6 الإفصاح الوقائي (التقليدي): يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن القوائم المالية، بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن.

3. تبويب الإفصاح المحاسبي:

ينقسم الإفصاح المحاسبي حسب التشريعات إلى نوعين:¹

3-1 إفصاح اختياري: ويتم وفقاً لسلوك الإدارة التي ترى ضرورة حجب بعض المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة بما يكفل حمايتها في المستقبل، إلا أن ذلك الأمر يشوبه بعضاً من الشكوك حول رغبة المالكين باستغلال هذا الأمر لتحقيق مصالح ذاتية؛

3-2 إفصاح إجباري: وهذا لعدم وجود اتفاق حول مدى الإفصاح الذي يلي رغبات المستفيدين من المعلومات المنشورة في التقارير المالية وغيرها، ولتضارب المصالح بين مختلف الأطراف، هذا الأمر الذي دفع الجهات المعنية بالإفصاح في التقارير إلى التدخل في زيادة محتوى المعلومات المنشورة في القوائم المالية، وعليه فإن هذا الإفصاح قائم على التشريعات والتعليمات التي تجبر المنشأة على الإفصاح عن المعلومات التي تحاول الإدارة حجبها.

ثانياً: مقومات الإفصاح المحاسبي:

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على ثلاث مقومات نذكرها كما يلي:¹

¹ سكيبة رحمة ، ميلود تومي، "دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مرجع سابق، ص 111-112.

1. تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية: إن عملية تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية من شأنه معرفة أو تحديد الخواص التي يجب توفرها في تلك المعلومة من حيث الشكل والمضمون، نظرا لوجود مستويات مختلفة في التفسير ولهذا كان من الواجب أعداد المعلومات بحيث تلي احتياجات مختلف المستخدمين عن طريق إعداد تقرير واحد وفق نماذج متعددة من الاحتياجات أو إصدار تقرير مالي واحد متعدد الأغراض؛

2. تحديد الغرض من استخدام المعلومة المحاسبية: إن هذه العملية من شأنها تحقيق خاصية الملاءمة، بحيث يستفيد المستخدم من المعلومة وتكسبه قدرة على التنبؤ وتساعد بعضهم في اتخاذ القرارات؛

3. تحديد طبيعة المعلومة الواجب الإفصاح عنها: في هذه العملية يصب التركيز على نوعية معلومات المفصوح عنها بدلا من التركيز على الجانب الكمي، حيث يتم الإفصاح حاليا بواسطة القوائم المالية التقليدية والتي تتمثل في قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي، إضافة إلى معلومات أساسية أخرى ترفق في الملاحظات.

كما يتم الاعتماد على مقوم آخر و هو عامل الزمن أو التوقيت الزمني للإفصاح عن البيانات المالية و المعلومات، حيث أن توفر المعلومات في الوقت المناسب يكون ذو منفعة كبيرة للمستخدم منها و تأخرها يكون بخلاف ذلك.

ثالثا: أهداف الإفصاح المحاسبي:

- ترجع الأهمية البالغة للإفصاح في القوائم المالية لتحقيق مجموعة من الأهداف، والمتمثلة في ما يلي:²
- عرض القوائم المالية للمستثمرين بصورة خالية من التشويش والتضليل؛
 - سرد كل المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة بشكل يفيد مستخدميها؛
 - توفير معلومات لمساعدة المستثمرين لتقييم المخاطر المحتملة؛
 - تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي المعلومات المالية بإجراء مقارنة بين السنوات؛
 - تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية والحالية؛
 - مساعدة المستثمرين في تقييم العائد على استثماراتهم.

¹ جلال عبدلي، و آخرون، "الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية"، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 02، جامعة الوادي، الجزائر، 2021، ص 154.

² نور الدين أحمد فايد، لبنى بن زاف، " دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية للقوائم المالية"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 11، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2018، ص 130.

المطلب الثالث: القيمة العادلة في عملية القياس

يمكن القول أن الفكر المحاسبي قد انقسم إلى مؤيد و معارض لاستخدام محاسبة القيمة العادلة في القياس المحاسبي عن الأصول والالتزامات، وذلك بسبب الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواجب توفرها في القوائم المالية، حيث ظهرت رغم ذلك العديد من الآراء التي تطالب بالاعتماد على محاسبة القيمة العادلة لما لها من مزايا ناتجة عن استخدامها في القياس المحاسبي.

أولاً: أهمية القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي:

- رغم أن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13 حديث النشأة إلا أنه يحظى بأهمية بالغة، نظراً للأثر الكبير والمتوقع الذي أحدثته القيمة العادلة على القوائم المالية كونها أحد مداخل القياس المحاسبي. وقد حقق التوجه لمحاسبة القيمة العادلة تحسناً في جودة المعلومات المالية لأهميته في ما يلي:¹
- تجعل المعلومات المالية أكثر دقة وملاءمة وموثوقية، مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية؛
 - تحد من التلاعب في الأصول المالية ذات المبالغ المرتفعة التي تعد مكاسب حقيقية، كما تفصح عن الأصول المالية ذات المبالغ المنخفضة لتجنب خسائر محققة؛
 - تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الأداء المالي، خاصة فيما يتعلق بالتوقيت ودرجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية؛
 - تعزز خاصية القابلية للمقارنة من خلال تقييم عناصر متماثلة وفقاً لطرق التقييم المتماثلة؛
 - توفر معلومات حول المنافع المتوقعة من الأصول أو الأعباء الناتجة عن الالتزامات في ظل الظروف الاقتصادية السائدة؛
 - يتطلب استناد التقارير المالية إلى الأسعار السوقية الحالية.
- من خلال ما سبق يمكن القول بأن القيمة العادلة تعتبر أسلوب ذو فعالية في عكس الواقع الاقتصادي بشكل أفضل، كما أن استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي ينتج عنه دقة الأرقام المحاسبية إذا كان يستند هذا القياس إلى الأسعار المعلنة في سوق نشط مما يحقق مصداقية أكثر للمعلومات المحاسبية، وبالتالي الوصول إلى نتائج أكثر دقة واتخاذ قرارات صحيحة.

ثانياً: شروط استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي:

يتطلب استخدام القيمة العادلة مجموعة من الشروط المتمثلة في ما يلي:¹

¹ أحمد أمين بو حرض، محمد عمر محي الدين، " أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية "، المجلة الجزائرية للاقتصاد التسيري، المجلد 15، العدد 01، جامعة وهران 2 محمد بن احمد، الجزائر، 2021، ص 12-13.

- يتطلب قياس القيمة العادلة توفر سوق نشط لتمكين الشركات من القيام بتحديد لها بدقة كافية لتحقيق موثوقية القياس المحاسبي؛
- يتطلب قياس القيمة العادلة أن يتمتع المشاركون في السوق بالاستقلالية عن بعضهم البعض، وأن يمتلكوا قدرات فهم معقولة متعلقة بالأصل أو الالتزام وكذا يتطلب وجود الرغبة والقدرة على إبرام معاملة الأصل أو الالتزام، أي امتلاك الحافز دون الإكراه أو الاضطرار للقيام بذلك؛
- أن يتم في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق، فالمعاملات القسرية أو الإجبارية تحت أي ظرف لا تعبر عن القيمة العادلة؛
- عدم تحيز الإدارة عند لجوئها لتقديم القيمة العادلة في ظل عدم وجود سوق نشط للأصول أو الالتزامات، فالمطلوب هنا هو اختيار البديل المناسب عند قياس القيمة العادلة دون التحيز لتحقيق مصالحها؛
- أن قابلية التحقق هي الدليل على موضوعية القياس المحاسبي وخلوه من التحيز الشخصي، حيث أن القياس القابل للتحقق هو قياس موضوعي وفي حالة القيمة العادلة يتحقق ذلك في وجود سوق نشط، أين يتم الاعتماد على القيمة السوقية لتحقيق القيمة العادلة.
- و يتطلب قياس القيمة العادلة أن تقوم المؤسسة بتحديد ما يلي:²
 - تحديد الأصل أو الالتزام المعني الذي هو موضوع القياس؛
 - بالنسبة للأصول غير المالية فإن افتراض التقييم يجب أن يكون ملائماً لعملية القياس؛
 - استخدام السوق الذي ستم فيه المعاملة ذات الصلة؛
 - استخدام أسلوب قياس مناسب لقياس القيمة العادلة، بالنظر في مدى توفر البيانات الملائمة، وأن تكون المدخلات المستخدمة تراعي ما يستخدمه المتعاملون في السوق في تسعير الأصل والالتزامات.

ثالثاً: قياس القيمة العادلة كما جاء في المعيار الدولي IFRS 13:

تنقسم قياسات القيمة العادلة في معيار الإبلاغ المالي الثالث عشر إلى نوعين:³

¹ صبرينة بن عروج، "التوجه نحو القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة و مدى تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019-2020، ص 167-168.

² علاء بو قفة و مسعود صديقي، "التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في الجزائر في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة"، مرجع سابق، ص 28.

³ محمد نواف حمدان عابد، "قياس مدى التزام المصارف التجارية الفلسطينية بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 قياسات القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح"، المؤتمر العلمي الدولي المحكم الأول منظمات الأعمال التحديات الفرص والتطلعات، جامعة البلقاء التطبيقية، عمان، الأردن، 2015، ص 19-20.

1. قياس القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي: تتمثل القيمة في هذه الحالة سواء لأصل أو الالتزام بالسعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع الأصل أو السعر الذي سيتم دفعه لنقل الالتزام، وعند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي تعادل سعر المعاملة، يتعين على الوحدة الاقتصادية أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل الخاصة بالمعاملة وبالأصل أو الالتزام؛

2. قياس القيمة العادلة بعد الاعتراف الأولي (القياس اللاحق): في هذه الحالة يتعين على الوحدة الاقتصادية عند قياس القيمة العادلة لأصل أو التزام أن تتم بمعاملة منظمة بين المشاركين في السوق لبيع الأصل أو فصل الالتزام في تاريخ القياس وفقا لظروف السوق الحالية، وفي حالة بيع الأصل ونقل الالتزام يفترض السوق الأصلي لهذا الأصل أو الالتزام، وفي حالة غياب السوق الأصلي يتم الاعتماد على السوق الأكثر ربحا للأصل أو الالتزام.

المطلب الرابع: القيمة العادلة في الإفصاح المحاسبي

يعد التوجه نحو محاسبة القيمة العادلة واستخدامها كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة، ونظرا لأهمية القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة كونه يعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة فقد اهتمت المعايير المحاسبية بتحديد متطلبات الإفصاح عن عناصر القوائم المالية المقيمة بالقيمة العادلة لتدعيم جودة المعلومات المحاسبية.

أولا: متطلبات الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة:

نص معيار الإبلاغ المالي IFRS 13 أنه يجب على المؤسسة أن تقوم بالإفصاح عن المعلومات للأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة، من بين الإفصاحات المتعلقة بمستويات القياس المحاسبي ما يلي:¹

- الإفصاح عن أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة لصياغة قياسات القيمة العادلة بالنسبة للأصول والالتزامات المقاسة بالقيمة العادلة؛

- مستوى تسلسل القيمة العادلة الذي يتم تصنيف القيمة العادلة ضمن المستويات الثلاث؛

- وصف لأساليب التقييم والمدخلات المستخدمة في قياس القيمة العادلة بالنسبة للقياسات المصنفة على

مستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، وفي حالة وجود تغيرات في أساليب التقييم من أسلوب إلى

آخر

(أسلوب السوق، الدخل..) فيجب على المؤسسة القيام بالإفصاح عن ذلك التغيير وعن أسبابه أيضا.

¹ صبرينة بن عروج، "التوجه الحديث نحو القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة ومدى تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية"، مرجع سابق، ص 91.

- الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة المتكررة باستخدام المدخلات غير الملحوظة الهامة، والتي يكون فيها نشاط السوق ضئيلاً، والإفصاح عن أثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل للفترة¹

ومن بين الإفصاحات المتعلقة بتبني القيمة العادلة مايلي:²

- الإفصاح عن تبني منهج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لأول مرة؛
- الإفصاح عن إجراءات القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في نهاية كل دورة مالية، وأسباب تغييره إن حدث ذلك؛
- ضرورة الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لكل مجموعة من الأصول والالتزامات بشكل واضح يسمح بمقارنتها الزمنية أو المكانية؛
- ضرورة الإفصاح عن الطرق والأساليب الأساسية المستخدمة لتحديد القيمة العادلة والافتراضات الجوهرية المستخدمة في هذه الطرق؛
- الإفصاح عن أثر إعادة التقييم باستخدام القيمة العادلة على الربح المحاسبي للفترة وعلى حقوق المساهمين؛
- الإفصاح عن استخدام الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المدرجة في سوق نشطة لتقدير القيمة العادلة، أو عن استخدام طرق التقييم المقبولة؛
- الإفصاح عما إذا كان تغيير أي افتراض مستخدم في التقييم لأي دليل سيؤدي إلى قيمة مختلفة بشكل كبير عن القيمة العادلة، الأمر الذي يؤثر على الأرباح والخسائر الخاصة بالفترة؛
- الموجودات والمطلوبات التي تمت في تاريخ الإقفال وتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر.

ثانياً: أهمية القيمة العادلة في عملية الإفصاح المحاسبي:

- تتجلى أهمية الإفصاح بالقيمة العادلة في نقطتين أساسيتين موضحتين كما يلي:³
- الإفصاح عن القيمة العادلة يعطي المستخدمين القدرة على فهم القوائم المالية الفهم الأفضل وذلك لإمكانية تقييم القيمة العادلة؛
- الإفصاح عن القيمة العادلة يساعد على قوة التفسير وتساعد أيضاً على إهمال المقاييس غير السليمة.

¹ محمد نواف حمدان عابد، "قياس مدى التزام المصارف التجارية الفلسطينية بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS13"، مرجع سابق، ص 21.

² إسماعيل سبي، "أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة-دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016، ص 167.

³ مسعود بوخالفي، "أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسة الجزائرية"، أطروحة ماجستير، تخصص محاسبة و مالية، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، الجزائر، 2013، ص 76.

المبحث الثاني: تقديم عام حول المؤسسة الجزائرية للسبائك تيارت ALFET

سنقوم في هذا المبحث بتقديم نظرة عامة ومفصلة حول المؤسسة الجزائرية للسبائك، حيث تعتبر مؤسسة السبائك تيارت من أهم المؤسسات الاقتصادية، التي تسعى إلى تقديم أفضل وأحسن الخدمات وذلك باعتمادها على استراتيجيات تمكنها من التحكم في سياسة التسيير من أجل تحقيق أهدافها.

المطلب الأول: لمحة حول مؤسسة السبائك تيارت ALFET

المؤسسة الجزائرية للسبائك بتيارت هي أحد فروع الجمع الصناعي فوندال، مرت بعدة مراحل وتسميات تقوم بمجموعة من النشاطات وفيما يلي تقديم عام لهذه المؤسسة

أولاً: نشأة مؤسسة السبائك ALFET

تأسست المؤسسة الاقتصادية العمومية (ENF) عام 1983 بموجب المرسوم التنفيذي 83-52 المؤرخ في 01 جانفي 1983 في إطار الوطني للتنمية، وبعد هيكلة العضوية للشركة الوطنية للحديد وشركة سوناكوم تحولت إلى مؤسسة ذات أسهم مستقلة يديرها مجلس إدارة وذلك في سبتمبر 1995، وطبقا لمسار إعادة الهيكلة الصناعية التي أقرته الشركة القابضة العمومية للميكانيك انتظمت المؤسسة في شكل مجموعة صناعية ابتداء من ديسمبر 1998 بعد عملية تفريغ مواقعها الثلاثة للإنتاج وهي موزعة كالتالي:

الجزائرية للسبائك بتيارت (ALFET) الجزائرية للسبائك بوهران (ALFON) والأخرى بالحراش (ALFET).

الجزائرية للسبائك بتيارت، شركة ذات أسهم رأسمالها 1.200.000.000 دج وهو فرع من فروع الجمع الصناعي فوندال، تقع في الجنوب الغربي الجزائري، تبعد عن الجزائر العاصمة بحوالي 340 كلم، و 10 كلم عن مطار عبد الحميد بوصوف بعين بوشقيف بتيارت، مقرها الرئيسي في المنطقة الصناعية زعرورة. وهي مكلفة بإنتاج وتنمية و تسويق منتجات السبائك الحديدية (القطع المقبولة الحديدية والفولاذية) وزن القطع المقبولة من 50 إلى 500 كلغ، وتقدم المؤسسة المنتجات والخدمات التي تحدد شروط تنفيذها بكيفية تعاقدية مع الزبائن.

ثانياً: المهام الرئيسية لمؤسسة السبائك (ALFET)

من أهم مهامها إنتاج وتسويق المواد الحديدية المقبولة والمصهورة أو الفولاذية إلى جانب بعض النشاطات الثانوية، وتتميز بتشكيلة منتوجات تتمثل في قطع كبيرة ومتوسطة الأصناف لفائدة مجموعة من القطاعات:

- صناعة الحديد و الصلب

- مواد البناء:

● المناجم

● المحاجر

- آلات الأشغال العمومية

- قطاع السكك الحديدية

- صناعة الخزف

- العتاد الفلاحي

- القطاع البحري

- الصناعة الميكانيكية

- قطاع الري

- تعيين الوسائل و أهم الطرق الكفيلة للوصول إلى أهداف البرنامج

- مراقبة العمليات من أجل الحصول على الكميات المطلوبة في الوقت المحدد

- تفعيل نشاط الوحدات بإجراء دورات أحسن لخدمات العميل

- تحقيق الأهداف الكمية و النوعية للمنتوجات

- تحديد البرامج الوظيفية و العملية لكل الهياكل

ثالثا: أهداف المؤسسة الجزائرية للسباكة تيارت ALFET

تتمثل أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة الجزائرية للسباكة إلى تحقيقها فيما يلي :

- السعي إلى تحقيق أكبر كمية من المنتوجات ذات نوعية و كمية جيدة موافقة للإنتاج العالمي .

- تحديد الإدارة النوعية التي تشمل على المقاييس الضرورية لضمان الاستمرار الدائم للمنتوج في السوق.

- تحديد الوسائل تساعد على تحسين النوعية و النتائج المحصل عليها.

- القيام بدراسات و تقديم الاقتراحات لتحسين النوعية و التكنولوجيا بهدف الحصول على الجودة و النوعية

لضمان مكانة وطنية و عالمية.

المطلب الثاني: هيكل و نظام المؤسسة

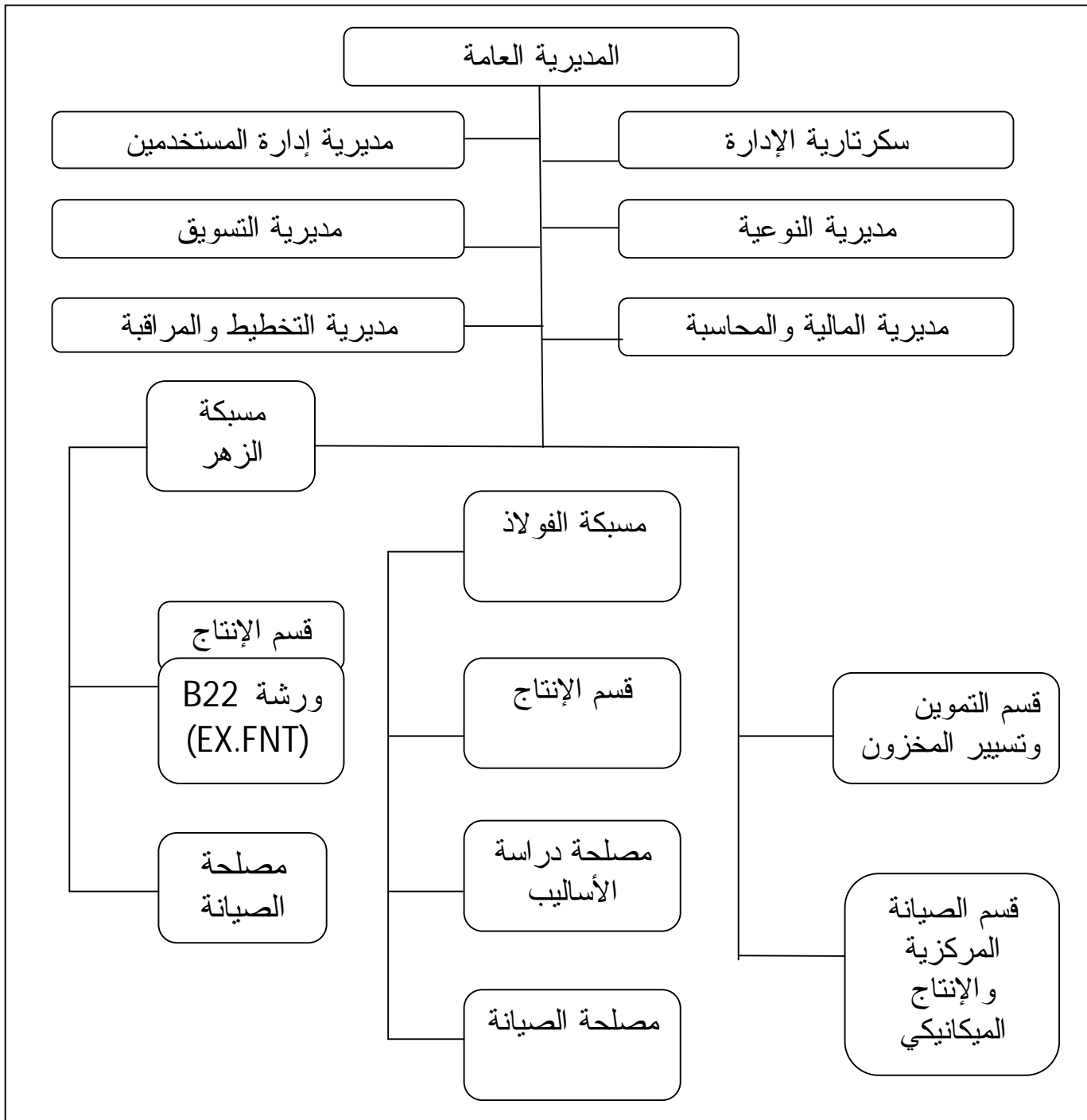
المؤسسة الجزائرية للسباكة تنقسم إلى عدة وحدات و مديريات تعمل هي الأخرى لتسيير نشاطات

الفرع التنموية و الإنتاجية و التسويقية و المالية و التسييرية.

أولاً: الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الجزائرية للسباكة (ALFET)

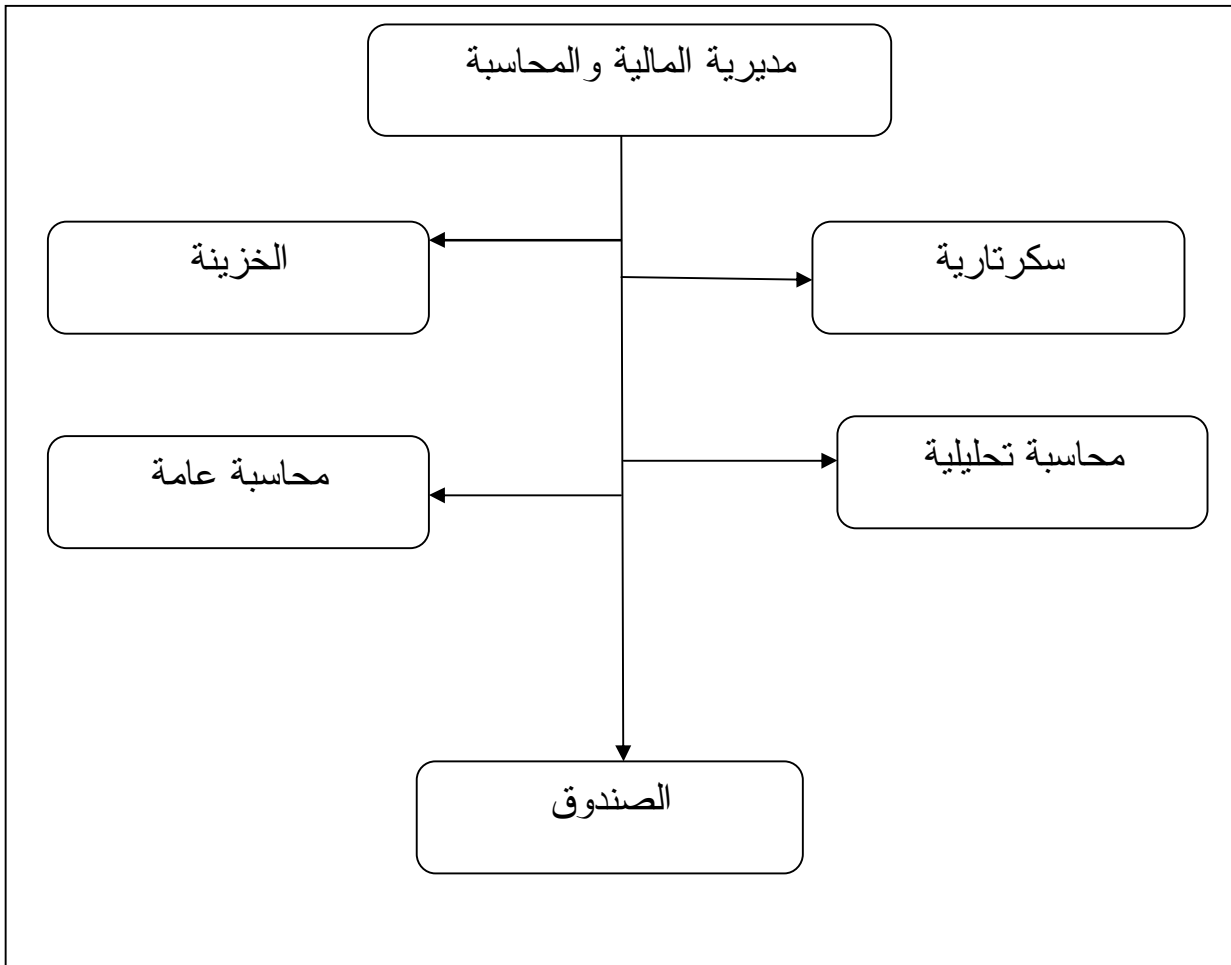
يتكون الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة الجزائرية للسباكة من خمس مديريات ومسبكتين، كلها موضوعة تحت مسؤولية المدير العام، والمتمثلة في: مديرية إدارة المستخدمين، مديرية التسويق، مديرية التخطيط والمراقبة التنظيمية، مديرية المالية والمحاسبة، مديرية النوعية.

الشكل رقم (1-2): الهيكل التنظيمي العام (ALFET)



المصدر: الوثائق الرسمية للوحدة (ALFET)

الشكل رقم (2-2): الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة



المصدر: الوثائق الرسمية للمؤسسة

ثانيا: دراسة مديريات المؤسسة (ALFET)

قامت الشركة بإعداد هيكلها ليتوافق مع التطورات التي يشهدها المحيط الخارجي لأجل بلوغ مصلحة

الشركة:

1. عبر المديرية العامة نجد:

- مديرية إدارة المستخدمين.
- مديرية التسويق.
- مديرية المراقبة.
- مديرية المالية والمحاسبة.
- مديرية النوعية.
- مديرية التخطيط والمراقبة التنظيمية.

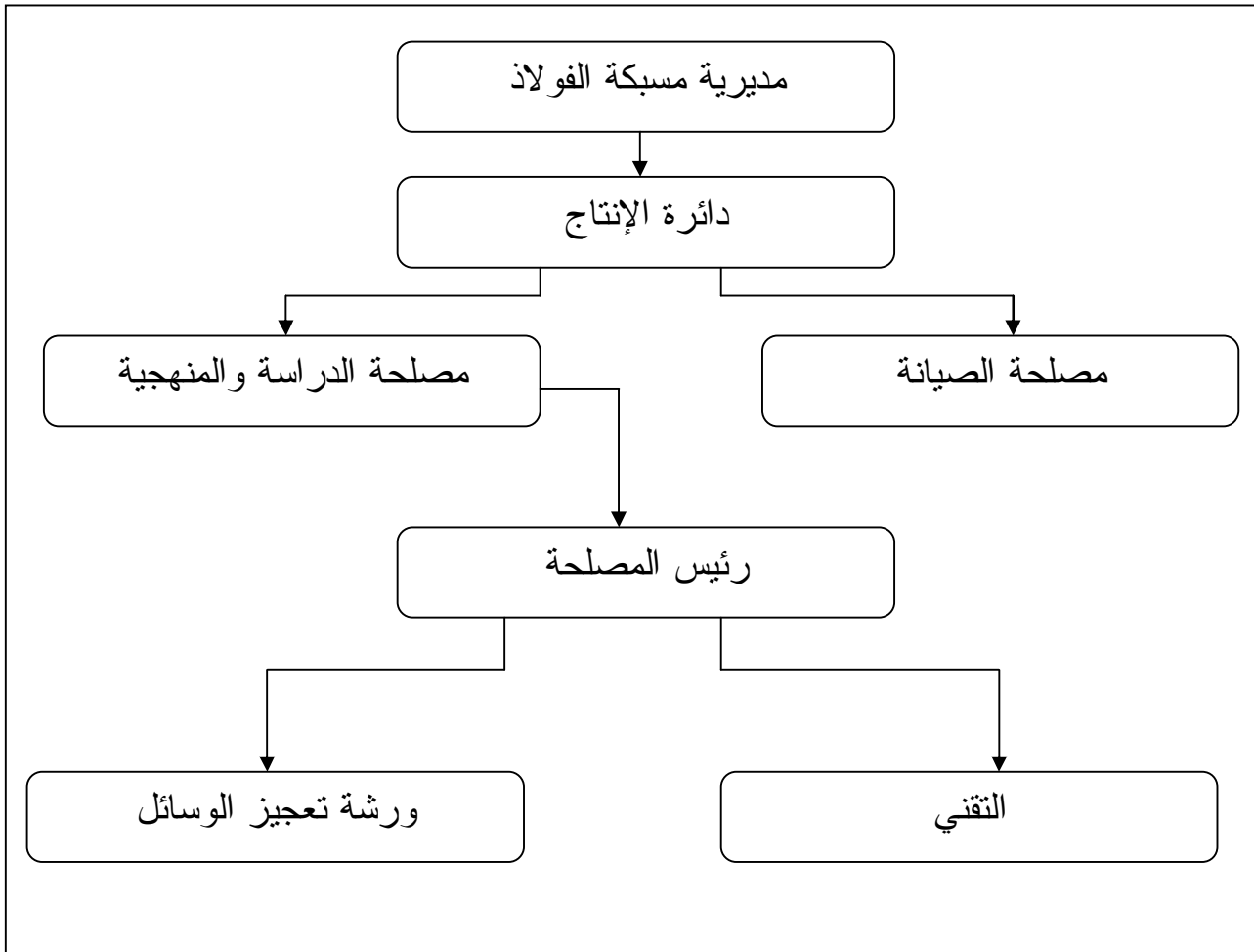
2. عبر مديرية الإنتاج بالوحدة:

يوجد بالوحدة وحدتان للإنتاج تقع تحت مسؤولية مدير مسبكة الفولاذ والثانية تحت مسبكة الزهر.

1-2 مسبكة الفولاذ: يترأسها مدير الفرع الذي يقوم بمختلف عمليات الإنتاج بكل أنواعها، بالتالي فهي

تقوم على الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي لمسبكة الفولاذ



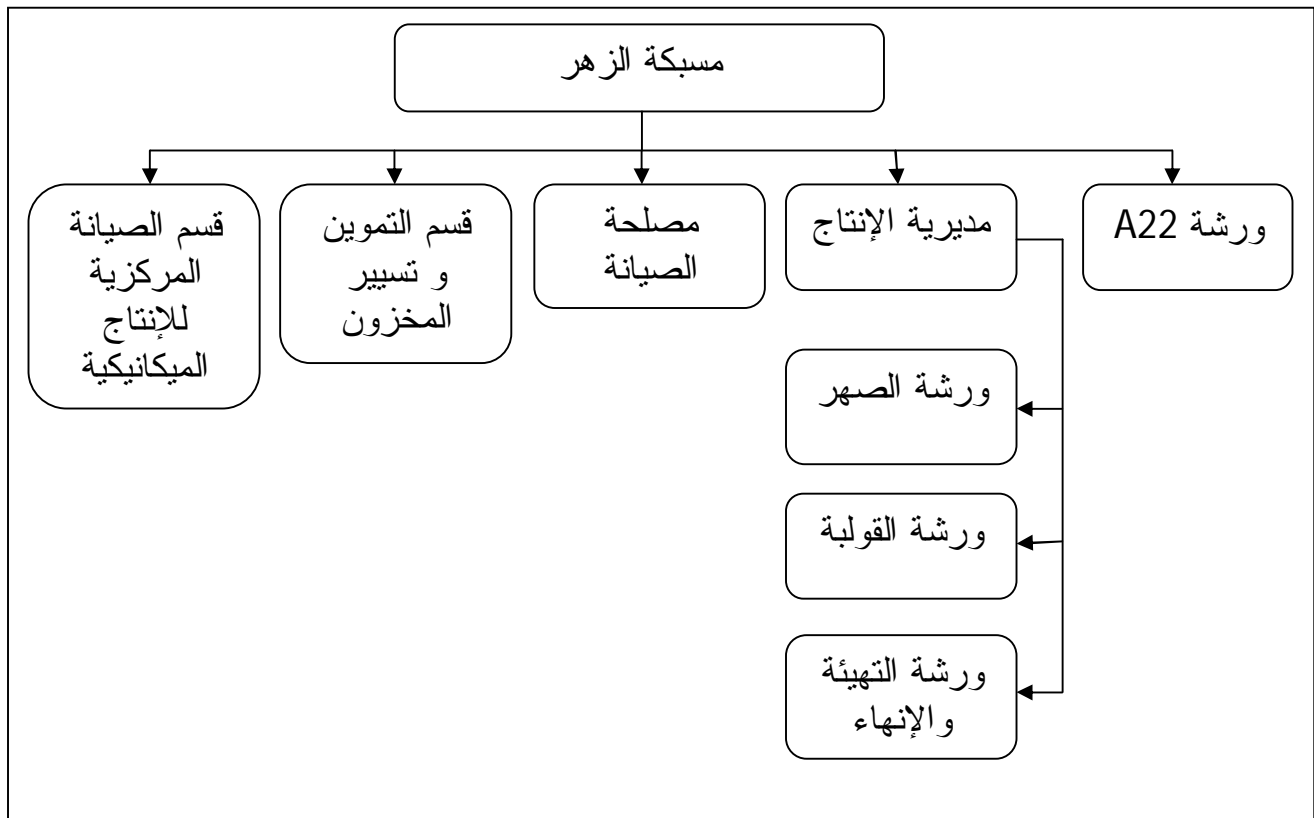
المصدر: الوثائق الرسمية للوحدة

يتكون الهيكل التنظيمي لدائرة الإنتاج بمسبكة الفولاذ بما يلي:

- ورشة صهر الفولاذ.
- ورشة قولبة الفولاذ.
- ورشة التنوية.
- ورشة التصنيع.

2-2 مسبكة الزهر: يترأس هذه المسبكة المدير العام لمؤسسة الزهر الذي يقوم على مختلف النشاطات التي تتوفر على الهيكل لدائرة الإنتاج لهذه الأخيرة على النحو التالي:

الشكل رقم (2-4): الهيكل التنظيمي لمسبكة الزهر



المصدر: الوثائق الرسمية للمؤسسة

المطلب الثالث: خصائص و مميزات (ALFET)

تتميز كباقي الوحدات الإنتاجية بنقاط ضعف ونقاط قوة.

1. نقاط ضعف:

تعاني الوحدة من عوائق داخلية وخارجية تعرقل حركتها وديناميكيته منها:

- تبعية خارجية في مجال التمويل.
- قدم الآلات مما يؤثر سلبا على مردوديتها.
- مهددة بالحيط الخارجي بسبب هشاشة جهازها التنظيمي.

2. نقاط القوة:

رغم النقائص المسجلة إلا أن هذا لا يمنع من توفر الوحدة على بعض الجوانب الإيجابية:

- يوجد بها طاقة بشرية مؤهلة ذات كفاءة عالية.
- الحصول شهادة إيزو 9001-2000، 9001-1994.
- تنوع منتجاتها الفولاذية وتوسع تعاملاتها مع شركات الإسمنت في مناطق عديدة من الوطن.

3. طاقتها الإنتاجية:

تتوفر على إمكانيات معتبرة بقدره إنتاجية تقدر بـ :

- مسبكة الزهر: 8.350 طن سنويا.

- مسبكة الفولاذ: 4000 طن سنويا.

4. التكنولوجيا و الوسائل الإنتاجية:

- 4 أفران بقدره استيعاب 10 أطنان.

- فرنان للتقويس بقدره 5 أطنان.

- ورشتان للقولبة الآلية.

- ورشتان للقولبة الميكانيكية.

- معمل.

- تركيب العمليات الخاصة بتثبيت الرمال.

- تثبيت عمليات المعالجة الحرارية.

- المخبر (المراقبة الفيزيائية و عمليات التعدين).

بفضل الطاقة التكنولوجية للمؤسسة بإمكانها تلبية رغبات الزبائن في صنع مختلف القطع الميكانيكية

المقولبة بالحديد الزهري أو صلب الفولاذ وكذا قطع التآكل والغيار للتصنيع الميكانيكي.

5. القدرات البشرية:

يبلغ تعداد عمال المؤسسة بـ 289 عامل موزعين بين:

- 248 عامل دائم نجد بينهم : 19 إطار سامي، 50 إطار، 179 مهني.
- 50 عامل في إطار عقود الإدماج.

المطلب الرابع: مراحل الإنتاج داخل مؤسسة السباكة (ALFET)

أولاً: مراحل الإنتاج داخل الوحدة (ALFET)

1. تصميم القطعة:

يقوم مكتب الدراسات بوضع التفاصيل حول مقاسات القطعة وشكلها وحجمها ووزنها والمواد الداخلية في تركيبها وتحديد مكان الثقوب والانحناءات وغيرها من الأجزاء الدقيقة في وثيقة (Fiche Technique) ثم يرسل التصميم إلى العمل.

2. مرحلة القوالب (Moulage):

تقوم هذه المرحلة على إعداد القالب الذي يتم بواسطته إعداد القطعة حيث يتم إفراغ الرمل في قالب حديدي ثم تسويته وإعطائه شكل القطعة المراد إنتاجها مع العلم أن كل قالب يتكون من جزء علوي وجزء سفلي بعدها يترك الرمل حتى يجف.

3. مرحلة التفريغ (Couler):

يتم في هذه المرحلة إذابة الحديد أو الفولاذ في درجة حرارة عالية جدا ثم يفرغ في القوالب الرملية المحضرة سابقا وذلك عبر النظام التشكيلي الخارجي ثم يترك ليبرد حتى يأخذ شكل القطعة.

4. مرحلة التنظيف أو نزع الرمل (Dessablage):

تنقل القطعة إلى ورشة أخرى لتتزع من القالب وتصفى من الرمل وكذلك تتزع من القطع الزائدة (Auxil-coupage).

5. مرحلة المعالجة الحرارية:

تسخن القطعة جيدا ثم يعاد تبريده من خلال المتانة والصلابة.

6. مرحلة المراقبة (Controle):

تنقل القطعة لقسم المراقبة أين يعاين الخبراء والتقنيون حجمها ومقاسها ويصححون الأخطاء.

● مراقبة نوعية المنتجات:

- قبل الإنتاج (تحليل الرمال، المياه).

- أثناء الإنتاج (تحليل خاص بالحمولة).
 - مراقبة المنتجات النهائية (اختبار ميكانيكي، تحليل الصلابة).
- وكافة منتجات المؤسسة مصممة وفقا لمواصفات فنية حديثة وهي تمتاز بجودتها العالية.

• المنتج الأصلي أو الرئيسي للمؤسسة:

فضلا عن سياسة الطلبية التي تتبعها المؤسسة وهذا لطبيعة سلعها الصناعية، فإنها متخصصة في إنتاج قنوات الصرف (Les voiries) وكريات السحق (Les boulets) للإستعمال في قطاع الإسمنت حيث تغطي نسبة كبيرة جدا من السوق الوطني بهذين المنتجين إضافة إلى القوالب التي يستعملها مركب الحجر في إنتاج الحديد.

ثانيا: سياسة التسعير داخل المؤسسة (ALFET)

تعتبر قرارات التسعير من أكثر القرارات تأثيرا على أهداف وإستراتيجية المؤسسة وتواجه عملية اتخاذ القرارات الكثير من القيود ولذلك فإن أغلب المؤسسات تلجأ إلى تحديد أسعارها على أساس التكلفة ثم إضافة نسبة معينة تتمثل في هامش الربح الذي تجده مجزيا لها من بينها المؤسسة .

من هنا تتبع مؤسسة ALFET عند تحديد سعرها على المعلومات الدقيقة التي تأخذها لتحديد هامش الربح.

ومن هنا تتبع سياسة التسعير بالتكلفة زائد هامش الربح.

$$\text{السعر} = \text{التكاليف الكلية} + \text{هامش الربح}$$

المبحث الثالث: دراسة و تحليل نتائج الاستبيان

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث قمنا بإتباع طرق وأساليب تساعدنا في دراسة الحالة من أجل الحصول على المعلومات اللازمة وذلك لتحليلها ومن ثم توظيفها في الإجابة على إشكالية البحث.

المطلب الأول: وصف مجتمع عينة الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى وصف عينة الدراسة وصفا شاملا للتعرف على خصائصها.

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المهنيين في المؤسسة الجزائرية للسباكة تيارت ومجموعة من الأكاديميين من مختلف الولايات.

بعد تصحيح أسئلة الاستبيان من طرف مجموعة من الأساتذة المختصين تم توزيع الاستبانة على عينة الدراسة، حيث تم توزيع 20 استبيان مباشر و 91 استبيان إلكتروني، الجدول التالي يبين الاستبيانات المسترجعة:

الجدول (2-1): عملية توزيع و جمع الاستبيان

الرقم	العينة	أسلوب	الاستبانة الموزعة	الاستبانة المسترجعة
1	المؤسسة الجزائرية للسباكة تيارت (ALFET)	مباشر	20	13
2	أكاديميين	مباشر	5	5
3	أكاديميين	إلكتروني	95	31

المصدر: من إعداد الطالبتين

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أنه لم يتم استرجاع كل الاستبيانات الموزعة وبذلك يصبح عدد الاستبيانات الخاضعة للتحليل هو 49، بحيث تتكون من 36 أكاديمي و 13 مهني.

ثانياً: أساليب جمع البيانات

بعد عملية استرجاع البيانات من أفراد عينة الدراسة من المجتمع المدروس، فقد قمنا بالاعتماد على أدوات لجمع البيانات و التي تساعدنا في الدراسة و المتمثلة في أسلوب مباشر و أسلوب إلكتروني لاختبار الفرضيات المتعلقة بالموضوع.

1. الأسلوب المباشر: اعتمدنا على هذا الأسلوب عن طريق مقابلة شخصية مع أفراد عينة الدراسة من أجل شرح أسئلة الاستبيان وتفسيرها في حالة عدم فهمها وذلك بغرض الحصول على معلومات أكثر دقة وأكثر مصداقية.

2. الأسلوب الإلكتروني: هو مجموعة من الأسئلة المصممة بطريقة إلكترونية تم إرسالها مباشرة إلى مجموعة من الأكاديميين بحسبهم الشخصي في E-mail على شكل رابط إلكتروني ويتميز هذا الأسلوب بالسهولة والسرعة، وقد تمت الإجابة عليها من قبل المفحوصين بدون مساعدة الباحث الشخصية.

ثالثاً: مراحل تطور الاستبيان

قمنا بإعداد استمارة الاستبيان بالاستعانة بمجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع من مذكرات تخرج ومجلات مع تركيز حل الاهتمام بالجانب النظري المتطرق إليه في الفصل الثاني. حيث مر بعدة مراحل إلى أن وصل إلى شكله النهائي الذي تم اعتماده في هذه الدراسة، وقد لخصنا مراحل تطوره في ما يلي:

1. المرحلة الأولى: اعتمدنا على تشكيلة من الدراسات المتعلقة بموضوع القيمة العادلة وبناءً على ذلك قمنا بصياغة أسئلة الاستبيان بما يتوافق مع الفرضيات المطروحة، وبشكل يمكن من عملية اختبارها.

2. المرحلة الثانية: قمنا بعرض الاستبيان على الأستاذ المؤطر حيث قام بدوره بعرض مجموعة من التعديلات الهامة لتدارك الأخطاء، قمنا بعدها بإعادة صياغة المحاور و فقرات الاستبيان و حذف أخرى كما تم عرضها على مجموعة من الأساتذة المختصين ليصل الاستبيان إلى شكله النهائي الذي استخدمناه في الدراسة.

رابعاً: وصف الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى جزئين أساسيين:

1. الجزء الأول (البيانات الشخصية): يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة حيث تتضمن 4 فقرات (الجنس، السن، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة).

2. الجزء الثاني (بيانات الدراسة): تم تقسيم هذا الجزء إلى ثلاثة محاور يضم كل محور منها مجموعة من الفقرات الموزعة بالشكل التالي:
- المحور الأول: تعلقت أسئلة هذا المحور حول معوقات تطبيق نموذج القيمة العادلة حيث تراوح عدد الأسئلة من 1 إلى 6 أسئلة.
 - المحور الثاني: في هذا المحور تطرقنا إلى أهمية القيمة العادلة في القياس المحاسبي بحيث طرحنا مجموعة من الأسئلة التي تتراوح ما بين 1 إلى 5 أسئلة.
 - المحور الثالث: بالنسبة لأسئلة هذا المحور المتعلق بأهمية القيمة العادلة في عملية الإفصاح المحاسبي فقد طرحنا 4 أسئلة.

الجدول (2-2): بيانات الدراسة

عدد الأسئلة	الفقرة	المحور
06	معوقات تطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي	01
05	أهمية القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي	02
04	أهمية القيمة العادلة في الإفصاح المحاسبي	03

المصدر: من إعداد الطالبتين.

خامسا: مقياس التحليل

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي الذي يعتبر بأنه مجموعة من العبارات حول موضوع الدراسة بحيث تكون نصف هذه العبارات إيجابية والنصف الأخر سلبية مع عكس درجات العبارات السلبية وترتيبها بشكل عشوائي، حيث تم التعبير بقيمة عددية عن كل درجة من درجات العبارات مع ملاحظة تساوي المسافات بين هذه القيم العددية.

وقد اعتمدنا على هذا المقياس في دراستنا لاختبار مدى صحة الاستبيان وتحديد مستوى الموافقة لكل فقرة من فقراته، بحيث يختار المفحوصين إجابة من بين خمسة إجابات ويندمج المقياس ما بين خمس درجات إلى درجة واحدة بحيث تكون الدرجات كالتالي:

جدول (2-3): مقياس ليكرت الخماسي

5	4	3	2	1	درجة الموافقة
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	التقييم

المصدر: من إعداد الطالبتين

بعد تحديد الدرجات حسب مقياس ليكرت الخماسي، يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح)، ثم يحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط المرجح، والجدول الموالي يبين المعيار الذي تم على أساسه التحليل:

الجدول (2-4): معيار مقياس التحليل (مقياس تحليل مستوى الأهمية).

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	التقييم
[4.19-5]	[3.39-4.19]	[2.59-3.39]	[1.79-2.59]	[1-1.79]	المجال

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: دراسة خصائص عينة الدراسة

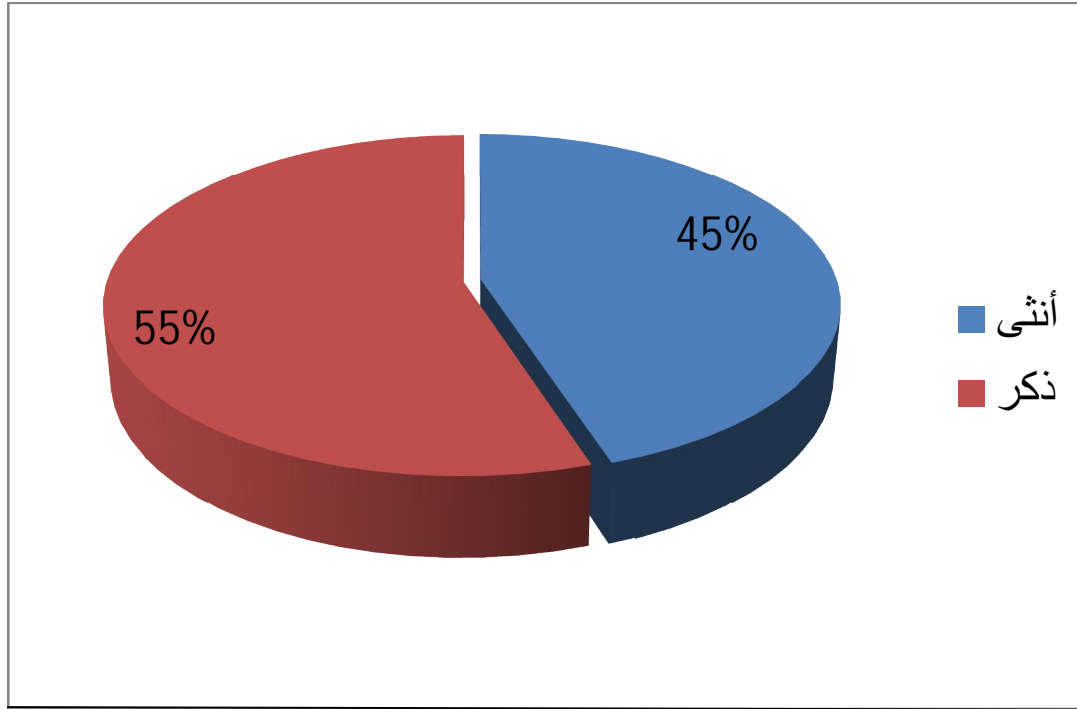
تتكون البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من أربع فقرات سنقوم بتحليل كل فقرة على حدة أولاً: الجنس: تم تحليل البيانات كما يلي:

الجدول (2-5): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

أنثى	ذكر	الجنس
22	27	التكرار
%44.9	%55.1	النسبة المئوية

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل (2-5): توزيع عينة الدراسة بحسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من الشكل أعلاه أن نسبة الذكور أكبر من نسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 55.1% وكانت نسبة الإناث 44.9% وهذا يعني أن معظم العينة محل الدراسة ذكور.

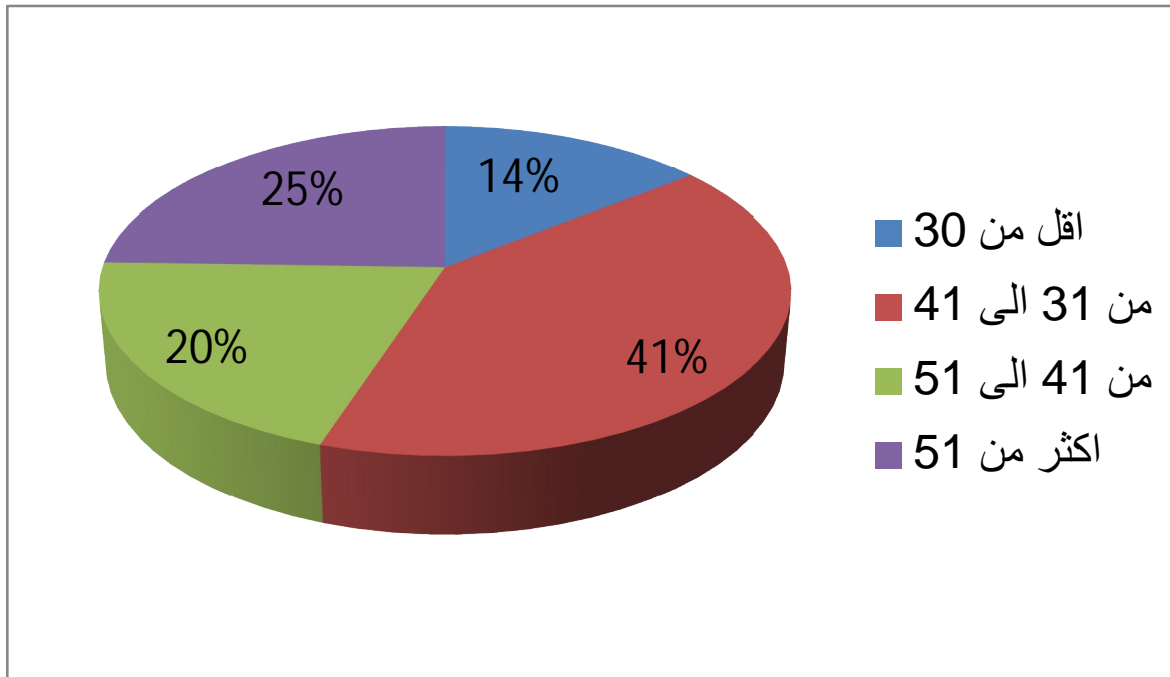
ثانياً: السن: جاء تحليل بياناته كالتالي:

الجدول (2-6): توزيع أفراد العينة حسب السن

السن	أقل من 30	من 31 الى 40	من 41 الى 50	أكثر من 51
التكرار	7	20	10	12
النسبة المئوية	14.3%	40.8%	20.4%	24.5%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل (2-6): توزيع أفراد العينة حسب السن.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الشكل أن السن من 31 إلى 40 هو الأعلى بنسبة 40.82%، بينما أقل نسبة تعود لسن أقل من 30 سنة بنسبة 14.3%.

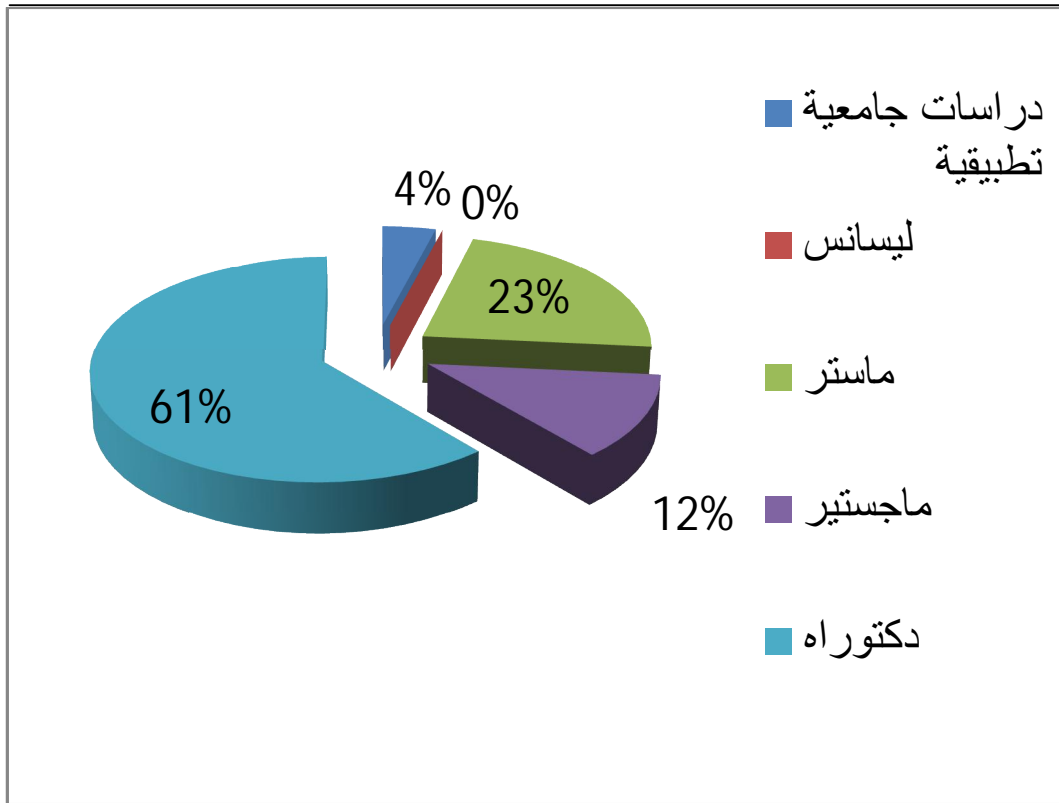
ثالثاً: المؤهل العلمي: تم تحليل بياناته كما يلي:

الجدول (2-7): توزيع عينة الدراسة بحسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	دراسات جامعية تطبيقية	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه
التكرار	02	00	11	06	30
النسبة المئوية	4.1	00	22.4	12.2	61.2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-7): توزيع عينة الدراسة بحسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

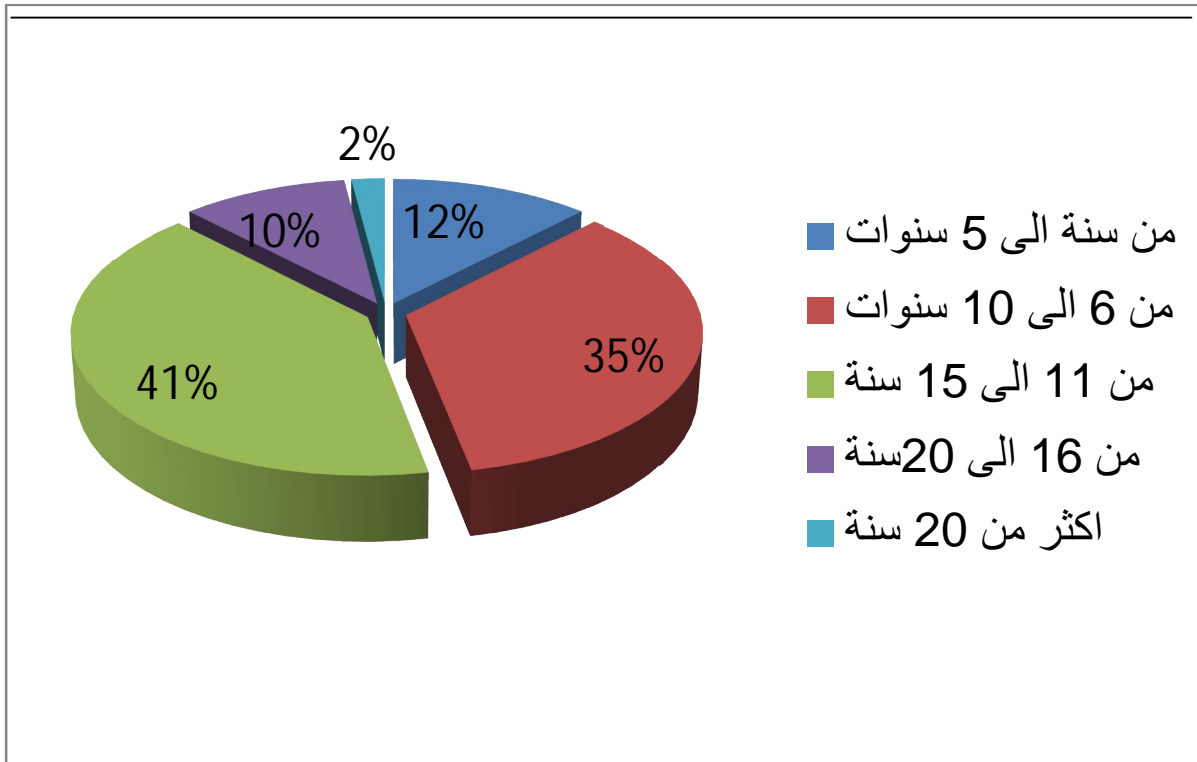
نلاحظ من خلال الشكل أن أكبر نسبة هي 61.2% لحاملي شهادة الدكتوراه تتبعها حاملي شهادة الماستر بنسبة 22.4%، أما شهادة ليسانس فلم تسجل أي إجابة. رابعاً: عدد سنوات الخبرة: تم تحليل البيانات بالشكل التالي:

جدول رقم (2-8): توزيع عينة الدراسة بحسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	من سنة إلى 5	من 6 إلى 10	من 11 إلى 15	من 16 إلى 20	أكثر من 20 سنة
التكرار	06	17	20	05	01
النسبة	12.24%	34.69%	40.82%	10.2%	2.04%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل (2-8): توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الشكل أن أكبر نسبة سجلت هي 40.82% لأصحاب الخبرة من 11 إلى 15 سنة تليها نسبة 34.69% لأصحاب الخبرة من 6 إلى 10 سنوات، حيث نلاحظ أن أقل عينة مستجوبة هي لأصحاب الخبرة أكثر من 20 سنة.

المطلب الثالث: دراسة تحليلية لمحاور الاستبيان.

من خلال هذا المطلب سنقوم بتحليل محاور الاستبانة الموزعة على أفراد عينة الدراسة.

أولاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS لمعالجة البيانات وتحديدًا تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1- مقاييس التزعة المركزية:

قمنا باستخدام بعض مقاييس التزعة المركزية، من أجل الحصول على معلومات عن خصائص وملامح عينة الدراسة، ومن بين هذه المقاييس: المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، حيث استخدمنا:

- المتوسط الحسابي: لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد عينة الدراسة لكل عبارة من محاور الدراسة، كما يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي.
- الانحراف المعياري: فيستخدم لمعرفة مدى انحراف أو تشتت استجابات أفراد العينة لكل عبارة من العبارات ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي.
- 2- الإحصاء الوصفي: قمنا باستخدام الإحصاء الوصفي من اجل وصف مجتمع الدراسة وإظهار خصائصه بالاعتماد على:
- اختبار: ANOVA قمنا باستخدامه لاختبار صحة الفرضيات.

ثانياً: اختبار الثبات

- لقياس مدى إدراك خبراء المحاسبة والمهنيين والأساتذة الجامعيين لتطبيق نموذج القيمة العادلة في عملية القياس والإفصاح المحاسبي تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
- 1- صدق وثبات عينة الدراسة: استخدمنا طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات وصدق أداة الدراسة حيث أن النسبة 75% وهي نسبة جيدة مما يعني أن العلاقة بين إجابات المستجوبين مترابطة وهذا يدل على أن الأسئلة تقيس ما وضعت لأجله والجدول التالي يوضح النسبة.

الجدول رقم (2-9): معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
15	0.748

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مخرجات SPSS.

2- المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لمحور معوقات تطبيق القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي:

تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (2-10): إجابات عينة الدراسة عن أسئلة المحور الأول

القرار	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
موافق	0.75	3.67	يتميز نموذج القيمة العادلة بصعوبة تحديد قيمتها وهو ما يؤثر على موثوقيتها
موافق	0.41	4.20	عدم وجود أسواق مالية نشطة يصعب تحديد القيمة العادلة ويعيق تقييم الأدوات المالية بها
موافق	0.92	3.16	تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة .
موافق	0.6	4.26	غياب الوعي والثقافة المحاسبية لكثير من الشركات يؤدي إلى عدم إدخال محاسبة القيمة العادلة ضمن خياراتها المحاسبية.
محايد	1.26	2.86	تطبيق القيمة العادلة في القوائم المالية يؤدي إلى التلاعب من قبل المهنيين .
موافق	0.56	4.34	عدم التكوين والفهم الجيد للمهنيين في الشركات فيما يتعلق بنموذج القيمة العادلة .
موافق	0.77	3.72	المجموع العام

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يشير الجدول (2-9) إلى أن إجابات عينة الدراسة تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 2.86 و 4.26 وجاءت بالمستوى المرتفع للإدراك. بمعوقات تطبيق القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، إذ بلغ المتوسط العام 3.72 أما الانحراف المعياري فقد بلغ 0.77، وهذا الانحراف يشير إلى مدى تشتت قيم هذا المحور عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات و هذه القيمة المنخفضة تشير إلى أن إجابات عينة الدراسة متقاربة و متشابهة إلى حد ما.

3- المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لمحور أهمية القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي :
تم إيجاد المتوسطات المعيارية و الانحرافات المعيارية للمحور وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (2-11): المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية للمحور الثاني

القرار	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
موافق	0.70	4.18	تساهم القيمة العادلة في جعل المعلومات المالية أكثر موثوقية وملاءمة مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية.
موافق	0.52	4.33	تساهم القيمة العادلة في الحد من التلاعب في الأصول المالية ذات المبالغ المرتفعة
موافق	0.79	4.08	يتطلب نموذج القيمة العادلة إسناد تقارير مالية إلى الأسعار السوقية الحالية
موافق	0.95	3.88	تطبيق نموذج القيمة العادلة يمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الأداء المالي خاصة في ما يتعلق بالتوقيت و درجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية
موافق	0.91	3.71	تمكن القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات الزمنية.
موافق	0.77	4.04	المجموع العام

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يشير الجدول (2-10) إلى أن إجابات عينة الدراسة تراوحت متوسطاتها الحسابية ما بين 3.71 و 4.33 وجاءت بالمستوى المرتفع من الإدراك لأهمية القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي إذ بلغ المتوسط الحسابي للمجموع 4.04 أما الانحراف المعياري فقد بلغ 0.77.

4- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور أهمية القيمة العادلة في عملية الإفصاح المحاسبي: تم قياس مدى إدراك خبراء المحاسبة والمهنيين والأساتذة الجامعيين لأهمية القيمة العادلة في عملية الإفصاح المحاسبي وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (2-12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث.

القرار	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
موافق	0.73	4.08	تساهم القيمة العادلة في زيادة ثقة المستثمرين.
موافق	0.46	3.86	يساهم الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق القيمة العادلة على تقديم معلومات في الوقت المناسب.
موافق	1.01	3.59	يساعد الإفصاح المستثمرين من تقييم العائد من استثماراتهم.
موافق	0.60	4.26	الإفصاح عن القيمة العادلة يجعل للمستخدمين القدرة على فهم القوائم المالية الفهم الأفضل وذلك لإمكانية على تقييمات القيمة العادلة
موافق	0.7	3.94	المجموع العام

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يشير الجدول (2-11) إلى أن إجابات عينة الدراسة حققت متوسطا حسابيا بلغ 3.94 وبالمستوى المرتفع من الإدراك لأهمية القيمة العادلة في عملية الإفصاح المحاسبي وقد بلغ الانحراف المعياري 0.7، هذه القيمة تشير أن إجابات عينة الدراسة متشابهة إلى حد ما.

المطلب الرابع: اختبار الارتباط ونتائج اختبار فرضيات الدراسة.

من خلال هذا المطلب سنقوم باختبار فرضيات الدراسة عن طريق تحليل التباين الأحادي.

1. الاختبار الأول: خاص بالفرضية الأولى: ما هي صعوبات عدم تبني القيمة العادلة في المؤسسات

الإقتصادية؟

لدينا نوعين من الفرضية H_0 : الفرضية الصفرية، و H_1 : الفرضية البديلة.

حيث الفرضية الصفرية H_0 : عدم تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية يعد من أهم العراقيل التي تحول دون تطبيق القيمة العادلة في المؤسسة الإقتصادية.

أما الفرضية البديلة H_1 : عدم تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية لا يعد من أهم العراقيل التي تحول دون

تطبيق القيمة العادلة في المؤسسة الإقتصادية.

لاختبار هذه الفرضية قمنا باستخدام اختبار **ANOVA** للمقاربات الثنائية وعند مستوى الدلالة

5% للتأكد من وجود معوقات تطبيق القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي، والجدول الموالي يبين النتائج

المتحصل عليها.

الجدول رقم (2-13): اختبار الفرضية الأولى باستخدام اختبار ANOVA

Sig	F المحسوبة	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات		
0.027	3.360	1.633	3	4.900	بين المجموعات	يتميز نموذج القيمة العادلة بصعوبة تحديد قيمتها، وهو ما يؤثر على موثوقيتها
		0.486	45	21.876	داخل المجموعات	
			48	26.776	المجموع	
0.302	1.253	0.205	3	0.614	بين المجموعات	عدم وجود أسواق مالية نشطة يصعب تحديد القيمة العادلة ويعيق تقييم الأدوات المالية بما
		0.163	45	7.345	داخل المجموعات	
			48	7.959	المجموع	
0.542	0.726	0.626	3	1.879	بين المجموعات	تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة
		0.863	45	38.815	داخل المجموعات	
			48	40.694	المجموع	
0.695	0.483	0.183	3	0.548	بين المجموعات	غياب الوعي والثقافة المحاسبية لكثير من الشركات يؤدي إلى عدم إدخال محاسبة القيمة العادلة ضمن خياراتها المحاسبية
		0.378	45	17.003	داخل المجموعات	
			48	17.551	المجموع	
0.91	2.289	3.355	3	10.064	بين المجموعات	تطبيق القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية يؤدي إلى التلاعب من قبل المهنيين
		1.465	45	65.936	داخل المجموعات	
			48	76.000	المجموع	
0.676	0.513	0.166	3	0.499	بين المجموعات	عدم التكوين و الفهم الجيد للمهنيين في الشركات في ما يتعلق بنموذج القيمة العادلة
		0.325	45	14.603	داخل المجموعات	
			48	15.102	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على نظام SPSS

بمقارنة قيم **Sig** المتوصل إليها في اختبار أسئلة الفرضية الأولى مع مستوى الدلالة 5%، فإننا نلاحظ أن معظمها أكبر من 0.05، و بذلك يتم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه يوجد معوقات لتطبيق القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي، و رفض الفرضية البديلة.

2. الاختبار الثاني: خاص بالفرضية الثانية للمحور الثاني: لماذا يتم التوجه لتطبيق مبدأ القيمة العادلة في عملية القياس؟

لدينا نوعين من الفرضية **H0**: الفرضية الصفرية، و **H1**: الفرضية البديلة حيث الفرضية الصفرية **H0**: لأنها تحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. أما الفرضية البديلة **H1**: لا تحقق الخصائص للمعلومات المحاسبية.

لاختبار هذه الفرضية قمنا باستخدام اختبار **ANOVA** للمقاربات الثنائية وعند مستوى الدلالة 5% للتأكد من أهمية القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي، والجدول الموالي يبين النتائج المتحصل عليها.

الجدول رقم (2-14): اختبار ANOVA للفرضية الثانية

Sig	F المحسوبة	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات		
0.00	7.700	2.640	3	7.920	بين المجموعات	تساهم القيمة العادلة في جعل المعلومات المالية أكثر موثوقية وملاءمة، مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية
		0.343	45	15.427	داخل المجموعات	
			48	23.347	المجموع	
0.672	0.519	0.142	3	0.427	بين المجموعات	تساهم القيمة العادلة في الحد من التلاعب في الأصول المالية ذات المبالغ المرتفعة
		0.274	45	12.348	داخل المجموعات	
			48	12.776	المجموع	
0.694	0.486	0.310	3	0.931	بين المجموعات	يتطلب نموذج القيمة العادلة إسناد التقارير المالية إلى الأسعار السوقية الحالية
		0.639	45	28.742	داخل المجموعات	
			48	29.673	المجموع	
0.501	0.800	0.730	3	2.190	بين المجموعات	تطبيق نموذج القيمة العادلة يمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الأداء المالي، خاصة فيما يتعلق بالتوقيت ودرجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية
		0.913	45	41.076	داخل المجموعات	
			48	43.265	المجموع	
0.772	0.374	0.324	3	0.973	بين المجموعات	تمكن القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات الزمنية
		0.867	45	39.027	داخل المجموعات	
			48	40.000	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نظام SPSS

بعد مقارنة قيم **Sig** المتوصل إليها في اختبار أسئلة الفرضية الثانية مع مستوى الدلالة 5%، فإننا نلاحظ أن معظمها أكبر من 0.05، وبذلك يتم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه تلعب القيمة العادلة دوراً هاماً في عملية القياس المحاسبي، ورفض الفرضية البديلة.

الاختبار الثالث: خاص بالفرضية الثالثة للمحور الثالث: يكون الإفصاح المحاسبي يتمتع بالشفافية عند تطبيق مبدأ القيمة العادلة؟

لدينا نوعين من الفرضية **H0**: الفرضية الصفرية، و **H1**: الفرضية البديلة.
حيث الفرضية الصفرية **H0**: تساهم القيمة العادلة في إبراز القيم الحقيقية في عملية القياس المحاسبي وهو ما يعطي شفافية أكبر.

أما الفرضية البديلة **H1**: لا تساهم القيمة العادلة في إبراز القيم الحقيقية في عملية القياس المحاسبي.
لاختبار هذه الفرضية قمنا باستخدام اختبار **ANOVA** للمقاربات الثنائية وعند مستوى الدلالة 5% للتأكد من أهمية القيمة العادلة في عملية الإفصاح المحاسبي، والجدول الموالي يبين النتائج المتحصل عليها.

الجدول (2-15): اختبار ANOVA للفرضية الثالثة

Sig	F المحسوبة	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات		
0.959	0.100	0.057	3	0.170	بين المجموعات	يساهم الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق القيمة العادلة على تقديم معلومات مالية في الوقت المناسب
		0.567	45	25.503	داخل المجموعات	
			48	25.673	المجموع	
0.075	2.454	0.469	3	1.406	بين المجموعات	يساعد المستثمرين من تقييم العائد من استثماراتهم
		0.191	45	8.594	داخل المجموعات	
			48	10.000	المجموع	
0.108	2.142	2.076	3	6.228	بين المجموعات	يساهم على تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلية والخارجية المستقبلية
		0.969	45	43.609	داخل المجموعات	
			48	49.837	المجموع	
0.109	2.131	0.728	3	2.184	بين المجموعات	الإفصاح عن القيمة العادلة يعطي المستخدمين القدرة على فهم القوائم المالية الفهم الأفضل وذلك لإمكانية على تقييمات القيمة العادلة
		0.341	45	15.367	داخل المجموعات	
			48	17.551	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS

بعد مقارنة قيم Sig المتوصل إليها في اختبار أسئلة الفرضية الثانية مع مستوى الدلالة 5%، فإننا نلاحظ أن معظمها أكبر من 0.05، وبذلك يتم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أنه تلعب يوجد أهمية للقيمة العادلة في عملية الإفصاح المحاسبي، ورفض الفرضية البديلة.

خلاصة الفصل:

بعد إسقاط الدراسة النظرية على الواقع الفعلي من خلال دراسة الحالة في المؤسسة الجزائرية للسباكة تيارت ALFET والأخذ بآراء مجموعة من الأكاديميين التي قادتنا للتعرف على كل من صعوبات عدم تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بالإضافة إلى أهميتها في عملية القياس ومساهمتها في عملية الإفصاح المحاسبي، وبعد عرض النتائج التي توصلنا إليها من خلال هذه الدراسة وبعد دراسة وتحليل الاستبيان للإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في موضوع الدراسة والفرضيات التي بنيت عليها، تم التوصل إلى نتيجة مفادها أنه عدم تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية يعد من الأسباب الرئيسة التي تحول دون تطبيق القيمة العادلة في الجزائر رغم أهميتها البالغة في عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي.

خاتمة

لقد لاقت محاسبة القيمة العادلة تأييدا دوليا من قبل المنظمات المهتمة بصياغة المعايير المحاسبية كمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية، من خلال إصدارها للعديد من المعايير التي تركز في مضمونها على استخدام منهج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي.

سعت هذه الدراسة في مضمونها للإجابة على الإشكالية المطروحة والمتمثلة في "ما هو دور القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي و جودة الإفصاح في القوائم المالية" من خلال الفصلين الذين تم تناوُلهما في هذه الدراسة، وانطلاقا من الفرضيات الأساسية وباستخدام الأساليب والأدوات المشار إليها في المقدمة. وقد ركزنا في هذا البحث على جانبين، الأول يتمثل في الجانب النظري الذي يتناول مفهوم القيمة العادلة ومبررات التوجه نحو تطبيقها، ومناقشة أهم سلباتها وإيجابياتها، وما أحدث هذا المفهوم من تغيير في القياس المحاسبي؛

أما من الناحية العملية فقد تم دراسة مشاكل تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وكذا دراسة أهميتها في كل من عمليتي القياس والإفصاح المحاسبيين، وذلك من وجهة نظر المهنيين والمحاسبين المعتمدين بالإضافة إلى الأكاديميين؛

ولقد خرجت هذه الدراسة بمجموعة من النتائج التي على ضوءها حاولنا وضع مجموعة من التوصيات.

نتائج اختبار الفرضيات:

كإجابة مبدئية لإشكالية البحث، قمنا بتخمين مجموعة من الفرضيات واختبارها لتأكيد صحتها كلها أو بعضها أو نفيها.

من خلال الفقرات الموالية سنعرض كل فرضية بشكل مستقل كما يلي:

الفرضية الأولى: نصت الفرضية الأولى على أنه عدم هيئمة البيئة الجزائرية يعد من أهم العراقيل التي تحول دون تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الإقتصادية؛

بناء على نتائج اختبار الفرضية إحصائيا تم قبول الفرضية (تحقق الفرضية)، فقد تبين أن هناك إجماع من قبل أفراد العينة على ضرورة إيجاد حلول حول تطبيق القيمة العادلة في الجزائر.

الفرضية الثانية: نصت على أنه يتم التوجه إلى مبدأ القيمة العادلة نظرا لتحقيقها الخصائص النوعية المحاسبية؛

على ضوء دراستنا لهذه الخاصية في الفصل الثاني بالإضافة إلى اختبار الفرضية إحصائيا تم قبول الفرضية (تحقق الفرضية) وهذا ما يبين إجماع أفراد العينة على مدى أهمية القيمة العادلة في القياس المحاسبي.

الفرضية الثالثة: أشارت هذه الفرضية إلى مساهمة القيمة العادلة في إبراز القيم الفعلية في عملية الإفصاح المحاسبي وهو ما يعطي شفافية أكثر؛

بناء على نتائج الفرضية إحصائياً، تم قبول الفرضية (تحقق الفرضية)، ما يعني أن معيار القيمة العادلة يساهم نحو تقوية الإفصاح لخدمة مستخدمي القوائم المالية.

نتائج الدراسة:

- على ضوء دراستنا توصلنا إلى العديد من النتائج التي يمكن تلخيصها في ما يلي:
- توجد عراقيل تعترض تبني نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي؛
- إن تطبيق منهج القيمة العادلة يعد صعباً في ظل البيئة المحاسبية الحالية التي تعمل بها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- إن منهج القيمة العادلة يساهم في جعل المعلومات المحاسبية أكثر ملاءمة لمتخذي القرارات؛
- يمكن استخدام منهج القيمة العادلة وفق IFRS13 في حالة وجود أسواق نشطة؛
- إن استخدام منهج القيمة العادلة يؤدي إلى سلامة الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم والتقارير المالية.

اقتراحات و توصيات:

- في ضوء النتائج السابقة نوصي بما يلي:
- إصدار قرارات تنفيذية تخص كيفية تطبيق منهج القيمة العادلة البيئية المحاسبية الجزائرية؛
- دراسة المشاكل المختلفة التي تعيق استخدام مفاهيم القيمة العادلة، ومحاولة وضع الحلول الملائمة لمعالجة هذه المشاكل؛
- السعي لتوفير البيئة الملائمة لتطبيق منهج القيمة العادلة؛
- ضرورة وجود أسواق مالية نشطة لتسهيل تطبيق محاسبة القيمة العادلة؛
- ضرورة التكوين والفهم الجيد لمعدي البيانات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ما يتعلق بمنهج القيمة العادلة؛
- ترسيخ مفهوم القيمة العادلة بشكل أكبر في مناهج التدريس بالجامعات.

أفاق الدراسة:

- نأمل من خلال هذه الدراسة أن تكون منطلقاً لمجتمعات أخرى تجعل من الموضوع أكثر وضوحاً ودقة، وعليه نقترح المواضيع التالية:
- أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على مؤشرات الأسواق المالية.
- أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على القياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- واقع تطبيق القيمة العادلة في البنوك الجزائرية.

المراجع

أولاً: الكتب

1. أبو زيد محمد مبروك، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، إيزاك النشر والتوزيع، مصر، 2005.
2. القاضي حسين وحمدان مأمون، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، دار الثقافة، عمان، 2008.

ثانياً: البحوث والملتقيات

1. العمري أصيلة، بوروية إلهام، "تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي في الجزائر بين مساهمتها في ضمان معلومة محاسبية جيدة وعوائق تكييفها في البيئة المحاسبية الجزائرية: دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات لولاية بسكرة، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.
2. بكاي أحمد، وآخرون، "القياس المحاسبي ما بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة"، الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.
3. حمدان عابد محمد نواف، "قياس مدى التزام المصارف التجارية الفلسطينية بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 قياسات القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح"، المؤتمر العلمي الدولي المحكم الأول منظمات الأعمال التحديات الفرص والتطلعات، جامعة البلقاء التطبيقية، عمان، الأردن، 2015.
4. فروحات حدة، عمامرة أسامة، "القيمة العادلة كأداة ومنهج للقياس المحاسبي"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014.

ثالثاً: أطروحات الدكتوراه ورسائل جامعية

1. العرابي حمزة، "المعايير الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق"، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير منظمات، جامعة أحمد بوقره، بومرداس، الجزائر، 2013/2012.
2. أودينة عبد الخالق أودينة، "أثر الإفصاح عن الشبكات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية"، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة مالية، المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف، ميلة، الجزائر، 2021/2020.

3. بعاشي خالد، "القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"، مذكرة ماستر تخصص محاسبة، جامعة ابن خلدون تيارت، الجزائر، 2016.
4. بلبالي عبد السلام، "أثر تطبيق القيمة العادلة على تقييم الأصول المالية"، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر، 2019/2018.
5. بلعزير سارة، "دراسة تحليلية للقيمة العادلة في ظل المعيار IFRS 13 في البيئة الجزائرية"، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014-2015.
6. بن عروج صبرينة، "التوجه الحديث نحو القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة ومدى تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، 2020/2019.
7. بو خالفي مسعود، "أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية"، أطروحة ماجستير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، الجزائر، 2013-2012.
8. بوقفة علاء، "الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية-دراسة تحليلية تقييمية خلال الفترة (2010-2012)"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.
9. جابر الاغا تامر بسام، "أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية-دراسة ميدانية على البنوك الخلية في فلسطين"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013.
10. حديدي آدم، "أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي في البنوك التجارية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، 2015/2014.
11. حواس صلاح، "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008/2007.
12. سبتي إسماعيل، "أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة-دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2016.
13. سعيداني محمد السعيد، "الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة و أثره في تزويد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2018/2017.

14. فضل كمال سالم، "مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على اتخاذ القرارات المالية"، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008.
15. لسنوي حفيظة، "واقع و آفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الفترة 2010-2014"، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق و النظام المحاسبي المالي، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، الجزائر، 2017.
16. مقدم خالد، "دور المعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي في استقرار أسواق رأس المال الدولية"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 3، 2015، 2016.

رابعاً: المجالات

1. أحمد قايد نور الدين، بن زاف لبنى، "دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية للقوائم المالية"، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد 11، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2018.
2. النجار جميل حسن، "أثر محاسبة القيمة العادلة على موثوقية و ملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الفلسطينية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 09، العدد 03، الجامعة الاردنية، الاردن، 2013.
3. أولاد قادة أمل، "الإفصاح المحاسبي و دوره في تعزيز شفافية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية، المجلد 26، العدد 01، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2016.
4. باي مريم، "ظهور و تطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد 03، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، 2017.
5. بعاشي خالد، عطايو إلهام، "مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS1"، مجلة المحاسبة التدقيق و المالية، المجلد 02، العدد 02، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس، الجزائر، 2021.
6. بن مالك محمد حسن، محمد بشير الغوالي، "أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي-دراسة تطبيقية"، مجلة الباحث، المجلد 15، العدد 15، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015.
7. بن يوسف مريم، وآخرون، "امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية"، مجلة المنتدى للدراسات و الأبحاث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2020.

8. بهلولي نور الهدى، "التكامل بين المعايير المحاسبية و معايير التدقيق الدولي"، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، جامعة العربي تبسي، تبسة، الجزائر، 2020.
9. بو حرص أحمد أمين، محي الدين محمد عمر، "أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية"، المجلة الجزائرية للاقتصاد التسييري، المجلد 15، العدد 01، جامعة وهران 2 محمد بن احمد، الجزائر، 2021.
10. بوقفة علاء، صديقي مسعود، "التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في الجزائر في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة"، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، المجلد 03، العدد 01، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2017.
11. بونعجة سحنون، "أهمية القيمة العادلة كأسلوب للقياس ما بين المرجعية المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي في الجزائر"، مجلة شعاع الدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد 01، المركز الجامعي تيسمسيلت، الجزائر، 2020.
12. بيض القول عبد الله، مسلم أبراهيم، "معوقات تطبيق معايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في الجزائر"، مجلة الدفاتر الاقتصادية، المجلد 12، العدد 02، زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2021.
13. حليمي نبيلة، "مساهمة التكامل بيت تطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS و تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي"، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 06، العدد 01، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021.
14. حموش خولة، وآخرون، "محاسبة القيمة العادلة و تأثيرها على المؤشرات المالية"، مجلة المحاسبة و التدقيق المالي، المجلد 02، العدد 01، جامعة الجيلالي بو نعامة خميس مليانة، الجزائر، 2020.
15. حيدر السعيدى إبراهيم خليل، "مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم و أثرها على استبدال الأصول"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، لا يوجد مجلد، العدد 21، جامعة بغداد، العراق، 2009.
16. رحمة سكينه، تومي ميلود، "دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة الاقتصاديات المالية والبنكية وإدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 02، جامعة بسكرة، الجزائر، 2019.
17. روتال عبد القادر، "معوقات وسبل تفعيل تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي"، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 12، العدد 01، جامعة خميس مليانة، الجزائر، 2021.

18. صلواتشي هشام سفيان، بودة يوسف، "آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي الدولي"، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، مجلد 02، العدد 02، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2011.
19. ظريف مريم وقاصب حسين، "المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي"، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 01، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2017.
20. عبدلي جيلالي، وآخرون، "الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية"، مجلة الاقتصاد و التنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 02، جامعة الوادي، الجزائر، 2021.
21. قوادري عبلة، "فعالية القياس المحاسبي للقيمة العادلة في ظل معيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 في البيئة الجزائرية"، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، المجلد 20، العدد 01، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2020.
22. قورين حاج قويدر، عبو عمر، "أهمية القياس المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)"، مجلة آراء الدراسات الاقتصادية و الإدارية (JAEAS)، المجلد 01، العدد 01، المركز الجامعي بافلو، الجزائر، 2019.
23. لقلطي الأخضر، دردوري لحسن، "دور المنظمات المهنية الدولية للمراجعة في تطوير المهنة"، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 20، العدد 01، جامعة باتنة 01 الحاج لخضر، الجزائر، 2019.
24. محمد نجيب عز الدين، يوسف عاشور، "تأثير الإفصاح و القياس المحاسبي على فعالية الرقابة الجبائية، مجلة دراسات و أبحاث، المجلد 12، العدد 04، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2020.
25. مخلوفي عزوز، مقدم عبرات، "أعمال التوافق المحاسبي الدولي من اللجنة إلى المجلس"، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 06، العدد 02، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2015.
26. معراج هواري، حديدي آدم، "دور القياس و الإفصاح بالقيمة العادلة قي تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية للجزائر-الإشارة إلى بنوك التجارة الجزائرية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، مجلد 18، العدد 01، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2014.
27. موزارين عبد المجيد، بربري محمدلامين، "القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي"، المجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، المجلد 10، العدد 01، جامعة حسبية بن بوعلي شلف، الجزائر، 2018.
28. يوسف كمال احمد، كفاح صلاح إبراهيم، "أثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الإبداعية-دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات العليا، المجلد 05، العدد 20، جامعة النيلين، السودان، 2016.

الملاحق

الملحق رقم (01) استمارة البحث

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
جامعة ابن خلدون - تيارت -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

استمارة استبيان

أخي الفاضل/أختي الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته وبعد...

في إطار التحضير لشهادة ماستر أكاديمي في المحاسبة والجباية معمقة تحت عنوان " معايير المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة و دورها في عملية القياس وجودة الإفصاح في القوائم المالية-دراسة حالة المؤسسة الجزائرية للسباكة بتيارت - "

نتقدم إليكم بهذا الاستبيان قصد التعرف بشكل عام عن مدى تطبيق نموذج القيمة العادلة، وفي سبيل هذا فإننا نتوقع منكم المساهمة في إنجاح هذه الدراسة وذلك بالإجابة بكل صدق وموضوعية عن هذا الاستبيان، علما بأن الآراء التي ستدلون بها سوف تتم بسرية تامة، وتستخدم فقط في أغراض البحث العلمي، ونشكر لكم مقدما مجهوداتكم وحسن تعاونكم.

تحت إشراف الدكتور:

روتال عبد القادر

من إعداد الطالبتين:

بودة ضحى

بولخراس سهيلة

1. البيانات الشخصية

يرجى وضع علامة (X) في المكان المناسب

الجنس:

ذكر

أنثى

السن:

أقل من 30

من 31 إلى 40

من 41 إلى 50

أكثر من 51

المؤهل العلمي:

الدراسات الجامعية التطبيقية (DEA)

ليسانس

ماستر

ماجستير

دكتوراه

عدد سنوات الخبرة:

من سنة إلى 05 سنوات

من 06 إلى 10 سنوات

من 11 إلى 15 سنة

من 16 إلى 20 سنة

أكثر من 20 سنة

.11 أسئلة ع القياس بالقيمة العادلة و دورها في عملية الإفصاح

المحور الأول: معوقات تطبيق القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يتميز نموذج القيمة العادلة بصعوبة تحديد قيمتها، و هو ما يؤثر على موثوقيتها					
2	عدم وجود أسواق مالية نشطة يصعب تحديد القيمة العادلة و يعيق تقييم الأدوات المالية بها					
3	تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة					
4	غياب الوعي و الثقافة المحاسبية لكثير من الشركات يؤدي إلى عدم إدخال محاسبة القيمة العادلة ضمن خياراتها المحاسبية					
5	تطبيق القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية يؤدي إلى التلاعب من قبل المهنيين					
6	عدم التكوين و الفهم الجيد للمهنيين في الشركات في ما يتعلق بنموذج القيمة العادلة					

المحور الثاني: أهمية القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تساهم القيمة العادلة في جعل المعلومات المالية أكثر موثوقية و ملائمة، مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية					
2	تساهم القيمة العادلة في الحد من التلاعب في الأصول المالية ذات المبالغ المرتفعة					
3	يتطلب نموذج القيمة العادلة استناد التقارير المالية إلى الأسعار السوقية الحالية					
4	تطبيق نموذج القيمة العادلة يمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الأداء المالي، خاصة فيما يتعلق بالتوقيت و درجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية					
5	تمكن القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات الزمنية					

المحور الثالث: أهمية القيمة العادلة في عملية الإفصاح المحاسبي

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يساهم الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق القيمة العادلة على تقديم معلومات					

					مالية في الوقت المناسب	
					يساعد المستثمرين من تقييم العائد من استثماراتهم	2
					يساهم على تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلية والخارجية المستقبلية	3
					الإفصاح عن القيمة العادلة يعطي المستخدمين القدرة على فهم القوائم المالية الفهم الأفضل و ذلك لإمكانية على تقييمات القيمة العادلة	4

انتهت الأسئلة و شكرا على حسن تعاملكم.

الملحق رقم (02) خصائص عينة الدراسة

		الجنس			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	27	54,0	55,1	55,1
	انثى	22	44,0	44,9	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Manquant	Système	1	2,0		
Total		50	100,0		

		السن			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 30	7	14,0	14,3	14,3
	من 31 إلى 40	20	40,0	40,8	55,1
	من 41 إلى 50	10	20,0	20,4	75,5
	أكثر من 51	12	24,0	24,5	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Manquant	Système	1	2,0		
Total		50	100,0		

المؤهل العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	الدراسات الجامعية التطبيقية	2	4,0	4,1	4,1
	ماسنر	11	22,0	22,4	26,5
	ماجستير	6	12,0	12,2	38,8
	دكتوراه	30	60,0	61,2	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Manquant	Système	1	2,0		
Total		50	100,0		

عدد سنوات الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من سنة إلى 5 سنوات	6	12,0	12,2	12,2
	من 6 إلى 10 سنوات	17	34,0	34,7	46,9
	من 11 إلى 15 سنة	20	40,0	40,8	87,8
	من 16 إلى 20 سنة	5	10,0	10,2	98,0
	أكثر من 20 سنة	1	2,0	2,0	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Manquant	Système	1	2,0		
Total		50	100,0		

الملحق رقم (03) إجابات أفراد عينة الدراسة

إجابات المحور الأول

	N	Moyenne	Ecart type
يتميز نموذج القيمة العادلة بصعوبة تحديد قيمتها، و هو ما يؤثر على موثوقيتها	49	3,6735	,74688
عدم وجود أسواق مالية نشطة يصعب تحديد القيمة العادلة و يعيق تقييم الأدوات المالية بها	49	4,2041	,40721
لا تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	49	3,1633	,92075
غياب الوعي و الثقافة المحاسبية لكثير من الشركات يؤدي إلى عدم ادخال محاسبة القيمة العادلة ضمن خياراتها المحاسبية	49	4,2653	,60469
لا يؤدي تطبيق القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية إلى التلاعب من قبل المهنيين	49	2,8571	1,25831
عدم التكوين و الفهم الجيد للمهنيين في الشركات في ما يتعلق بنموذج القيمة العادلة	49	4,3469	,56092
N valide (liste)	49		

إجابات المحور الثاني

	N	Moyenne	Ecart type
تساهم القيمة العادلة في جعل المعلومات المالية أكثر موثوقية و ملائمة، مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية	49	4,1837	,69742
تساهم القيمة العادلة في الحد من التلاعب في الأصول المالية ذات المبالغ المرتفعة	49	4,3265	,51590
يتطلب نموذج القيمة العادلة استناد التقارير المالية إلى الأسعار السوقية الحالية	49	4,0816	,78626
تطبيق نموذج القيمة العادلة يمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الأداء المالي، خاصة فيما يتعلق بالتوقيت و درجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية	49	3,8776	,94940
تمكن القوائم المالية المبينة على أساس القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات الزمنية	49	3,7143	,91287
N valide (liste)	49		

إجابات المحور الثالث

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يساهم الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق القيمة العادلة على تقديم معلومات مالية في الوقت المناسب	49	4,0816	,73134
يساعد المستثمرين من تقييم العائد من استثماراتهم	49	3,8571	,45644
يساهم على تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلية و الخارجية المستقبلية	49	3,5918	1,01895
الإفصاح عن القيمة العادلة يعطي المستخدمين القدرة على فهم القوائم المالية الفهم الأفضل و ذلك لإمكانية على تقييمات القيمة العادلة	49	4,2653	,60469
N valide (liste)	49		

الملحق رقم (04) إجابات أفراد عينة الدراسة

إختبار ANOVA للمحور الأول

		ANOVA				
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
صعوبة تحديد قيمة نموذج القيمة العادلة، وهو ما يؤثر على موثوقيتها	Inter-groupes	4,900	3	1,633	3,360	,027
	Intragroupes	21,876	45	,486		
	Total	26,776	48			
عدم وجود أسواق مالية نشطة يصعب تحديد القيمة العادلة و يعيق تقييم الأدوات المالية بها	Inter-groupes	,614	3	,205	1,253	,302
	Intragroupes	7,345	45	,163		
	Total	7,959	48			
لا تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	Inter-groupes	1,879	3	,626	,726	,542
	Intragroupes	38,815	45	,863		
	Total	40,694	48			
غياب الوعي والثقافة المحاسبية لكثير من الشركات يؤدي إلى عدم إدخال محاسبة القيمة العادلة ضمن خياراتها المحاسبية	Inter-groupes	,548	3	,183	,483	,695
	Intragroupes	17,003	45	,378		
	Total	17,551	48			
لا يؤدي تطبيق القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية إلى التلاعب من قبل المهنيين	Inter-groupes	10,064	3	3,355	2,289	,091
	Intragroupes	65,936	45	1,465		
	Total	76,000	48			
عدم التكوين والفهم الجيد للمهنيين في الشركات في ما يتعلق بنموذج القيمة العادلة	Inter-groupes	,499	3	,166	,513	,676
	Intragroupes	14,603	45	,325		
	Total	15,102	48			

إختبار ANOVA للمحور الثاني

		ANOVA				
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
تساهم القيمة العادلة في جعل المعلومات المالية أكثر موثوقية وملائمة، مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية	Inter-groupes	7,920	3	2,640	7,700	,000
	Intragroupes	15,427	45	,343		
	Total	23,347	48			
تساهم القيمة العادلة في الحد من التلاعب في الأصول المالية ذات المبالغ المرتفعة	Inter-groupes	,427	3	,142	,519	,672
	Intragroupes	12,348	45	,274		
	Total	12,776	48			
يتطلب نموذج القيمة العادلة استناد التقارير المالية إلى الأسعار السوقية الحالية	Inter-groupes	,931	3	,310	,486	,694
	Intragroupes	28,742	45	,639		
	Total	29,673	48			
تطبيق نموذج القيمة العادلة يمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الأداء المالي، خاصة فيما يتعلق بالتوقيت ودرجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية	Inter-groupes	2,190	3	,730	,800	,501
	Intragroupes	41,076	45	,913		
	Total	43,265	48			
تمكن القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات الزمنية	Inter-groupes	,973	3	,324	,374	,772
	Intragroupes	39,027	45	,867		
	Total	40,000	48			

إختبار ANOVA للمحور الثالث

		ANOVA				
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
يساهم الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفق القيمة العادلة على تقديم معلومات مالية في الوقت المناسب	Inter-groupes	,170	3	,057	,100	,959
	Intragroupes	25,503	45	,567		
	Total	25,673	48			
يساعد المستثمرين من تقييم العائد من استثماراتهم	Inter-groupes	1,406	3	,469	2,454	,075
	Intragroupes	8,594	45	,191		
	Total	10,000	48			
يساهم على تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلية و الخارجية المستقبلية	Inter-groupes	6,228	3	2,076	2,142	,108
	Intragroupes	43,609	45	,969		
	Total	49,837	48			
الإفصاح عن القيمة العادلة يعطي المستخدمين القدرة على فهم القوائم المالية الفهم الأفضل و ذلك لإمكانية على تقييمات القيمة العادلة	Inter-groupes	2,184	3	,728	2,132	,109
	Intragroupes	15,367	45	,341		
	Total	17,551	48			

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم القيمة العادلة في الفكر المحاسبي وطرق قياسها، كما تهدف إلى إبراز أهمية نموذج القيمة العادلة في كل من عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي في المؤسسة الجزائرية الاقتصادية.

توصلت الدراسة إلى أن معايير المحاسبة الدولية قد ساهمت في تأهيل تطبيق منهج القيمة العادلة لتوحيد المعالجات المحاسبية لتتماشى مع المستجدات المحاسبية، وأن تطبيق هذا المنهج يحقق الخصائص النوعية للمعلومات المالية والمحاسبية، وأن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تسمح حالياً بتطبيق منهج القيمة العادلة.

الكلمات المفتاحية: معايير محاسبة دولية، قيمة عادلة، قياس محاسبي، إفصاح محاسبي.

Abstract:

This study aims to identify the concept of fair value in accounting process and methods of its measurement. And also aims to highlight the importance of the fair value model in both measurement and accounting disclosure processes in the Algerian business environment.

This study concluded that international accounting standards have contributed to the rehabilitation of application of fair value model to standardise accounting treatments in accordance with changes in accounting. And that the application of fair value makes it possible to obtain qualitative characteristics of accounting and financial information. And that algerian accounting context does not currently allow the application from fair value model.

Keywords: international accounting standards, fair value, Accounting measurement, accounting disclosure.